

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend die Umsatzsteuer für 1991 bis 1994 und 1996 bis 2000 sowie die Einkommensteuer für 1991 bis 1994 und 1996 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die BW vermietete im berufungsgegenständlichen Zeitraum eine Wohnung, die sie von Ihrem Großvater übernommen hatte. Mieterin dieser 78 m² großen Wohnung war ab 1991 ihre Mutter. In den Überschussrechnungen der berufungsgegenständlichen Jahre berechnete die BW die Absetzung für Abnutzung nach § 16 Abs. 8 EStG 1988 von den fiktiven Anschaffungskosten der Wohnung mit einem Jahresbetrag von S 25.540,00. Im

berufungsgegenständlichen Zeitraum fielen weiters Aufwendungen für die Sanierung dieser Wohnung und Fremdkapitalzinsen an.

Der mit der Mutter für die Wohnung vereinbarte Mietzins betrug laut Mietvertrag vom 1. September 1991 S 3.300,00 (inkl. USt). Die Betriebskosten waren in diesem Betrag nicht enthalten. Die Mutter der BW bezahlte in den Jahren 1991 bis 1995 neben der Miete einen monatlichen "Erhaltungsbeitrag" von S 2.000,00 (inkl. USt). Ab dem Jahr 1996 bezahlte die Mutter der BW nur mehr die Miete von S 3.300,00 pro Monat, die Bezahlung des "Erhaltungsbeitrages" entfiel.

Die Mutter der BW ist Mindestrentnerin. Sie erhielt bis 1995 einen Mietenzuschuss vom Sozialamt. Ab dem Jahr 1996 stellte das Sozialamt den Mietenzuschuss mit der Begründung ein, dass die Wohnung von der BW als einer unterhaltpflichtigen Angehörigen gemietet werde.

Die BW gab bis 1996 keine Steuererklärungen ab, in denen die Umsätze und die Einkünfte aus der Vermietung erfasst waren. Im November 1996 übersandte das FA der BW Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1991 bis 1995. In der Folge wurden diese Steuererklärungen von der BW jährlich abgegeben.

Die Umsatzsteuererklärungen der berufungsgegenständlichen Jahre wurden zunächst vorläufig veranlagt und wiesen folgende Salden aus:

Jahr	Zahllast(+) / VorSt Überhang(-)
1991	- 44.555,00
1992	+ 5.438,00
1993	+ 5.048,00
1994	+ 3.800,00
1996	+ 1.942,00
1997	- 11.507,00
1998	- 9.549,00
1999	- 18.459,00

2000	- 5.195,00
------	------------

Die Überschussrechnungen enthielten für den Bereich der Vermietung und Verpachtung als Aufwendungen nur die AfA und Kreditzinsen. Es wurden keine Betriebskosten als Werbungskosten geltend gemacht. Die Einkommenssteuerklärungen der berufungsgegenständlichen Jahre wurden zunächst vorläufig veranlagt und wiesen im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung folgende Salden aus:

Jahr	Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (+) / Verlust (-)
1991	-5.229,00
1992	-9.173,00
1993	-5.049,00
1994	-11.241,00
1995	-22.226,00
1996	-11.580,00
1997	-9.851,00
1998	-13.062,00
1999	- 12.686,00
2000	-54.973,00
	- 155.070,00

Über Vorhalt des FA vom 10. August 2001 wurde die BW aufgefordert durch Vorlage einer Prognoserechnung darzulegen, ob die Vermietung eine steuerlich relevante Einkunftsquelle darstelle bzw. wann damit zu rechnen sei, dass die Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten sei.

Dies beantwortete die BW mit Schreiben vom 5. September 2001 dahingehend, dass nach ihrer Ansicht die Vermietung eine Einkunftsquelle darstelle, auch wenn in absehbarer Zukunft

mit keinem Überschuss gerechnet werden könne. Es sei ihr aufgrund der finanziellen Situation der Mutter nicht möglich, eine fremdübliche Miete in Höhe von ca. S 6.000,00 pro Monat anzusetzen. Bei dieser Miete würde es kein Problem darstellen in der vom VwGH geforderten Zeitspanne ein positives Ergebnis zu erzielen.

Durch den Gesundheitszustand der Mutter müsse die BW verschiedene Arbeiten im Haushalt der Mutter durchführen. Es sei daher für die BW notwendig, dass die Mutter in ihrer unmittelbarer Nähe wohne. Die Wohnung habe in den berufungsgegenständlichen Jahren auch komplett saniert werden müssen. Die daraus resultierenden hohen Reparaturaufwendungen würden in Zukunft wegfallen, wodurch sich der Verlust entsprechend verringern würde.

Weiters stelle der Verlust aus der Vermietung auch eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 dar.

Aufgrund dieser Stellungnahme der BW setzte das FA mit Bescheiden vom 5. Oktober 2001 die Umsatzsteuern der berufungsgegenständlichen Jahre endgültig mit S 0,00 fest. Ebenso wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die berufungsgegenständlichen Jahre mit S 0,00 festgesetzt, da diese Vermietung Liebhaberei nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 2 L-VO darstelle. Die BW habe nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht nach § 8 Abs.3 der L-VO 1997 auf einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren zu optieren. Sie habe im Zeitraum von 1991 bis 2000 ein negatives Ergebnis von S 420.327,00 (?) erwirtschaftet und auch selbst im Schreiben vom 5. September 2001 bekanntgegeben, dass in absehbarer Zukunft mit keinem Überschuss gerechnet werden könne. Die Behörde vertrete daher die Ansicht, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um keine steuerlich relevante Einkunftsquelle handle.

Gegen diese Bescheide erhab die BW fristgerecht Berufung und führte darin zu den berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden im wesentlichen aus, dass § 1 Abs. 2 der L-VO darauf abstelle, dass eine Tätigkeit typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Was grundsätzlich erwerbswirtschaftlich sei, könne daher seine Begründung nicht in einer besonderen, in der Lebensführung begründete Neigung haben.

Die Vermietung einer Wohnung sei grundsätzlich erwerbswirtschaftlich. Die gegenständliche Wohnung sei über vierzig Jahre alt und sei sanierungsbedürftig gewesen.

Zudem habe die BW die Wohnung aus rechtlich sittlichen Gründen zu einem unter dem Marktpreis liegenden Betrag vermietet. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 17.3.1999

ZI. 94/13/1067 festgehalten, dass bei der Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliege auf die objektive Ertragsaussicht einer Betätigung abzustellen sei. Bei objektiver Betrachtung und Vermietung an "fremde Mieter" sei die Vermietung durchaus positiv.

Weiters habe der VwGH in zwei weiteren Erkenntnissen vom 28.3.2000 ZI. 98/14/0217 und vom 24.3.1998 ZI. 93/14/0028 die Meinung vertreten, dass sowohl bei der großen als auch bei der kleinen Vermietung ein zwanzigjähriger Beobachtungszeitraum anzusetzen sei bzw. mit der Dauer der Kreditrückzahlungen in Einklang zu bringen sei.

In eventu beantragte die BW, dass die entstandenen Verluste aus der Vermietung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG anerkannt würden, da die Aufwendungen aus den bereits angeführten rechtlich – sittlichen Gründen entstanden seien.

In Bezug auf die Umsatzsteuer führte die BW aus, dass die Vermietung nach dem Erkenntnis des VwGH vom 3.7.1996 ZI. 93/13/0107 Liebhaberei im Bereich der Umsatzsteuer nur bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO vorliegen könne. Da die Vermietung aber eine grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Betätigung darstelle, könne dies niemals zu einer umsatzsteuerlichen Liebhaberei führen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2002 wies das FA die Berufungen sowohl hinsichtlich der Beurteilung der Vermietung als Einkunftsquelle als auch hinsichtlich des von der BW gestellten Eventualantrages als unbegründet ab.

Die BW beantragte daraufhin fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den unstrittigen Inhalt der Verwaltungsakten und das in diesem Akt erliegende Vorbringen der Berufungswerberin.

In rechtlicher Hinsicht ist aus Sicht des UFS festzuhalten, dass im berufungsgegenständlichen Fall die Frage, ob es sich bei dieser Vermietung um eine Einkunftsquelle im Sinne der L-VO handle, nicht von wesentlicher Bedeutung ist.

Im Vordergrund steht aus Sicht des UFS in diesem Fall, dass diese Vermietung zwischen nahen Angehörigen (Mutter und Tochter) erfolgt ist. Somit ist diese Vermietung vor einer Überprüfung ob eine Einkunftsquelle im Sinne der L-VO vorliegt dahingehend zu überprüfen, ob die für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen notwendigen Kriterien erfüllt wurden.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann anzuerkennen, wenn sie

- nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden würden.

Umgelegt auf ein Mietverhältnis bedeutet dies, dass

- die Außenwirkung zB durch einen schriftlichen Mietvertrag erreicht werden kann,
- der eine detaillierte Beschreibung der Bestandsache, die Höhe der Miete, Regelungen über Instandhaltungspflichten, Mieterinvestitionen und dergleichen enthält und
- der Mietzins auch gegenüber einem Fremden in dieser Höhe vereinbart worden wäre bzw. sich in dieser Höhe aus einem Interessenausgleich zwischen Mieter (im Hinblick auf die Kosten der gemieteten Sache im Vergleich zu ähnlich situierten Mietobjekten) und Vermieter (im Hinblick auf eine entsprechende Rendite des Mietobjektes) ergibt.

Im berufungsgegenständlichen Fall liegt ein schriftlicher Mietvertrag vor. Dessen Inhalt ist jedoch eher kurz gehalten und kann allenfalls im Zusammenhang mit der tatsächlichen Durchführung ausgelegt werden, wie sich am Beispiel des von 1991 bis 1995 bezahlten "Erhaltungskostenbeitrages", ergibt, der offenbar freiwillig von der Mutter der BW bezahlt wurde, solange diese einen Mietzuschuss des Sozialamtes erhielt.

Bereits dieser Umstand spricht dagegen, dass diese Wohnung zu fremdüblichen Konditionen an die Mutter überlassen wurde. Der vereinbarte und verpflichtend zu bezahlende Mietzins betrug nur S 3.300,00. Übersteigende Leistungen der Mutter erfolgten "freiwillig" bzw. wurden von deren finanziellen Möglichkeiten abhängig gemacht. Eine derartige Nutzungsüberlassung, deren Preis nicht an den Möglichkeiten des Wohnungsmarktes und einer erzielbaren Rendite für das Mietobjekt, sondern an den finanziellen Möglichkeiten des Mieters bemessen wird, kann nicht als fremdüblich gelten.

Auch der verpflichtend vereinbarte Mietzins von monatlich S 3.300,00 (inkl. USt) kann bei einer Wohnung im Ausmaß von 78 m² nicht als fremdüblich gelten. Dies gilt aus Sicht des UFS auch dann, wenn es sich um eine alte Wohnung handelt, die allerdings durch Sanierungsmaßnahmen in einem gebrauchsfähigen Zustand erhalten wird.

Die BW gesteht die Fremdunüblichkeit der Miete in ihrem Schreiben vom 5. September 2001 auch zu und führt selbst die Gründe an, aus denen die Wohnung nicht zu einem fremdüblichen Mietzins von ca. S 6.000,00, sondern einem Mietzins von ursprünglich

S 4.818,15 (netto) und ab 1996 S 3.000,00 (netto) pro Monat an die Mutter vermietet wurde. Die angeführten Gründe liegen in der geringen Pension der Mutter und dem Wegfall eines Mietenzuschusses ab dem Jahr 1996. Diese genannten Gründe sprechen dafür, dass der sonst in derartigen Verträgen erfolgende Interessenausgleich zwischen Mieter und Vermieter im gegenständlichen Fall nicht durchgeführt wird, sondern eindeutig der – auch von der BW angesprochene – Unterhaltsgedanke gegenüber der Mutter im Vordergrund steht. Eine derartige Leistungsbeziehung, bei der die familiennahe Veranlassung die Höhe des Entgeltes bestimmt, ist aber einkommenssteuerlich nicht beachtlich. Die daraus resultierenden Aufwendungen sind nach den Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Da im gegenständlichen Fall der Unterhalt der Mutter im Vordergrund steht, kann bei dem monatlich von der Mutter bezahlten Mietzins auch nicht von einer Leistung gegen Entgelt im Sinne des UStG gesprochen werden. Mangels Leistungsaustausch sind die Mietzahlungen auch nicht umsatzsteuerbar im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Ruppe, § 1, RZ 179) und ist die Tätigkeit der BW auch nicht unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG (Ruppe, § 2, RZ 58). Damit war der Berufung auch in Bezug auf die Umsatzsteuer der Erfolg zu versagen.

Es ist allerdings festzuhalten, dass – selbst wenn man die oben dargestellten Überlegungen außer Ansatz ließe - der Berufung kein Erfolg beschieden wäre. Die berufungsgegenständliche Vermietung der Wohnung stellte bei der gegebenen Sachlage auch keine Einkunftsquelle im Sinn der L-VO dar.

Die von der BW betriebene Vermietung einer Eigentumswohnung fiele (als Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen) entgegen der Ansicht der BW unter die Bestimmungen des § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO . Bei diesen Tätigkeiten wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass keine Einkunftsquelle vorliegt, wenn die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht binnen eines absehbaren Zeitraumes zu erwarten ist. Bei der berufungsgegenständlichen Vermietung und den im Zeitraum 1991 bis 2000 aufgetretenen Verlusten in Höhe von ca. S 155.000,00 könnte bei der vorliegenden Bewirtschaftung selbst bei Ausdehnung des Beobachtungszeitraumes von 12 auf 20 Jahre nicht davon ausgegangen werden, dass ein annähernd positives Ergebnis erzielt werden könnte.

Die Mieteinnahmen von ca. S 36.000,00 p.a. (netto) sind derart niedrig, dass sie in den noch verbleibenden 11 Jahren eines Beobachtungszeitraumes die bis dato aufgelaufenen Verluste nicht erreichen würden. Berücksichtigt man nur die jährliche AfA für die Eigentumswohnung in Höhe von S 25.740,00 und Zinsen (von immer noch S 18.531,00 im Jahr 2000), so ist nicht

ersichtlich, wie in den nächsten Jahren ein Jahresüberschuss erzielt werden soll. Damit ist aber, selbst wenn man die derzeit noch anfallenden Zinsen außer Acht lässt, keine Möglichkeit gegeben die bis jetzt aufgelaufenen Verluste in einem absehbaren Zeitraum im Sinne der L-VO wieder aufzuholen.

Bei dieser Sachlage kann die in der L-VO getroffene Vermutung, dass bei der Bewirtschaftung derartiger Wirtschaftsgüter keine Einkunftsquelle darstellt nicht widerlegt werden.

Obwohl somit die Überlassung der Wohnung an die Mutter der BW offenkundig auf einer familienhaften Veranlassung, nämlich der Verpflichtung einer Tochter zur Leistung des Unterhalts an die Mutter beruht, kann auch dem Eventualantrag der BW auf Berücksichtigung der angefallenen Kosten als außergewöhnliche Belastung nicht gefolgt werden.

Das EStG kennt die Berücksichtigung von Unterstützungsleistungen für Angehörige nur im sehr eingeschränkten Ausmaß. Wie das FA in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat, können übernommene Kosten für den Unterhalt eines nahen Angehörigen nur eingeschränkt als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Denkbar wäre die Berücksichtigung einer solchen Kostenübernahme nur dann, es sich um Kosten handelt, die beim Steuerpflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dies wäre zB bei der Übernahme von Krankheitskosten für einen nahen Angehörigen denkbar, da eigene Krankheitskosten des Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung darstellen können.

Die (teilweise) Übernahme der Kosten für die Wohnung eines nahen Angehörigen können aber nicht zu einer derartigen außergewöhnlichen Belastung für die BW führen, da Kosten der eigenen Wohnung der BW für diese niemals eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Aus den oben dargestellten Gründen war die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Salzburg, 31. Oktober 2003