



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/0825-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DE, Adresse , vertreten durch Stb, W, vom 12. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 31. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Schriftstellerin und erzielt außerdem Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft in M.

In der Einkommensteuerklärung für das Jahr 2000 wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung iHv -86.518,00 ATS geltend gemacht.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens übermittelte die Bw. zwei die Vermietung der gg. Liegenschaft betreffende Protokolle vom 15.11.2000 und vom 29.1.2001.

Lt. Protokoll vom 15.11.2000 wird das Grundstück Nr. 1613/2, ab Abschluss des Kaufvertrages in folgendem Ausmaß an die S-GmbH, Adresse , vermietet:

Nebengebäude (M 135) bis 01/2001

Hauptgebäude (M 159)

1 Büro und 2 Lagerräume im Erdgeschoß im Ausmaß von 30 m², sämtliche Räumlichkeiten im 1. Stock (bis 12/1998), Kellerräumlichkeiten im Ausmaß von 114 m² (ab 01/2000)

Vereinbart war, dass die Miete bis 31.12.1999 gestundet wird.

Weiters ist festgehalten, dass auf Grund der umfangreichen von der Mieterin getätigten Investitionen auf dem gemieteten Grundstück und der lange Zeit sehr angespannten finanziellen Lage der Mieterin einvernehmlich folgende Ergänzungen bzw. Änderungen der mündlichen Vereinbarung erfolgen:

- a) Die Nachzahlung für die Mieten samt Wertsicherung für den Zeitraum bis 31. 12. 1999 kann endgültig unterbleiben.
- b) Ab 01.01.2000 gilt eine eingeschränkte Miete von ATS 2.500,-- p.m. als vereinbart. Dieser Betrag enthält keine Umsatzsteuer. Ab 01.01. 2001 erhöht sich die monatliche Miete auf ATS 7.000,-- zuzüglich 20% Umsatzsteuer; das sind in Worten S 1.400,--; gesamt S 8.400,--. Weitere Betriebskostenersätze erfolgen nicht.
- c) Sämtliche Mieten bis einschließlich 08/2001 sind bis längstens 31.8.2001 zu begleichen. Danach wird als Zahlungstermin der 10. eines jeden Monats vereinbart.
- d) Es wird ausdrücklich Wertbeständigkeit des Mietzinses vereinbart. Als Maßstab zur Berechnung der Wertbeständigkeit dient der vom österreichischen Statistischen Zentralamt monatlich verlautbare Verbraucherpreisindex 1996 oder ein an seine Stelle tretender Index. Als Bezugsgröße für diesen mündlichen Vertrag dient die für den Monat Jänner 2001 errechnete Indexzahl. Schwankungen der Indexzahl nach oben oder unten bis einschließlich 5% bleiben unberücksichtigt.
- e) Die Vermieterin erklärt sich im Gegenzug damit einverstanden, auf die Inanspruchnahme des Kündigungsrechtes gegenüber der Mieterin auf 3 Jahre zu verzichten, so dass die Vermieterin das Mietverhältnis frühestens zum 31. Dezember 2003 aufkündigen kann. Ansonsten ist eine Kündigung unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten zu jedem Quartalsende möglich.

Abschließend stellen die Vertragsparteien übereinstimmend fest, dass die Änderungen bzw. Ergänzungen iS eines fairen Interessensaustausches beider Seiten von Vorteil sind.

Im Protokoll vom 29.1.2001 ist festgehalten, dass aufgrund einer mündlichen Vereinbarung das Grundstück M 135 ab 1.2. 2001 der SFW-GmbH, Adresse, uneingeschränkt zur Nutzung zur Verfügung steht.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 wurde vom Finanzamt der geltend gemachte Verlust aus Vermietung und Verpachtung iHv -86.518,00 ATS nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass im Jahr 2000 ausschließlich an die S-GmbH (Einzelgesellschafter: Ehegatte ME) um ATS 2.500,00 (ohne Umsatzsteuer) vermietet worden sei, wobei durch den Mietzins auch gleichzeitig die Betriebskosten abgedeckt würden. Diese Vermietung sei eindeutig nicht fremdüblich, da durch die Einnahmen gerade die

Betriebskosten und die Afa abgedeckt würden (von den Zinsen gar nicht zu reden). Abgesehen davon sei auch auf die Miete für 1999 verzichtet worden. Eine Änderung der Bewirtschaftung sei erst 2001 eingetreten, als sich die Miete plötzlich verdreifacht habe. In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wurde vorgebracht, dass es keineswegs fremdunüblich sei, ein "sicheres" und längerfristiges Mietverhältnis anzustreben und zum Abschluss und zur Sicherung dieses Bestandverhältnisses Abstriche und Kürzungen zu akzeptieren.

Es sei von Anfang an eine fremdübliche Miete vereinbart gewesen. Diese sei anfangs vereinbarungsgemäß mit den umfangreichen, von der Mieterin getätigten Investitionen verrechnet und später auf Grund der wirtschaftlichen Probleme der Mieterin laufend nicht bezahlt worden. Da sich die Bw. der Schwierigkeit der Vermietbarkeit der gg. Räumlichkeiten vollauf bewusst gewesen sei und sehr wohl damit gerechnet habe, dass eine Besserung der wirtschaftlichen Situation der Mieterin eintreten werde, sei sie bereit gewesen, von der Verfolgung der ausständigen Mieten abzusehen und für 2000 eine Kürzung der Miete zu akzeptieren. Dies sei bereits im Jahr 2000 geschehen, jedoch erst, nachdem die Fortführung des Mietverhältnisses gesichert war sowie primär zur Sicherung der zukünftigen Einnahmen. Die durch das Protokoll vom 15.11.2000 dokumentierte Vereinbarung sei ausschließlich das Ergebnis einer umfangreichen betriebswirtschaftlichen Überlegung der Bw. mit dem alleinigen Zweck, die Mieteinnahmen für die Zukunft möglichst nachhaltig zu sichern, wodurch bereits 2000 eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten sei.

Es könne daher im Jahr 2001 von einer Änderung der Bewirtschaftungsweise nicht mehr gesprochen werden. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv ATS - 86.518,-- im Kalenderjahr 2000 seien daher anzuerkennen.

Mit Ergänzungsauftrag vom 23. Juli 2003 wurde die Bw. hinsichtlich des Finanzierungsaufwandes um Vorlage der Kredit (Darlehens)verträge samt Kontoauszügen ersucht. Weiters wurde sie ersucht bekanntzugeben, wie und wann die Mietvereinbarung nach außen zum Ausdruck gekommen sei und welcher Mieter welches Objekt ab wann und in welchem Ausmaß gemietet habe. Ebenso wurde um Konkretisierung der Verrechnung der Miete mit Mieterinvestitionen ersucht (für welche Zeiträume, Beträge, welche Investitionen).

Weiters wurde um Erläuterung gebeten, wie sich die wesentlich höheren Mieteinnahmen des Jahres 2002 auf die beiden Objekte verteilen und welche Zeiträume sie betreffen, ob, wann und inwieweit die Vereinbarungen laut den vorgelegten "Protokollen" abgeändert wurden (welcher Mieter mietete welches Objekt, ab wann, in welchem Ausmaß), und ob sich im Zusammenhang mit der Verlegung des Hauptwohnsitzes im Mai 2002 Änderungen hinsichtlich der Mietverhältnisse ergeben haben.

Schließlich wurde der Bw. die Vorlage einer Prognoserechnung hinsichtlich der Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses aufgetragen.

Mit Schreiben vom 30.09.2004 wurde dem Finanzamt der Kreditvertrag vom 21.09.1998 betreffend die Einräumung eines Barkredites iHv ATS 3.200.000,-- sowie eine Bestätigung der Oberbank hinsichtlich der in den Jahren 2000 bis 2002 angefallenen Zinsen übermittelt. Gleichzeitig wurde mitgeteilt, dass der Kredit mittlerweile zur Gänze durch den Verkauf einer Eigentumswohnung in Wien getilgt worden sei.

Grundsätzlich sei festzuhalten, dass die gg. Vereinbarungen jeweils in den übermittelten Protokollen genauestens festgehalten seien. Daraus seien sowohl die Höhe des Entgeltes, die mietvertragsgegenständlichen Flächen und die Zeiträume eindeutig ersichtlich. Die zugrundeliegende Nutzungsvereinbarung sei bereits seit dem Erwerb des Objektes durch die entsprechende Nutzung der exakt im Protokoll bezeichneten Räumlichkeiten zum Ausdruck gekommen und ebenso wie die von der GmbH getätigten umfangreichen Investitionen in das Mietobjekt im Zuge einer Nachschau des FA Oberwart geprüft und bestätigt worden.

Die gesamte Investitionssumme in das Objekt M habe rund € 25.000,-- betragen, sodass bis 1999 von einer Miete gänzlich abgesehen und für 2000 eine reduzierte Miete vereinbart worden sei.

Die Aufteilung der Mieteinnahmen 2002 (netto) ergebe folgendes Bild:

Miete S-GmbH 11/2001 bis 12/2002 netto (14 x 508,71 zuzüglich Spesen)	€ 7.161,76
Miete SFW-GmbH (FW) 01 bis 07/2002	€ 2.543,35
Mieteinnahmen 2002 gesamt	€ 9.705,11

Ergänzend sei anzumerken, dass es zu keiner Abänderung der Protokolle gekommen sei. Auf Grund massiver wirtschaftlicher Turbulenzen der Mieterin sei jedoch das Mietverhältnis mit der SFW-GmbH per 31.07.2002 beendet worden. Der aus dem Jahr 2001 resultierende Mietrückstand iHv € 39.167,-- dürfte infolge Insolvenz der Mieterin als uneinbringlich zu betrachten sein. Durch die Verlegung des Hauptwohnsitzes habe es keine Veränderungen gegeben.

Durch die bereits seit Anfang an geplante vorzeitige Rückzahlung der Bankverbindlichkeiten sollte zukünftig ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt werden können, wobei bis einschließlich 2002 ein Werbungskostenüberschuss von rund € 11.907,-- ermittelt worden sei. Eine eher vorsichtige Prognose für die Jahre ab 2004 liege bei, aus welcher ersichtlich ist, dass bereits binnen 10 Jahren ab 2004 ein Gesamteinnahmenüberschuss erreicht werden

sollte. Insbesondere sei anzumerken, dass über die Prognose hinausgehende Mehreinnahmen realistischerweise zu erwarten seien, da nach Überwindung der wirtschaftlichen Probleme der verbleibenden Mieterin S-GmbH, welche aus den Geschäftsbeziehungen mit der insolventen SFW-GmbH resultieren, jedoch in Kürze überwunden sein sollten, diese jedenfalls zusätzliche Mietflächen benötige.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der Aktenlage wird folgender Sachverhalt der gg. Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt:

Mit Kaufvertrag vom 30. September 1998 erwarb die Bw. die ihrem Ehegatten ME und HP je zur Hälfte gehörenden Liegenschaften EZ 475 bestehend aus dem Grundstück Nr. 1613/2 Baufl.(Gebäude), Baufl.(begrünt) und EZ 550 bestehend aus den Grundstücken Nr. 1610 Landw.genutzt, 1612 Baufl.(Gebäude), Landw.genutzt und 1613/1 Baufläche je Grundbuch 00000 M um den vereinbarten Kaufpreis iHv ATS 3.000.000,--.

Die kaufgegenständlichen Liegenschaften wurden lastenfrei in das Eigentum der Bw. übertragen.

Der Grundstückserwerb wurde durch Inanspruchnahme eines von der Oberbank eingeräumten Barkredites iHv ATS 3.200.000,-- finanziert.

Auf Grund einer mündlichen Vereinbarung zwischen der Bw. und der S-GmbH wurden nachstehende Grundstücke ab Abschluss des Kaufvertrages in folgendem Ausmaß der S-GmbH uneingeschränkt zur Nutzung zur Verfügung gestellt:

Grundstück 1613/2 (Hauptgebäude, M 159):

1 Büro und 2 Lagerräume im EG im Ausmaß von 30 m²

sämtliche Räumlichkeiten im 1. Stock (bis 12/1998)

Kellerräumlichkeiten im Ausmaß von 114 m² (ab 01/2000)

Grundstück 1613/1 (Nebengebäude, M 135) im Ausmaß von 73 m² bis 01/2001.

Ab 1.2.2001 wurde das Grundstück 1613/1 (Nebengebäude) – ebenfalls auf Grund einer mündlichen Vereinbarung – zu einem monatlichen Mietzins iHv ATS 5.000,-- an die SFW-GmbH vermietet.

Zunächst war eine Stundung der Miete bis zum 31.12.1999 vereinbart.

Auf Grund der von der Mieterin auf dem Grundstück getätigten Investitionen im Ausmaß von rund € 25.000,-- und der lange Zeit sehr angespannten finanziellen Lage der Mieterin wurde jedoch im Jahr 2000 vereinbart, dass die Nachzahlung für die Mieten samt Wertsicherung für

den Zeitraum bis 31.12.1999 endgültig unterbleiben kann. Ab 1.1.2000 wurde eine eingeschränkte Miete iHv ATS 2.500,-- p.m. (ohne Umsatzsteuer) und ab 1.1.2001 eine monatliche Miete iHv ATS 7.000,-- (ohne Umsatzsteuer) festgelegt.

Die Vermieterin erklärte sich im Gegenzug mit einem Kündigungsverzicht für die Dauer von 3 Jahren einverstanden, so dass das Mietverhältnis frühestens zum 31.12.2003 aufgekündigt hätte werden können.

Geschäftsführer und Alleingesellschafter der S-GmbH ist der Ehegatte der Bw., ME.

In den Jahren 2000, 2001, 2002 und 2003 wurden jeweils Verluste aus der Vermietung der gg. Liegenschaften iHv -86.518,00 ATS (2000), iHv -59.504,00 ATS (2001), iHv € -1.544,15 (2002) und iHv € -5.339,19 (2003) geltend gemacht. Im Jahr 2004 wurde ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv € 1.806,74 und im Jahr 2005 ein Verlust iHv € -2.349,00 erklärt.

Wirtschaftliche Betätigungen, welche wiederholt zu negativen Ergebnissen führen, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen überhaupt die Eigenschaft einer Einkunftsquelle im Sinne des Abgabenrechtes zukommt. Dies setzt zunächst voraus, dass eine Betätigung grundsätzlich einer der in § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) abschließend aufgezählten Einkunftsarten zuzuordnen ist. In einem zweiten Schritt ist sodann eine Prüfung auf Basis und nach den Vorgaben der zu § 2 Abs. 3 EStG ergangenen LiebhabereiVO (LVO) durchzuführen. Erst eine positive Beurteilung nach beiden Prüfungsmaßstäben führt zu einer steuerlichen Beachtlichkeit der erzielten, negativen Ergebnisse.

Entspricht eine Betätigung keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG, hat eine Prüfung nach der LVO von vorne herein nicht statt zu finden. Dies trifft etwa auf Geschehnisabläufe zu, die der Privatsphäre zuzuordnen sind. Nach den Bestimmungen der §§ 20 EStG dürfen mit derartigen Vorgängen zusammenhängende Ausgaben bzw. Aufwendungen weder bei der Ermittlung der Einkünfte noch beim Vorsteuerabzug berücksichtigt werden.

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Gem. § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist "*für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.*"

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, daß bei nahen Angehörigen respektive bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig

geprüft werden muß, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl etwa VwGH 4. 6. 2003, 97/13/0208).

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

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt, weil hier die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (vgl VwGH 24. 9. 2002, 99/14/0006).

Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die auf Vereinbarungen nahen Angehörigen anzuwendenden Grundsätze gelten somit etwa auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und einer einem Gesellschafter nahestehenden Person (VwGH 13.3.1998, 93/14/0023).

Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlaßt sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei welchem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlaßt (vgl VwGH vom 25. Oktober 1994, 94/14/0067).

Diese Klärung unter dem Blickwinkel des § 21 BAO bzw. nach den Vorgaben der so genannten Angehörigenjudikatur ist, wie erwähnt, vor einer Prüfung nach den Bestimmungen der LVO durchzuführen und daher von dieser zu trennen. Erst wenn demnach ein Sachverhalt vorliegt, welcher einer der in § 2 Abs.3 EStG taxativ normierten Einkunftsarten zuzuordnen ist, hat eine Beurteilung nach den Maßstäben bzw. Kriterien der LVO zu erfolgen.

Unter dem Gesichtspunkt obiger Ausführungen ist daher im vorliegenden Fall zu prüfen, ob die zwischen der Bw. und der S-GmbH (deren Alleingesellschafter der Ehegatte der Bw. ist)

getroffene Vereinbarung auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (im Hinblick darauf, dass das mit der SFW-GmbH vereinbarte Mietverhältnis erst ab dem 1.2.2001 begründet wurde, ist eine Überprüfung hinsichtlich dieser Vereinbarung für das Streitjahr 2000 nicht erforderlich).

Zunächst ist festzuhalten, dass kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt.

Die maßgebliche Vereinbarung wurde lediglich in mündlicher Form abgeschlossen und in der Folge in einem schriftlichen Protokoll - welches dem Finanzamt allerdings erst im Zuge eines Vorhalteverfahrens mit Schreiben vom 2.1.2002 vorgelegt wurde - festgehalten.

Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH vom 8.9.1992, 87/14/0186)

Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Mietvertrages zählen jedenfalls Angaben betreffend Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten, allfällige Wertsicherungsklausel und für den Fall, dass vom Mieter Investitionen in das Bestandobjekt durchgeführt werden, auch eine Vereinbarung hinsichtlich dieser Mieterinvestitionen.

Was den zeitlichen Geltungsbereich des Bestandvertrages betrifft, so wird im Protokoll vom 15.11.2000 zwar der Beginn der Vermietung "ab Abschluss des Kaufvertrages" angegeben und in einer Vorhaltsbeantwortung diesbezüglich ausgeführt, dass "*die zugrundeliegende Nutzungsvereinbarung bereits seit dem Erwerb des Objektes durch die entsprechende Nutzung der exakt im Protokoll bezeichneten Räumlichkeiten zum Ausdruck gekommen sei*", doch finden sich keine Angaben darüber, ob es sich um ein zeitlich beschränktes oder unbeschränktes Mietverhältnis handelt.

Zudem ist aus dem Protokoll die Höhe des ursprünglich vereinbarten Bestandzinses nicht erkennbar, zumal darin lediglich festgehalten wird, dass die Stundung der Miete bis zum 31.12.1999 vereinbart gewesen sei. Erst für den Zeitraum ab 1.1.2000 wird ein "eingeschränkter Mietzins" im Ausmaß von ATS 2.500,-- ziffernmäßig benannt, wobei nicht eindeutig festgehalten wird, worauf dieser "eingeschränkte Mietzins" zurückzuführen ist. Auch aus dem gesamten Vorbringen der Bw. geht nicht hervor, in welcher Höhe die Miete ursprünglich (bis zum 31.12.1999) vereinbart war. Es wird lediglich die Behauptung aufgestellt, dass von Anfang an eine fremdübliche Miete vereinbart gewesen, mit den umfangreichen Investitionen verrechnet und später auf Grund der wirtschaftlichen Probleme der Mieterin laufend nicht bezahlt worden sei, ohne diese konkret zu beziffern.

Wenngleich im vorliegenden Protokoll festgehalten wird, dass die Mieterin "umfangreiche Investitionen" getätigt hat und deshalb sowie wegen der angespannten finanziellen Lage der Mieterin auf die (gestundete) Miete samt Wertsicherung bis 31.12.1999 schließlich endgültig verzichtet wird, so findet sich weder ein Hinweis darüber, welche Investitionen die Mieterin konkret durchführen ließ, welchen Umfang diese Investitionen hatten und ob diese bei Beendigung des Mietverhältnisses im Mietobjekt verbleiben bzw. ob die Mieterin bei Vertragsauflösung einen Anspruch auf Ersatz ihrer Investitionen hat. Auf den entsprechenden Vorhalt des Finanzamtes wurde lediglich ausgeführt, dass die von der GmbH getätigten umfangreichen Investitionen in das Mietobjekt im Zuge einer Nachschau des FA Oberwart geprüft und bestätigt worden seien. Dazu ist anzumerken, dass sich im entsprechenden Bp-Bericht des FA Oberwart vom 20.12.2000 keinerlei Ausführungen hinsichtlich der getätigten Investitionen finden. Sohin ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, welche Arbeiten tatsächlich durchgeführt wurden, ebenso ist das (weitere) Schicksal dieser "umfangreichen Investitionen" ungeklärt.

Dem vorgelegten Protokoll ist auch nicht zu entnehmen, in welchem Ausmaß eine Verrechnung der Miete mit den Mieterinvestitionen erfolgte. Auch aus dem gesamten Akteninhalt ist dies nicht ersichtlich.

Ob zwischen Fremden unter den gegebenen Voraussetzungen (umfangreiche Mieterinvestitionen, Stundung der Miete, Kompensation mit den Mieterinvestitionen) überhaupt ein Bestandvertrag lediglich in mündlicher Form abgeschlossen worden wäre, ist zu bezweifeln.

Zwischen Fremden abgeschlossene Bestandverträge enthalten jedenfalls klare Vereinbarungen über den Bestandgegenstand und das Entgelt für die Gebrauchsüberlassung. Zu solchen zwischen Fremden abgeschlossenen Vereinbarungen gehören zweifellos auch Abreden über Höhe und Fälligkeit von jeweils wiederkehrend zu entrichtenden Bestandzinszahlungen.

Vor allem im Hinblick auf eine Amortisation der Investitionen der Mieterin wäre unter Fremden nicht nur eine Festlegung einer unkündbaren Mindestmietdauer (diese betrifft im vorliegenden Fall die Kalenderjahre 2001 bis 2003) erfolgt, sondern es wären die jeweils vereinbarten (gestundeten) Mietzahlungen und die später erlassenen Mieten und nicht zuletzt das Ausmaß der Verrechnung mit den Investitionen zu Beweiszwecken in einem schriftlichen Vertragswerk festgehalten worden.

Abgesehen davon, dass für den Fall einer Kündigung keine Vereinbarung betreffend die durchgeführten Mieterinvestitionen vorgesehen und daher nicht geklärt ist, wie bzw. ob diese Eigenleistungen bei einer Beendigung des Mietverhältnisses zu vergüten wären, entspricht es nach Dafürhalten des UFS nicht den zwischen Fremden üblichen Gepflogenheiten, dass aus

reiner Rücksichtnahme auf die finanziellen Schwierigkeiten des Mieters der Mietzins gestundet bzw. überhaupt darauf verzichtet wird. Eine derartige Vorgangsweise – Überlassung des Bestandgegenstandes ohne Verrechnung eines Mietentgeltes - spricht nicht für ein unternehmerisches Verhalten, sondern ist nur damit zu erklären, dass die Bw. der Mieterin aus privaten Motiven (Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Mieterin ist der Ehegatte der Bw.) entgegenkommen wollte.

Zwar ist das Vorbringen, eine Nachzahlung des ursprünglich bis zum 31.12.1999 gestundeten Mietzinses könnte im Hinblick auf die "umfangreichen Investitionen" letztlich unterbleiben, nicht grundsätzlich von der Hand zu weisen, weil die Durchführung von Mieterinvestitionen gegen Vereinbarung einer gewissen, mietzinsfreien Zeitspanne im Wirtschaftsleben immer wieder auch unter Fremden vereinbart wird, doch ist es zwischen fremden Dritten jedenfalls unüblich, dass eine derartige Vereinbarung lediglich mündlich und noch dazu ohne eine exakte betragsmäßige Verrechnung mit der Miete abgeschlossen wird.

Eine solche Vorgehensweise ist ausschließlich durch das Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieter erklärbar.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach den oben dargestellten Überlegungen davon auszugehen ist, dass die vorliegende Vereinbarung weder nach außen hinreichend zum Ausdruck kommt, noch einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt hat und zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Insbesondere unter Bedachtnahme auf die im Bestandobjekt vorgenommenen Investitionsarbeiten sowie den endgültigen Verzicht auf den bis zum 31.12.1999 gestundeten Mietzins wäre umso mehr eine klare und nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vertragsgestaltung zu fordern gewesen.

Das Fehlen klarer Vereinbarungen - gemessen an den oben aufgezeigten Voraussetzungen – spricht jedenfalls gegen die steuerliche Anerkennung des gg. Bestandvertrages.

Die auf Basis dieser Vereinbarung gesetzten Maßnahmen sind daher der privaten Lebenssphäre zuzuordnen.

Auf Grund der mangelnde Fremdüblichkeit des Mietvertrages erfolgte die Nichtanerkennung der im Jahr 2000 geltend gemachten Verluste zu Recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 27. September 2007