

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde X, R-Straße xx, vertreten durch M, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Gde X, S-Straße yy, vom 27. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 30. April 2010 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, und Umsatzsteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

1) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte:

Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

| | | |
|--|--|-----------|
| <i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:</i> | | - 94,91 € |
| 1. | Bw1 <i>Einkünfte</i> Gde R-Straße xx <i>Feldkirch St.Nr.1</i> | - 47,46 € |
| 2. | Bw.2 <i>Einkünfte</i> Gde R-Straße xx <i>Feldkirch St.Nr.2</i> | - 47,45 € |

2) Umsatzsteuer:

| | | |
|--|--------------|---------|
| Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2008 festgesetzt mit: | - 2.527,45 € | |
| Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) | 110,00 € | |
| Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) | 110,00 € | |
| 20% Normalsteuersatz | 110,00 € | 22,00 € |
| 10% ermäßigter Steuersatz | 0,00 € | 0,00 € |
| Summe Umsatzsteuer | 22,00 € | |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern | - 2.549,45 € | |
| Gutschrift | - 2.527,45 € | |

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Ehepaar; in der Folge kurz: Bw.) erklärten im Streitjahr negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.907,57 €, einen steuerbaren Umsatz im Betrage von 1.190,00 € sowie Vorsteuern in Höhe von 65.778,03 € (mit Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vom 21. Juli 2008 wurde auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet).

Die Bw. erwarben mit Kaufvertrag vom 4. Mai 2007 je zur Hälfte eine Wohnung (Top W xy) samt Garagenplatz (Top EP yz) in der Wohnanlage "G" in Gde X, G zz (Liegenschaft EZ xxxx, Grundbuch yyyy X, GSt.Nr. zzzzz) um insgesamt 385.476,00 € (brutto; vgl. dazu auch die entsprechende Rechnung der p GmbH vom 29. September 2008).

Laut Mietvertrag vom 20. Juli 2007 vermieteten sie beginnend ab 1. Juni 2008 diese 99 m² große Vier-Zimmer-Eigentumswohnung samt Balkon und Kellerabteil gegen Bezahlung eines monatlichen, wertgesicherten (der monatliche Hauptmietzins wird gemäß Pkt. 4 nach dem vom Amt der Vorarlberger Landesregierung verlautbarten Verbraucherpreisindex 2000 wertgesichert) Mietzinses von 600,00 € plus 10% MwSt. für drei Jahre an ihre Tochter, Frau L.

Nach Pkt. 3 bzw. 5 des Mietvertrages hat die Mieterin außerdem die auf das Mietobjekt entfallenden Betriebskosten, Kosten für den Reparaturfonds, Auslagen und laufenden öffentlichen Abgaben zu tragen. Alle Zahlungen - so auch die Betriebskostenvorauszahlung von monatlich ca. 180,00 € - sind, sofern nichts anderes vereinbart, zum Monatsersten spesen- und abzugsfrei auf das Konto der Vermieterin, Konto Nr. ssss bei der N K, BLZ nnnnn, zu bezahlen.

Gemäß Pkt. 12 bedürfen Änderungen und Ergänzungen des Mietvertrages sowie alle Zustimmungserklärungen der Vermieter generell für ihre Rechtswirksamkeit der Schriftform.

Im Rahmen eines umfangreichen Vorhalteverfahrens (vgl. die Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 10. November 2008, vom 20. Mai 2009 bzw. vom 5. Juni 2009) legten die Bw. mit Begleitschreiben vom 3. Juni 2009 Kopien der Zahlungsbestätigungen (594,00 € incl. 10% MwSt.) für November und Dezember 2008 vor [die Mieterin (die Tochter der Bw.) habe die Miete in den ersten Monaten immer in bar bezahlt] und hinsichtlich der Mietzahlungen (44,00 € für drei Monate von F und W) für den Garagenplatz Kopien der Kontoauszüge der NK Bank AG vor. Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte mit Schreiben vom 22. November 2008 bzw. vom 26. Juni 2009 ua. vor, dass der Mietvertrag insoweit fremdüblich gestaltet sei, als die Miete den Betrag von 5,82 € pro m² pro Monat nicht übersteigen dürfe, um den Landeswohnbaufondskredit mit dem günstigen Zinssatz in Anspruch nehmen zu dürfen.

| | |
|---|------------|
| Die Wohnungsmiete betrage $6,00 \text{ €} \times 99 \text{ m}^2 = 594,00 \text{ €} \times 12 \text{ Monate pro Jahr}$ | 7.128,00 € |
| abzüglich 10% USt (1/11) | - 648,00 € |
| netto | 6.480,00 € |
| Autoabstellplatzmiete: pro Monat 44,00 € bzw. pro Jahr brutto | 528,00 € |
| abzüglich 20% USt (1/6) | - 88,00 € |
| Jahreseinnahmen ab 1.1.2009 | 440,00 € |
| Jahreseinnahmen 2008 netto Miete (2 Monate) | 6.920,00 € |
| netto Autoabstellplatzmiete (3 Monate) | 1.080,00 € |
| | 110,00 € |
| | 1.190,00 € |

Der Mieter der Garage zahle auf dessen persönlichen Wunsch die Miete auf das Girokonto ein. Für die Wohnungsmiete sei vorerst Barzahlung vereinbart worden, da die Mieter keine "großartigen" Bankkunden seien.

Der seinerzeitige Mietvertrag mit einer monatlichen Miete von 600,00 € (exkl. MwSt.) habe auch die Garagenmiete enthalten. Nun sei jedoch die Wohnung ohne Garage um monatlich 594,00 € (inkl. MwSt.) und die Garage gesondert an einen anderen Mieter um 44,00 € (incl. 20% MwSt.) vermietet worden. Die Verkalkulierung der Vermieter sei auf die Unkenntnis unterschiedlicher MwSt.-Sätze von 10% und 20% und der Verwechslung von Brutto- und Nettoentgelte zurückzuführen. Auch sei hinsichtlich der Förderung die Wohnungsmiete nach oben begrenzt.

| Wohnung | Garage | seinerzeitiger MV | Differenzbeträge |
|---------------------|--------------------|---------------------|--------------------|
| Wohnung + Garage | | | |
| 594,00 € (brutto) | 44,00 € (brutto) | 660,00 € (brutto) | - 22,00 € (brutto) |
| - 54,00 € (10% USt) | - 7,33 € (20% USt) | - 60,00 € (10% USt) | - 1,33 € (USt) |
| 540,00 € (netto) | 36,67 € (netto) | 600,00 € (netto) | - 23,33 € (netto) |

Ursprünglich sei geplant gewesen, auf die seinerzeitige Nettomiete von 600,00 € zusätzlich 10%, also 60,00 €, abzuführen. Hinsichtlich der gesonderten Vermietung der Garage, geplant

mit brutto 60,00 €, sei dieser Preis nicht zu erzielen gewesen, sondern nur eine Bruttomiete von 44,00 € mit der vorerst irrtümlichen Annahme hierfür nur 10% Umsatzsteuer abführen zu müssen. In der Umsatzsteuererklärung sei die Umsatzbesteuerung mit 10% und 20% richtig vorgenommen worden.

Das vorerst durchschnittliche Jahres- bzw. Monatseinkommen der Mieter (Tochter der Bw. sowie deren Gatte) betrage wie folgt:

| | | |
|---|--------------------------------|-------------------|
| PVA | $14 \times 575,37 \text{ €} =$ | 8.055,18 € |
| Wohnbaubeihilfe | $12 \times 183,54 \text{ €} =$ | 2.202,48 € |
| C-Angestellte | $14 \times 522,30 \text{ €} =$ | 7.312,20 € |
| Familienbeihilfe KAB | $6 \times 342,20 \text{ €} =$ | <u>2.053,20 €</u> |
| $19.623,06 \text{ €} : 12 = 1.635,26 \text{ €}$ pro Monat | | |

Nachträglich würde noch der beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag und ein in Aussicht gestelltes Schmerzensgeld für den Ehegatten hinzukommen.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Umsatzsteuer 7/2008 bis 12/2008 wurde vom Prüfer Nachfolgendes festgestellt (vgl. Berichtsbeilage "Tz 1 Vermietung" des Prüfungsberichtes vom 26. April 2010):

"Mit Kaufvertrag vom 4. Mai 2007 wurde von Herrn Bw.1 und Frau Bw2 die Wohnungseinheiten Top Wxy und Top EPyz in der Wohnanlage G zz in Gde X angekauft. Der Kaufpreis von 321.230,00 €, zuzüglich der Umsatzsteuer von 64.246,00 €, wurde durch die Fa. p GmbH mit der Rechnung 319108 vom 29. September 2008 in Rechnung gestellt.

In weiterer Folge wurde ein Mietvertrag für die Wohnung zwischen Fr. BW2 und Hr. BW1 als Vermieter einerseits und Frau L als Mieterin andererseits abgeschlossen.

Bei den Vermietern (Eltern) handelt es sich um Angehörige im Sinne des § 25 Abs. 1 Z BAO.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Bei einem Abweichen der äußeren Erscheinungsform und des wirtschaftlichen Gehaltes eines Sachverhaltes ist die Betätigung für die Abgabenerhebung grundsätzlich unbeachtlich und entfaltet keine steuerliche Wirkung.

Von Bedeutung ist dies insbesondere bei Rechtsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Auf Grund des oftmals fehlenden Interessengegensatzes bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, müssen diesbezüglich eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Gegenständlich liegt ein schriftlicher Mietvertrag vor (Abschlussdatum unbekannt). Danach ist der Mietbeginn der 1. Juni 2008 und dauert drei Jahre. Eine Verlängerung des Mietvertrages ist nach rechtzeitiger Anfrage möglich.

Der Mietzins für die 99 m² Nutzfläche umfassende Wohnung beträgt lt. Mietvertrag 600,00 € plus 10% USt. Laut Punkt 3 des Mietvertrages sind alle Zahlungen, sofern nicht anderes vereinbart ist, zum Monatsersten spesen- und abzugsfrei auf das Konto der Vermieter, Kto.Nr.: ssss bei der N K, BLZ nnnnn, zu bezahlen.

Zusätzlich ist ein Pauschalbetrag von monatlich 180,00 € für die der Mieterin nicht direkt vorgeschriebenen Betriebskosten zu entrichten. Der Mietzins ist wertgesichert und unterliegt dem vom Amt der Vorarlberger Landesregierung verlautbarten Verbraucherpreisindex 2000 (Ausgangsbasis ist der März 2007).

Wie der steuerliche Vertreter der Vermieter in seinem Antwortschreiben vom 26. Juni 2009 ausführt, ist in der oa. Miete auch die Garagenmiete inkludiert. Diese Garage wurde zwischenzeitlich um 44,00 € monatlich inkl. 20% USt. fremdvermietet.

Laut diesem Schreiben beträgt die Wohnungsmiete nunmehr monatlich netto 10% USt. 540,00 €. Im Jahr 2008 wurden die Mieten November, Dezember vereinnahmt. Diesbezüglich liegen Barzahlungsbestätigungen (in Kopie) vor. Laut Auskunft der Vermieter zogen die Mieter erst Ende Oktober in die Wohnung ein.

Im Zuge der Prüfung wurden die Kontoauszüge der N K eingesehen. Dabei wurde festgestellt, dass die Mieten im Jahr 2009 für den fremdvermieteten Kfz-Abstellplatz monatlich auf dieses Konto überwiesen wurden.

An Wohnungsmieten wurden im Jahr 2009 die Mieten Juni bis August (vier Mieten) auf das Konto bei der N K überwiesen. Für die restlichen Mietzahlungen wurden im Zuge der Prüfung Kopien der Barzahlungsbestätigungen beigebracht.

Die monatlichen Betriebskosten wurden auf dieses Konto eingezahlt.

In Hinblick darauf, dass die Miete des fremdvermieteten Kfz-Abstellplatzes und die Betriebskosten der Wohnung auf das N Kk ein bezahlt wurden, stellt die Zahlungsmodalität bei der Wohnungsmiete, überwiegende Barzahlungen, einen Mangel in Zusammenhang mit der geforderten Publizität bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dar.

Für die Finanzierung der Wohnung wurde ein begünstigter Landeswohnbaufondskredit in Anspruch genommen. Laut Wohnbaufondsrichtlinie 2008 beträgt die Mietzinsobergrenze netto 6,00 € pro m² Wohnnutzfläche. Die Wohnungsmiete beträgt netto 10% 540,00 €. Das ergibt pro m² Wohnnutzfläche einen Nettopreis von 5,45 €.

Der Differenzbetrag zur Mietzinsobergrenze pro m² Wohnnutzfläche beträgt somit 0,55 € pro m². Das ergibt je Monatsmiete einen Betrag von 54,45 € bzw. jährlich 653,40 €.

Im Fremdvergleich ist anzunehmen, dass bei einer durch die Auflagen der Wohnbaufondsrichtlinien bereits begrenzten Miete, zumindest die Mietzinsobergrenze bei Festsetzung der Miethöhe ausgeschöpft wird. Nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens muss bezweifelt werden, dass unter ökonomisch denkenden Fremden, das Mietverhältnis unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen

worden wäre. 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.

Das Mietverhältnis fällt somit aus dem Verrechnungskreis Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung heraus, womit auch die Verwehrung des Vorsteuerabzuges des Jahres 2008 verbunden ist."

Mit Schriftsatz vom 30. April 2010 nahm die steuerliche Vertretung der Bw. zu diesen Prüfungsfeststellungen Stellung; dabei führte sie aus, dass zur Aufrechterhaltung der Landesförderung grundsätzlich die Nettoobergrenze (ohne USt) von 6,00 € pro m² nicht überschritten werden dürfe. Diese betrage diesfalls 99 m² x 6,00 € = 594,00 €. Wegen des seinerzeitigen Wegfalles der Garagenmiete durch die anderweitige Vermietung habe sich nunmehr eine Nettomiete von 540,00 € ergeben.

Trotz Nichterreichens der Nettoobergrenze habe nachgewiesen werden können, dass abgesehen vom Jahr 2008 für die Folgejahre Einnahmenüberschüsse erzielt würden. Mit Einbezug der Mietzinsobergrenze (gemeint wohl der Mietzins für den Kfz-Abstellplatz) werde beinahe die Mietzinsobergrenze ausgeschöpft. Durch Kalkulationsirrtum sei vorerst die Obergrenze nicht erreicht worden; dies auch zufolge der wohl von den Vermietern nicht bekannten unterschiedlichen Umsatzsteuersätze von 10% und 20%, welche erst im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2008 beachtet worden seien.

Von den Vermietern sei sicherlich keine "missbräuchliche Praxis" (Verweis auf Mag. Martin Pröll, Umsatzsteuerliche Behandlung vermieteter "Wohngrundstücke" im Spannungsfeld zwischen unternehmerischer Tätigkeit und "missbräuchlicher Praxis", ÖStZ 2010, 149) beabsichtigt gewesen.

Es werde angestrebt, ab Juli 2010 im Zuge einer Änderung des Mietvertrages die monatliche Nettomiete mit 594,00 € plus 10% USt neu festzulegen. Auch werde beabsichtigt, die Bezahlung künftiger Mieteinnahmen durch Bankeingang zu vereinbaren (allenfalls Dauerauftrag der Mieter bzw. Bankeinzug durch die Vermieter ohne dadurch ein Misstrauen gegen die Mieter zu hegen). Im Hinblick auf die bisherigen Mieter könne zuversichtlich von einer schonenden und pfleglichen Behandlung der Wohnung und im Vergleich zu fremden, unbekannten Personen wohl eher von einer Dauervermietung ausgegangen werden.

Das Finanzamt Feldkirch erließ den oben dargestellten Prüfungsfeststellungen folgend betreffend das Jahr 2008 einen Umsatzsteuerbescheid sowie einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (jeweils datiert mit 30. April 2010); dabei versagte das Finanzamt dem Mietvertrag zwischen den Bw. und ihrer Tochter die steuerliche Anerkennung

und setzte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Umsatzsteuer für das Berufungsjahr jeweils mit 0,00 € fest.

In der gegen diese beiden Sachbescheide erhobenen Berufung vom 27. Mai 2010 beantragte die steuerliche Vertretung der Bw., die angefochtenen Bescheide insofern zu berichtigen, als eine erklärungsgemäße Veranlagung vorzunehmen sei; gleichzeitig legte sie ua. die letzte Mietvertragsseite sowie den Einzahlungsbeleg betreffend Mietvertragsvergebühring in Kopie vor, verwies auf die obgenannten Vorhaltsbeantwortungen bzw. auf ihre Stellungnahme zum Prüfungsbericht und führte streitgegenständlich aus, dass der gegenständliche Mietvertrag abweichend von den Feststellungen der Betriebsprüfung mit Datum "20. Juli 2007" versehen sei und auch eine Vergebühring am 20. Juli 2007 erfolgt sei.

Nachdem der Kfz-Abstellplatz an eine andere Person vermietet habe werden können, sei hiefür von diesem Mieter auch eine gesonderte Überweisung auf die N K erfolgt.

Der schlussendlich wegen Nichtkenntnis unterschiedlicher Umsatzsteuersätze für Kfz-Abstellplatz- und Wohnungsmiete eingetretene Kalkulationsirrtum sei erst bei Auffassung der Umsatzsteuererklärung und der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bekannt geworden, welcher jedoch nicht zu einer erheblichen Einnahmenverkürzung oder zu einer Liebhabereiannahme führe. Mit der Stellungnahme vom 30. April 2010 sei auf eine diesbezügliche Korrektur im Rahmen einer künftigen Änderung des Mietvertrags hingewiesen worden.

Es sei nicht unüblich, Betriebskosten und Miete gesondert zu entrichten, insbesondere wenn Betriebskosten an die Hausgemeinschaft überwiesen würden, welche nur einen unbaren Zahlungsverkehr und keine Kassengebarung habe.

Neben den erwerbswirtschaftlichen Grundsätzen sei auch eine sorgfältige Auswahl der Mieter, welche eine dauerhafte und pflegliche Behandlung des Mietobjektes gewährleisten, in Erwägung zu ziehen. Auf alle Fälle müsse es zulässig sein, an förderungswürdige Personen gemäß den Richtlinien zu vermieten statt in das andere Extrem mit Wuchermieten und Mieterfluktuation zu tendieren.

Nach Ergehen der abweisenden Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 (Berufungsvorentscheidungen gemäß § 276 BAO) jeweils vom 16. Juli 2010, auf deren zusätzliche Bescheidbegründung vom 14. Juli 2010 verwiesen wird, begehrte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schriftsatz vom 27. Juli 2010, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Ergänzend zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung brachte sie noch vor, dass keine Verpflichtung einer Zuwendung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG bestehe. Es sei ein Vertrag in schriftlicher Form abgeschlossen

worden, welcher nur insoweit eine Abweichung erfahren habe, als der Garagenplatz anderweitig vermietet werden habe können und dadurch eine Reduktion der Wohnungsmiete eingetreten sei. Die erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien bis auf das erste Jahr stets ein Einnahmenüberschuss. Kautionsvereinbarungen seien nicht zwingend. Auf dem Rechtswege könne bei Zu widerhandeln das Mietverhältnis aufgelöst werden.

In weiterer Folge wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

1) Mietverhältnis Wohnung:

Vor der Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhähreiberei hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Abgabepflichtige die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) erwirtschaftet hat (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rz 331; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013). Vermögenszuflüsse (Einnahmen), die keiner der sieben Einkunftsarten zugerechnet werden können (bzw. mit diesen in keinem Veranlassungszusammenhang stehen), unterliegen nicht der Einkommensteuer (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 18).

Ausgabenseitig erfolgt die Trennung zwischen der Sphäre der Einkommenserzielung und jener der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung nach § 20 EStG 1988.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dem Vorbringen im Vorlageantrag, dass gegenständlich keine Verpflichtung einer Zuwendung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG bestehe, ist in diesem Zusammenhang zu erwidern, dass Z 1 nicht nur auf den Unterhalt abstellt, der auf Grund rechtlicher Verpflichtung zu erbringen ist (vgl. dazu VwGH 19.5.1987, 85/14/0118; Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 20 Rz 6).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit. dürfen auch freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Aufwendungen im Sinne dieser Normen liegen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann vor, wenn diese in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet werden (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Im konkreten Fall besteht Streit darüber, ob das in Rede stehende Mietverhältnis zwischen den Bw. und ihrer Tochter für das Jahr 2008 steuerliche Anerkennung finden kann.

Voraussetzung für die Zurechnung der in Rede stehenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist die Beurteilung des Mietvertrages, der zwischen den Bw. einerseits und ihrer Tochter andererseits abgeschlossen worden ist. Aus den Bestimmungen des § 21 BAO ("für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend") und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen (nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen; vgl. dazu auch § 25 BAO) können - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Es müssen daher eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, um der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erhöhten Gefahr, durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, entgegen zu wirken.

Ob eine steuerlich anzuerkennende Vereinbarung zwischen den Bw. und ihrer Tochter vorliegt, ist anhand der Kriterien zu prüfen, die nach Lehre und Rechtsprechung für eine klare Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung erforderlich sind. Danach finden derartige Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären; der Fremdvergleich ist grundsätzlich an Hand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen anzustellen und das übliche Verhalten zwischen Fremden in vergleichbarer Situation zu hinterfragen; maßgeblich ist die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis"; vgl. zB VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 21.3.1996, 95/15/0092; VwGH 22.9.1999, 97/15/0003; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185; VwGH 29.11.2000, 95/13/0004; VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; VwGH 18.9.2003, 99/15/0096; VwGH 29.3.2006, 2001/14/0221; VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134; siehe auch Doralt/Toifl, EStG⁴, § 2 Tz 158 ff; Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rzen 331 f; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013; Quantsch-nigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Tz 44 ff).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen. Dementsprechend ist es nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht, vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rz 332, 337; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238; VwGH 4.8.2010, 2007/13/0102).

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

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Der Unabhängige Finanzsenat pflichtet der Ansicht des Finanzamtes (an dieser Stelle wird auf die Ausführungen im oben erwähnten Außenprüfungsbericht sowie in den Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 vom 16. Juli 2010 bzw. in der diesbezüglichen zusätzlichen Bescheidbegründung vom 14. Juli 2010 verwiesen) bei, wenn es aus dem Gesamtbild der Verhältnisse den Schluss gezogen hat, dass der zwischen den Bw. als Vermieter und ihrer Tochter als Mieterin abgeschlossene Mietvertrag nicht wie zwischen Fremden üblich gestaltet wurde und damit hinter der in Rede stehenden Vermietung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung steht. Im Hinblick auf das hier in Frage stehende Beweisproblem waren für den Unabhängigen Finanzsenat folgende Überlegungen von ausschlaggebender Bedeutung:

- Für rechtswirksame Ergänzungen sowie Änderungen zum hier in Rede stehenden (schriftlichen) Mietvertrag vom 20. Juli 2007 ist generell die *Schriftform* vereinbart.

Die Bw. haben auf Vorhalt, den entsprechenden Mietvertrag vorzulegen, "nur" die Vertragsurkunde vom 20. Juli 2007 vorgelegt, weshalb davon auszugehen war, dass *schriftliche* Ergänzungen nicht vorliegen; das Vorhandensein solcher wurde im Übrigen auch nicht behauptet.

- Nach Pkt. 1 des gegenständlichen Mietvertrages vom 20. Juli 2007 betrifft der Mietgegenstand ausdrücklich nur die 99 m² große Vier-Zimmer-Wohnung *samt Balkon und Kellerabteil*. Entgegen dieser eindeutigen Regelung brachte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 26. Juni 2009 vor, dass der seinerzeitige Mietvertrag tatsächlich auch die Garagenmiete miteingeschlossen habe und die Garage nun gesondert vermietet werde.
- Gemäß Pkt. 2 des in Rede stehenden Mietvertrages begann das Mietverhältnis am 1. Juni 2008.

Hat nun aber entsprechend dieser vertraglichen Regelung die Nutzungsüberlassung der Wohnung an die Tochter schon mit 1. Juni 2008 begonnen und war anhand der meldegesetzlichen Daten festzustellen (vgl. entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister), dass die Tochter der Bw. in der gegenständlichen Wohnung seit 11. September 2008 gemeldet war, erscheint es fremdunüblich, dass für die Monate Juni bis Oktober 2008 keinerlei Nutzungsentgelte gezahlt worden sind (vgl. dazu zB die Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2008, wonach von einer "Vermietung ab November 2008" ausgegangen wird).

- Gemäß Pkt. 3 des Mietvertrages wurde ein monatlicher Mietzins mit 600,00 € plus 10% MwSt. vereinbart. Auch wurde vereinbart, dass alle Zahlungen - so auch die Betriebskostenvorauszahlung von monatlich ca. 180,00 € - , sofern nichts anderes vereinbart wird, zum Monatsersten spesen- und abzugsfrei auf das Konto der Vermieterin, Konto Nr. ssss bei der N K, BLZ nnnnn, zu bezahlen sind.

Abgesehen davon, dass weder ein Nettomietzins für die gegenständliche Wohnung im Betrage von monatlich 600,00 € bezahlt worden ist, sind auch nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes nur für die Monate Juni bis August 2009 Wohnungsmieten vereinbarungsgemäß auf das Konto bei der N K überwiesen worden; für die restlichen (Wohnungs-)Mietzinszahlungen wurden entsprechende Barzahlungsbestätigungen nachgereicht. Neben dem Umstand, dass ausdrücklich eine Zahlungsabwicklung über das Konto bei der N K vereinbart war, war in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass Barzahlungen doch den Verdacht nahelegen, dass damit bloß eine nachträgliche Vertragskonstruktion geschaffen werden sollte, vor allem, wenn Fremdmietter - wie im konkreten Fall die Mieter der Garage - ihren Mietzins bzw. wenn die Tochter der Bw. - wie vom Finanzamt unstrittig festgestellt wurde - die Betriebskosten sehr wohl im Bankwege beglichen (vgl. dazu auch Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rzen 332, 337).

- Nach Pkt. 4 des Mietvertrages wurde der monatliche Hauptmietzins nach dem vom Amt der Vorarlberger Landesregierung verlautbarten Verbraucherpreisindex 2000 (siehe dazu unter <http://www.vorarlberg.at/pdf/entwicklungderpreise2010.pdf>) wertgesichert.

Tatsächlich wurde jedoch auf die laufende Geltendmachung der vereinbarten Wertsicherung verzichtet bzw. wurde die Geltendmachung der vereinbarten Mietzinserhöhung verabsäumt (den Abgabenerklärungen für die Jahre 2008 bis 2010 wurde jeweils ein Nettowohnungsmietzins von monatlich 540,00 € zu Grunde gelegt); dies im Übrigen auch obwohl gemäß § 6 Abs. 5 letzter Satz der Wohnbaufondsrichtlinie 2008 (vgl. zB unter http://www.energieinstitut.at/HP/Upload/Dateien/WBFonds-RL_2008.pdf) das Mietentgelt nach dem Lebenshaltungskosten- oder Verbraucherpreisindex wertgesichert werden kann.

- Wäre für die gegenständliche Wohnung - wie von Seiten der steuerlichen Vertretung der Bw. vorgebracht wird - nur ein (Netto-)Mietzins von 540,00 € als vereinbart angesehen, so würde sich auch diese Vereinbarung nicht als fremdüblich darstellen.

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Finanzamtes wurde für die Finanzierung der Wohnung ein begünstigter Landeswohnbaukredit in Anspruch genommen. Gemäß des bereits zitierten § 6 Abs. 5 der Wohnbaufondsrichtlinie 2008 beträgt die (absolute) Mietzinsobergrenze 6,00 € pro m² Wohnnutzfläche (*ohne* Betriebskosten und USt). Für Autoabstellplätze kann (zusätzlich) eine monatliche Nettomiete von höchstens 30,00 €, für Carports von 45,00 €, für Garagen und Tiefgarageneinstellplätzen von höchstens 60,00 € verlangt werden.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens bzw. der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis, dass eine vernünftig denkende und fremd gegenüber stehende Person im Bewusstsein dessen, dass die vermieteten Räumlichkeiten um netto 594,00 € (6,00 € x 99 m²) monatlich in Bestand gegeben hätten werden können, die Räumlichkeiten nur um netto 540,00 € (5,455 € x 99 m²) monatlich an einen Außenstehenden vermietet hätte. Kein fremder Eigentümer würde in Kenntnis, dass eine fremde Person zweifelsohne bereit gewesen wäre, die gegenständliche neue Eigentumswohnung zu einem höheren Mietzins zu mieten [selbst für gebrauchte Eigentumswohnungen (ohne Tiefgarage/Carport) in X ab einer 55 m² Wohnfläche und bei sehr gutem Wohnwert (moderne Ausstattung, Balkon, Lift, in bester örtlicher Wohnlage) war im Jahr 2008 ein durchschnittlicher Mietzins von 8,00 € pro m² (ohne Betriebskosten und USt) zu erzielen (vgl. dazu Vorarlberger Sparkassen Immobilien Preisspiegel 2008; siehe zB unter http://activepaper.tele.net/vntipps/Immobilienpreisspiegel_2008.pdf), gezielt die sich konkret bietenden Marktchancen nicht nützen und auf im Rahmen der Wohnbaufondsrichtlinie 2008 erzielbare jährliche Mehreinnahmen in Höhe von netto 648,00 € (12 x 54,00 €) verzichten.

Hinreichende plausible Gründe für eine solche Vorgehensweise wurden von Seiten der Bw. im Übrigen auch nicht vorgebracht.

- Laut Pkt. 10 des gegenständlichen Mietvertrages trägt die mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten, Gebühren und Auslagen die Mieterin. Auch die Kosten der Vergebührungs des Vertrages gehen zu Lasten der Mieterin.

Entsprechend dem vorgelegten Einzahlungsbeleg wurden die Kosten der Vergebührungs des Mietvertrages tatsächlich aber durch die Vermieter getragen (Auftraggeberin/Einzahlerin lt. Auftragsbestätigung: BW2).

- Der gegenständliche Mietvertrag enthält - wie bereits vom Finanzamt festgestellt - keine Vereinbarung einer Kaution; in diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass Wohnungsvermieter vom Mieter *üblicherweise* bzw. in gängiger Praxis eine Kaution verlangen, um sich im Falle von Mietzinsrückständen oder Beschädigungen auch ohne langwierige Gerichtsverfahren schadlos halten zu können.

Angesichts der dargestellten Gesichtspunkte war - gerade auch unter Berücksichtigung der prekären finanziellen Lage der Mieterin (lt. § 10 der Wohnbeihilferichtlinien wird im Übrigen bei Mietverhältnissen zwischen nahen Verwandten keine Wohnbeihilfe gewährt) - im konkreten Fall gesamthaft gesehen davon auszugehen, dass die hier in Rede stehende Leistungsbeziehung zwischen den Bw. und ihrer Tochter nicht durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit, sondern durch das private Naheverhältnis veranlasst war. Somit war dem Finanzamt zuzustimmen, wenn es dem in Rede stehenden Mietvertrag die steuerliche Anerkennung versagt hat.

Ertragssteuerlich waren folgedessen die geltend gemachten (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden.

Auch umsatzsteuerlich kann der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weil es an einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch fehlt bzw. eine unternehmerische Tätigkeit nicht entfaltet wird, wenn - wie oben ausgeführt - Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven (Unterstützung, Gefälligkeit) erbracht werden bzw. sie in Wahrheit die private Lebensführung betreffen (vgl. Ruppe, UStG³, § 1 Tz 179 ff und § 2 Tz 39).

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Die im Berufungsjahr geltend gemachten Vorsteuern und (negativen) Einkünfte aus der in Rede stehenden Wohnungsvermietung waren somit steuerlich nicht zu erfassen.

2) Mietverhältnis Kfz-Abstellplatz/Garage:

Die steuerliche Anerkennung des ab Oktober 2008 fremdvermieteten Kfz-Abstellplatzes stand gegenständlich nicht in Streit. Unter Zuhilfenahme des Aufteilungsverhältnisses der Miteigentumsanteile gemäß Pkt. 2.1 des gegenständlichen Kaufvertrages vom 4. Mai 2007 ergaben sich für dieses Mietverhältnis im Berufungsjahr folgende Besteuerungsgrundlagen (vgl. dazu auch die diesbezügliche E-Mail des Finanzamtes vom 7. September 2011):

Einkommensteuer:

| | |
|---------------------------------|--|
| <i>Einnahmen</i> | <i>110,00 €</i> |
| <i>Werbungskosten</i> | <i>- 76,49 € (1,5% Hj-AfA unter Berücksichtigung eines 20% Grundanteiles, vgl. EStR 2000, Rz 6447)</i> |
| | <i>- 127,92 € (4% Zinsen, Bankspesen)</i> |
| <i>Werbungskostenüberschuss</i> | <i>- 94,91 €</i> |

Umsatzsteuer:

| | |
|---------------------------|-------------------|
| <i>Steuerbarer Umsatz</i> | <i>110,00 €</i> |
| <i>Normalsteuersatz</i> | <i>110,00 €</i> |
| <i>Vorsteuern</i> | <i>2.549,45 €</i> |

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. September 2011