



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 15. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 28. September 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 bis 2009

1. entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide wird Folge gegeben.

Die Wiederaufnahmsbescheide vom 28. September 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 bis 2009 werden ersatzlos aufgehoben.

Durch diese Aufhebung treten folgende Bescheide wieder in den Rechtsbestand:

Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2005 vom 8. März 2007

Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2006 vom 3. August 2007

Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 15. Mai 2008

Einkommensteuerbescheid 2007 vom 27. Februar 2009

Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 23. Juni 2009

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 6. Oktober 2009

Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 11. Mai 2010

2. beschlossen:

Die Berufung gegen die Bescheide vom 28. September 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 bis 2009 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Vermietung an den eigenen Sohn.

Dem **Bericht vom 27. September 2010** über die Außenprüfung des Zeitraumes 2005 bis 2009 (Dauerbelege Seite 1ff) ist zu entnehmen:

Tz. 1 Nichtanerkennung der Vermietung:

Sachverhalt:

Im Dezember 2005 habe der Berufungswerber (Bw.) den ideellen Anteil (x und y) samt damit verbundenem Wohnungseigentum an der Wohnung Top z in 1130 Wien, A-Straße (A-Straße) erworben. Das Flächenausmaß der Wohnung betrage laut späterem Mietvertrag 57,95 m². Laut Kaufvertrag werde auf diesem Grundstück ein Wohngebäude errichtet. Die Übergabe der Wohnung soll spätestens bis 30. September 2006 erfolgen. Der Kaufpreis betrage € 138.000,00 netto für die Wohnung samt Zubehör (Küchen-, Bad- und WC-Einrichtung) und für den Kfz-Abstellplatz € 15.988,00 netto, somit gesamt € 153.988,00 netto, die darauf entfallende MWSt betrage € 30.797,60. Der Ankauf des Objektes werde mit € 105.000,00 vom Bw. fremdfinanziert. Die monatliche Rückzahlungsrate, beginnend ab Jänner 2007, richte sich auch nach dem jeweils gegebenen Zinssatz und liege zwischen € 600,00 und € 700,00 im Durchschnitt für die Jahre 2007 bis 2009. Als Besicherung werde laut Kreditvertrag der Gehalt- bzw. der Pensionsbezug des Bw. herangezogen, das Grundstück bzw. die Eigentumswohnung selbst werde nicht belastet. Weitere Absicherungen bezüglich Rückzahlung des Kredites (Laufzeit 20 Jahre) gebe es keine. Die Wohnung werde mit 1. Dezember 2006 an den Sohn X vermietet.

Der Sohn habe bis 9/2004 an der FH [StadtinVorarlberg] studiert und sein Arbeitsverhältnis als voll beschäftigter Angestellter mit 1. Oktober 2004 bei der L GmbH (L-GmbH) in [Ort1inSalzburg] begonnen. Zum Zeitpunkt des Ankaufes der Wohnung im Dezember 2005 sei der Sohn zwar noch bei der L-GmbH im Bundesland Salzburg beschäftigt gewesen, habe aber ab 1. Juni laut Beantwortung des Auskunftersuchen an die A GmbH (A-GmbH) in der Stadt

Salzburg im Rahmen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes ausschließlich beim Beschäftigten F GmbH (F-GmbH) in 1140 Wien, H-Straße (H-Straße) zu arbeiten begonnen. Ab diesem Zeitpunkt sei also ein Wohnbedürfnis des Sohnes in Wien bzw. in der Umgebung von Wien gegeben.

Laut ZMR Abfrage sei der Sohn bis 6. Oktober 2006 in [Ort2inSalzburg] mit Nebenwohnsitz, ab 30. Jänner 2007 in 1130 Wien, an der berufsgegenständlichen Wohnung A-Straße gemeldet. Hauptwohnsitz sei seit 1979 in [OrtinNiederösterreich] (Adresse der Eltern, Vater = Bw.).

Im November 2006, also nach Fertigstellung der Wohnung und Übergabe an den Eigentümer, sei der Mietvertrag zwischen dem Bw., vertreten durch die I GmbH (I-GmbH), und dem Sohn abgeschlossen worden. Vertragsbeginn sei 1. Jänner 2006, Vertragsende unbefristet, keine Kautions, HMZ netto pro Monat € 551,49 zuzüglich Betriebs- und Verwaltungskosten und MWSt. Der Mietvertrag sei von der I-GmbH am 12. Jänner 2007 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden.

Dem Bw. sei vom Finanzamt (FA) ein Fragebogen bezüglich der Vermietung und Verpachtung des berufsgegenständlichen Objektes ausgehändigt worden. Am 30. Juni 2006 sei der ausgefüllte Fragebogen im FA abgegeben worden. Als Beilage zur Beantwortung sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche einen Gesamtüberschuss ab dem Jahr 2019 in Aussicht stelle. Gleichzeitig sei der Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer beginnend ab dem Jahr 2005 abgegeben worden. Die Vorsteuergutschriften in den Jahren 2005 und 2006 hätten € 32.047,78, die Zahllasten in den Jahren 2007 bis 2009 € 2.384,17 betragen. Somit ergebe dies eine Gesamtgutschrift für den Zeitraum 2005 bis 2009 von € 29.663,61.

In den abgegebenen Einkommensteuererklärungen der Jahre 2005 bis 2008 werde ein Gesamtverlust von € 8.869,75 ausgewiesen, im Jahr 2009, auf Grund des günstigen Zinsaufwandes, ein Überschuss von € 1.470,85, somit verbleibe derzeit noch ein Gesamtverlust über den Zeitraum 2005 bis 2009 von € 7.398,90.

Vermietung zwischen nahen Angehörigen:

In rechtlicher Hinsicht sei festzuhalten, dass die Frage, ob es sich bei dieser Vermietung um eine Einkunftsquelle im Sinne der LVO handle, "nicht von wesentlicher Bedeutung" [sei]. Im gegebenen Fall stehe im Vordergrund die Vermietung zwischen nahen Angehörigen und die Überprüfung, ob die für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen notwendigen Kriterien erfüllt worden seien. Verträge zwischen nahen Angehörigen seien 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 bedeute dies, dass

- die Außenwirkung z.B. durch einen schriftlichen Mietvertrag erreicht werden könne,
- 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.

Im gegenständlichen Prüfungsfall sei nun Folgendes festzuhalten:

- Der Ankauf der Wohnung durch den Bw. und der Wechsel der Arbeitsstätte des Sohnes von Salzburg nach Wien würden zeitlich eng zusammenfallen.
- An Hand der bisher vorgelegten Unterlagen sei nicht ersichtlich, dass diese Wohnung, obwohl zur Vermietung laut Fragebogen angekauft, durch Inserate am freien Markt in der Zeit von Jänner 2006 bis zur Übergabe der Wohnung (spätester Übergabetermin 30. September 2006) angeboten worden sei. Hier sei auch auffällig, dass der Sohn laut ZMR seinen Nebenwohnsitz in Salzburg zum 6. Oktober 2006 abmeldet habe.
- Der Vater (=Bw.) nehme zur Finanzierung der Wohnung einen Kredit in Höhe von € 105.000,00 auf.

Als Sicherstellung diene lediglich der Gehalts- bzw. Pensionsbezug und ein Blanko-Rekta-Wechsel. Der Kredit sei in 240 monatlichen Raten in Höhe von je € 611,74 beginnend am 1. Jänner 2007 zurückzuzahlen. Der Hauptmietzins erstmals ab Dezember 2006 von netto € 551,49 sei, auch wenn von der I-GmbH eingehoben, so gewählt worden, dass die monatlichen Kreditraten fast zur Gänze damit abgegolten werden könnten. Zu erwähnen in diesem Zusammenhang wäre noch, dass der Sohn im Jahr 2006 über ein "gutes durchschnittliches Bruttoeinkommen" verfüge. Mit anderen Worten wäre er durchaus in der Lage gewesen selbst diese Wohnung zu kaufen und zu finanzieren. Hätte allerdings der Sohn die Wohnung selbst gekauft, gebe es für den Ankauf dafür keinen Vorsteuerabzug.

Rechtliche Würdigung:

Unternehmerisch seien nur (nachhaltige) Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen. Keine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen liege vor, wenn die Tätigkeit nur darauf gerichtet sei, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen, oder Dritten ermöglichen soll, Ausgaben zu sparen.

Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen würden, führten somit nicht zur Unternehmereigenschaft. Werde eine im Eigentum stehende Wohnung ausschließlich von nahe stehenden Personen des Eigentümers bewohnt, werde ein bestehendes Mietverhältnis ertragsteuerlich nicht anerkannt. Die Nutzung erfolge im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich sei.

Die im gegenständlichen Prüfungsfall gewählte Vorgangsweise (Kauf durch den Vater, Vermietung an den Sohn) entspreche nicht der typischen Vorgangsweise eines Steuerpflichtigen, der sich eine Einkunftsquelle schaffen wolle, sondern entspreche der typischen Vorgangsweise eines Steuerpflichtigen, der einen Wohnsitz für eine ihm nahestehende Person schaffen wolle. Diese Mietvariante sei also deshalb so gewählt worden, um sich durch den Abzug der Vorsteuer die Wohnung günstiger beschaffen zu können.

Berechnung des steuerlichen Vorteils für die Jahre 2005 bis 2009 für Umsatzsteuer und Einkommensteuer:

| Umsatzsteuer | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|---------------------------------------|-----------|------------|----------|----------|----------|
| | € | € | € | € | € |
| Umsätze | keine | 768,23 | 8.989,77 | 8.975,71 | 9.474,96 |
| 20% Garage | | 103,74 | 1.222,76 | 1.111,89 | 1.288,32 |
| 10% Miete | | 664,49 | 7.767,01 | 7.863,82 | 8.186,64 |
| Vorsteuern | 1.204,71 | 30.930,27 | 237,05 | 205,29 | 279,82 |
| steuerliches Ergebnis bei Ansatz | -1.204,71 | -30.930,27 | 784,20 | 803,47 | 796,50 |
| steuerliches Ergebnis bei Nichtansatz | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Die hohen Vorsteuern aus dem Wohnungsanschaffungsjahr 2006 würden zu einer umsatzsteuerlichen Gesamtgutschrift von € 29.663,61 führen. Im Vergleich zum Nichtansatz ergebe sich für die Gesamtheit der Jahre Null.

| Einkommensteuer | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|---------------------------------------|-----------|-----------|--------|-----------|----------|
| | € | € | € | € | € |
| Vermietung an Sohn zur Gänze | | | | | |
| Überschuss +/- | -3.174,74 | -5.198,69 | -36,96 | -459,36 | 1.470,85 |
| Überschuss +/- aus Tangente | | | - | | |
| Vermietung 1/2 an einen anderen Sohn | -956,84 | -2.982,89 | 177,90 | -1.131,48 | 151,85 |
| steuerliches Ergebnis bei Ansatz | -2.184,74 | -4.097,40 | -11,78 | 1.405,00 | 327,48 |
| steuerliches Ergebnis bei Nichtansatz | -320,79 | -465,50 | 819,00 | 2.098,54 | -373,77 |

Bei Ansatz der Überschüsse bzw. der Verluste ergebe dies eine Einkommensteuergesamtgutschrift für die Jahre 2005 bis 2009 in Höhe von € 4.561,44. Bei Nichtansatz der Überschüsse bzw. der Verluste ergebe dies eine Einkommensteuergesamtnachzahlung in Höhe von € 1.020,38.

Einem auf der einen Seite zu verzeichnenden Mehr an Einkommensteuer von € 5.581,82 stehe dem jedoch auf der anderen Seite ein Umsatzsteuergutschriftenplus von € 29.663,61

gegenüber. Wenn auch alle Angaben ordnungsgemäß deklariert worden seien und keinen abgabensparenden Effekt entstehen lassen würden, sei dies nur eine Teilfacette eines Gesamtsachverhaltes, der, zusammenhängend gesehen, sehr wohl einen erheblichen steuerlichen Vorteil nach sich ziehe.

Somit sei festzuhalten, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der gewählten Konstruktion nicht in einer Einkünfteerzielung, sondern in einer beträchtlichen Abgabenersparnis zu erblicken sei, welche den ohnehin notwendigen Wohnbedarf des Sohnes in Wien in steuerschonender Weise optimiere.

Die Rechtsprechung über steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sei Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO. § 22 BAO bringe zum Ausdruck, dass die Abgabspflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen werden könne. Liege ein Missbrauch vor, so seien die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen würden, Aufwendungen für Familienangehörige in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, seien steuerlich unbeachtlich. Dies gelte "offensichtlich laut VwGH" selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten würden sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung.

Der steuerliche Vorteil bestehe im sofortigen Vorsteuerabzug beim Wohnungskauf, der dem Sohn als Käufer so nicht zugekommen wäre. Dieser Vorteil werde nicht dadurch aufgehoben, dass die Mietzahlungen der Umsatzsteuer unterliegen würden.

Bei Wegdenken der missbräuchlichen Vermietung zwischen Vater und Sohn sei die Wohnung "von Beginn an dem Sohn zuzurechnen", wodurch ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht bestehe. Könne der Sohn auf Grund seines Einkommens eine monatliche Miete von € 606,64 brutto und die anfallenden Betriebskosten an den Bw. bezahlen, könnte der Sohn auch im selben Ausmaß die Kreditrückzahlungen, welche derzeit der Vater bezahle, leisten (Rückzahlung Kredit 2007 € 7.910,17, 2008 € 8.531,75 und 2009 € 7.527,42).

Noch zu erwähnen wäre, dass bei der zeitgleich stattfindenden Prüfung der StNr.: ... betreffend Bw. und Mitbesitzer folgender Sachverhalt festgestellt worden sei:

Zeitgleich mit dem Ankauf der Wohnung in Wien (Ende 2005, Beginn 2006) sei vom Bw. und seiner Ehefrau (erfasst unter der Stnr. ...) mit der Sanierung eines Wohnhauses (Ankauf 1997, beide Hälfteeigentümer) begonnen worden. Von 1997 bis Beginn des Jahres 2006 sei das Haus leer gestanden und nicht vermietet worden. Die Sanierungs- bzw. Umbaukosten würden

rund € 150.000,00 netto betragen und seien zum Jahresende 2006 fast abgeschlossen. Auch hier sei das Wohnhaus nicht am freien Markt angeboten worden, da auch hier von vornherein festgestanden sei, dass der andere Sohn dieses Haus als Hauptwohnsitz nutzen werde. Die Vermietung an den anderen Sohn beginne mit Dezember 2006. Hier gebe es über die gesamte Vermietungstätigkeit nur mündliche Vereinbarungen mit "Handschlagqualität". Die Miethöhe inklusiver aller Betriebskosten sei so gewählt worden, dass auch hier der vom Vater aufgenommene Kredit in den halbjährigen Ratenrückzahlungen ihre Deckung finden würden.

Tz. 2 Wiederaufnahme:

Die Wiederaufnahme sei auf Grund der Ausführungen in Tz 1 erfolgt. Wie in Tz1 ausgeführt, seien die im gegenständlichen Prüfungsfall erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Einkunftsquelle. Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, würden somit nicht zur Unternehmereigenschaft führen. Die Nutzung der Wohnung erfolge im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich sei. Auf die §§ 21 wirtschaftliche Betrachtungsweise und § 22 BAO Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten werde verwiesen.

Das FA folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ jeweils nach Wiederaufnahme der Verfahren am **28. September 2010** geänderte Bescheide Betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009.

Dagegen richtete sich die **Berufung vom 15. Oktober 2010**, in der vorbrachte wurde, der Bw. vermietet eine 2005 gekaufte Vorsorgewohnung [von S-GmbH (S-GmbH) laut Prospekt der C Bank(C-Bank)], die Ende 2006 fertiggestellt worden sei. Im Zuge des Kaufs habe der Bw. zur Erlangung der Steuernummer sowie der UID Nummer umfangreiche Überprüfungen seitens des FAes (Rechnungsprüfung, Auskunftersuchen, Prognoserechnung "etc.") erfahren und seien ihm in den gegenständlichen Jahren endgültige Steuerbescheide zugestellt worden. Der vergebührte Mietvertrag sowie der Kreditvertrag seien dem FA bekannt gewesen. Im Zuge der Betriebsprüfung getroffene Feststellungen seien dem FA ab initio bekannt gewesen und seien auch keine Feststellungen seitens der Betriebsprüfung im Prüfungsbericht bekannt gegeben worden, die auf neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 (BAO) schließen lassen würden.

Der Bw. habe die Vorsorgewohnung in Vermietungsabsicht gekauft, um die sich abzeichnende Einkommenslücke bei Pensionsantritt mit Mieteinkünften auffüllen zu können. Der zur Anschaffung notwendige Kredit sollte mit abreifenden Lebensversicherungen zurückbezahlt werden, so dass ein inflationsgeschütztes Zusatzeinkommen habe lukriert werden können.

Zum Zeitpunkt des Kaufs sei - abgesehen von der theoretischen Möglichkeit eines Jobwechsels - nicht bekannt gewesen, dass der Sohn nach Wien übersiedeln könnte. Dieser sei - wie im Prüfbericht richtig angeführt - in Salzburg beruflich tätig und niedergelassen gewesen. Ob der Sohn den Wohnungskauf selber finanzieren hätte können ist nach Ansicht des Bw. für die rechtliche Beurteilung des Missbrauchstatbestands irrelevant. Der Sohn arbeite bei einem international tätigen Konzern, die Möglichkeit einer Versetzung bzw. die Annahme eines Angebots zur beruflichen Weiterentwicklung innerhalb des Konzerns, die in der Regel mit dem Wechsel des Berufsortes verbunden sei, sei mit zunehmender Globalisierung mittlerweile von jedem Mitarbeiter erwartet und bei amerikanischen Konzernen geradezu notwendig. Die Übersiedlung des Sohns habe aus obigen Gründen mehr als ein Jahr nach Wohnungskauf durch den Vater tatsächlich stattgefunden. Die Vermietung an den Sohn sei deshalb naheliegend gewesen, da die Wohnung ungefähr zu dieser Zeit fertiggestellt und übergeben worden sei. Es dem Bw. und dem Sohn klar, dass auf Grund weiterer zu erwartender Berufssitze der Mietvertrag bald enden könnte und ein neuer Mieter gesucht werden müsste. Allerdings sei es für den Vermieter wohl angenehm, gerade in den ersten Jahren der Vermietung einen verlässlichen Mieter zu finden. Da der Zweck der Wohnungsanschaffung in der Erzielung eines Zusatzeinkommens gelegen gewesen sei, sei zu völlig marktkonformen Bedingungen und Nutzung des vom Errichter allen Käufern dieser Vorsorgewohnung zur Verfügung gestellten Mietvertragsformulars der Mietvertrag geschlossen worden. Alle in der Judikatur nachzulesenden (höheren) Anforderungen an Verträge mit der familia suspecta seien erfüllt, so dass die im Prüfbericht angenommene Missbrauchsvermutung in keine Weise zutreffen könne.

Inwiefern auf Grund des vorliegenden Sachverhalts im Bereich des Bw. Ausgaben gespart worden seien bzw. es Dritten ermöglicht worden sei, Ausgaben zu sparen, bzw. Selbstversorgungssachverhalte zu erkennen seien, bleibe seitens der Prüferin unargumentiert.

Hätte der Bw. an eine nicht zur familia suspecta gehörende Person vermietet - wie das seine ursprüngliche Absicht gewesen sei - wären sämtliche Rechtsgeschäfte in exact gleicher Weise abgewickelt worden. Wenn im Prüfungsbericht eine fiktive Steuerersparnis im Bereich der Umsatzsteuer berechnet werde, sei zu bemerken, dass auf Grund der marktüblichen Miete jeder fremde Mieter ebenfalls die gleichen Umsatzsteuern an den Vermieter zu zahlen gehabt hätte, die dieser abgeführt habe. Das gleiche steuerliche Ergebnis nur deshalb als Missbrauch zu würdigen, weil es durch Vermietung an einen Familienangehörigen zu Stande gekommen sei, stelle eine (steuerliche) Schlechterstellung des Familienangehörigen dar, die gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße. Die Administration des Bestandsvertrages sei einer gewerblichen Hausverwaltung übergeben worden, die sämtliche Abrechnungen durchführe, die Betriebskosten errechne und vorschreibe, und den Standardmietvertrag anwende. Die

dem Mietvertrag zu entnehmende Miete sei vom Errichter des Bauwerks vorgeschlagen worden (unter Hinweis auf einen Brief vom 26. Juli 2006) und entspreche einer Quadratmetermiete in Höhe von € 9,52. Missbrauch im Sinne der Abgabenvorschriften könne deshalb nach Ansicht des Bw. nicht vorliegen.

Der Bw. teilte mit **Schreiben vom 31. Jänner 2012** dem UFS mit, dass der Sohn seit November 2011 eine unselbständige Beschäftigung in der Schweiz angenommen habe und der Mietvertrag mit dem Sohn beendet worden sei. Das berufungsgegenständliche Objekt werde deshalb mittlerweile an Fremde zu den gleichen Bedingungen vermietet, zu denen der Sohn gemietet hätte.

Der UFS wies im **Vorhalt an das FA vom 9. Februar 2012** darauf hin, dass eine Vermietung an den eigenen Sohn ua. steuerlich anzuerkennen sei, wenn sie zu den gleichen Bedingungen wie mit fremden Personen erfolge. Das FA habe nicht festgestellt, dass der Mietzins zu gering sei. Einzig die Überlegung des FAes, dass der vom Sohn an den Bw. bezahlte Mietzins € 551,49 beinahe die monatlichen Kreditzinsen € 611,74 ausmache, stelle keinen Grund zur Versagung der steuerlichen Anerkennung der Vermietung der gegenständlichen Wohnung dar. Auch seien Ereignisse betreffend eine Vermietungstätigkeit eines anderen Steuersubjektes (Hausgemeinschaft Bw. und Ehefrau, Vermietung an einen anderen Sohn) im dortigen Verfahren zu erörtern. Schließlich wurde auf den Inhalt des Schreibens des Bw. vom 31. Jänner 2012 hingewiesen.

Mit **Mail vom 17. Februar 2012** übermittelte der steuerliche Vertreter dem UFS des Anbot der Mieterin BG (BG) betreffend Parkplatz (Mietbeginn 1. November 2011), nicht unterschriebener Mietvertrag über die Wohnung (Vertragsbeginn 2. Dezember 2011) der Mieter Herr und Frau G (G), ein Schreiben der P Immobilienreuehand GmbH (C-GmbH) vom 26. Juli 2006 betreffend Vermarktungsangebot der Wohnung und eine Rechnung der C-GmbH vom 14. November 2005 betreffend Vermietungsvermittlung samt Zahlschein. Der steuerliche Vertreter gab an, da der Bw. damals davon ausgegangen sei, an jemand fremden vermietet werden sollte, habe er die dafür vorgesehen Provision für die Mietersuche laut Beleg akzeptiert. Der Sohn des Bw. sei zu diesem Zeitpunkt in Salzburg beruflich tätig gewesen, erst 2006 habe sich herausgestellt, dass der Sohn aus beruflichen Gründen nach Wien übersiedeln habe müssen, weshalb der Bw. die Wohnung zu gleichen Bedingungen vermietet habe. Der steuerliche Vertreter habe den Bw. bei der Außenprüfung nicht betreut, der Bw. sei erst nach deren Abschluss wegen der Einbringung eines Rechtsmittels an den steuerlichen Vertreter herangetreten. Nach Angaben des Bw. seien die Unterlagen bereits der Prüferin vorgelegen. Mit **Mail vom 23. Februar 2012** übersendete der steuerliche Vertreter den am 2. Dezember 2011 unterschriebenen Mietvertrag über die Wohnung mit Wohnungsplan.

Das FA gab im **Schreiben vom 29. Februar 2012** an, ergänzend zu den Ausführungen im Prüfbericht vom 27. September 2010 werde betreffend Fremdüblichkeit darauf hingewiesen, dass der Mietvertrag mit dem Sohn keine Kautionsbestimmung enthalte (unter Hinweis auf Dauerbelege S 17ff), jener Vertrag mit einem fremden Mieter mit Vertragsbeginn

2. Dezember 2011 schreibe jedoch eine Kaution von € 2.550,00 vor. Die Kaution im Mietrecht sei in der Regel ein wesentlicher Bestandteil der meisten Mietverträge, zumal sie dem Bestandgeber zur Beseitigung von Schäden am Gebäude, die der Bestandnehmer verursacht habe, und als Ersatz für etwaige Mietrückstände bei Beendigung des Mietvertrages diene. In diesem Zusammenhang werde auf eine UFS-Entscheidung RV/3458-W/07 hingewiesen, in der bereits eine Kaution von zwei Monatsmieten als fremdüblich beurteilt werde, da üblicherweise eine Kaution von drei Monatsmieten verrechnet werde. Umso mehr müsse ein gänzlich fehlender Kautionsansatz als fremdunüblich betrachtet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Vorhalt vom 3. Oktober 2006 ersuchte das FA den Bw., den Kauf- und den Mietvertrag der berufungsgegenständlichen Wohnung vorzulegen.

Mit Eingangsstempel 6. Oktober 2006 langte beim FA der Kaufvertrag über die Wohnung vom 29. November / 5. Dezember 2005 ein (Dauerbelege Seite 23ff).

Auf Seite 17 ff der Dauerbelege legte das FA eine Kopie des Mietvertrages vom 21. November / 4. Dezember 2006 mit dem Bw. als Vermieter und dem Sohn als Mieter ab. Die Kopie enthält einen Datumsstempel der Hausverwaltung lautend auf 12. Jänner 2007. Das FA trat dem Berufungsvorbringen nicht entgegen, dass der Mietvertrag dem FA [gemeint: bereits vor Beginn der Außenprüfung] bekannt gewesen sei. Den elektronischen Unterlagen ("DB2") ist zum oa. Vorhalt des FAes vom 3. Oktober 2006 betreffend Ersuchen um Vorlage des Mietvertrages der Vermerk zu entnehmen: "Vorhalt für E/2005 eingelangt am 15.01.2007".

Es ist daher die Sachverhaltsfeststellung zu treffend, dass der Mietvertrag zwischen Bw. und Sohn dem FA am **15. Jänner 2007** bekannt wurde.

Die vom FA mit den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden vom 28. September 2010 behobenen Bescheide ergingen alle nach diesem Tag, nämlich

| | |
|------------------|--|
| am: | betreffend: |
| 8. März 2007 | Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005, |
| 3. August 2007 | Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006, |
| 15. Mai 2008 | Umsatzsteuer 2007, |
| 27. Februar 2009 | Einkommensteuer 2007, |
| 23. Juni 2009 | Umsatzsteuer 2008, |

6. Oktober 2009 Einkommensteuer 2008,
11. Mai 2010 Umsatzsteuer 2009 und
4. Juni 2010 Einkommensteuer 2009.

Bei Erlassung dieser Bescheide hatte das FA somit bereits Kenntnis vom Inhalt des Mietvertrages des Bw. mit seinem Sohn.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dem Prüfbericht vom 27. September 2010, auf den die Begründungen der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide verweisen, ist als neu hervorgekommene Tatsache zu entnehmen, dass die den Bw. belastenden monatlichen Kreditraten für die Anschaffung der Wohnung € 611,74 betragen hätten.

Die Höhe der Nettomonatsmiete € 551,49 war dem FA bereits bei Erlassen der später aufgehobenen Bescheide aus dem Mietvertrag bekannt.

Als weitere neue Tatsachen nennt der Prüfbericht den beim Sohn erfolgten Wechsel betreffend Wohnsitz und Arbeitgeber.

Die Prüferin zog den Schluss, dass der Sohn "auf Grund seines Einkommens" an Stelle des Bw. die Kreditraten selbst hätte zurückzahlen können und daher die Wohnung "von Beginn an dem Sohn zuzurechnen" sei.

Eine auf neuen Tatsachen (der Mietvertrag mit dem Sohn war dem FA bei Erlassen der aufgehobenen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2009 bereits bekannt) beruhende abgabenrechtliche Nichtanerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen ergibt sich aus den Feststellungen der Prüferin jedoch nicht:

Wie im Prüfbericht grundsätzlich richtig dargestellt, wäre eine Vermietung an nahe Angehörige steuerlich nur dann nicht anzuerkennen, wenn sie nach außen nicht in Erscheinung trete, keinen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätte oder unter Fremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre.

Zunächst wurde im Prüfbericht (als neue Tatsache) nicht festgestellt, dass die vom Sohn verlangte Miete nicht fremdüblich sei. Der Bw. legte im Berufungsverfahren ein Schreiben der C-GmbH vom 26. Juli 2006 betreffend Vermarktungsangebot vor, wonach bei einem Mietbeginn zum 1. September 2006 bei unbefristeter Vermietung ein Nettohauptmietzins von

€ 551,49 für die Wohnung und netto € 60 für die Garage empfohlen wurde. Der unbefristete Mietvertrag mit dem Sohn betreffend die Wohnung begann am 1. Dezember 2006 zu ebenfalls € 551,49 Nettohauptmietzins. Der fünf Jahre später nach Auszug des Sohnes mit den neuen (fremden) Mietern vereinbarte monatliche Hauptmietzins beträgt – auf Grund der verstrichenen Zeit nicht wesentlich abweichend - netto € 592,62, wobei der Vertrag auf drei Jahre befristet ist.

Die im Prüfbericht dargelegte Schlussfolgerung, dass der Bw. die Vermietungstätigkeit nur aus dem Grund aufgenommen habe, um die Wohnung um den Betrag der Vorsteuer billiger zu erwerben und danach dem Sohn im Familienverhältnis zur Wohnversorgung zur Verfügung zu stellen, sind durch die Feststellungen der Prüferin nicht ausreichend gedeckt:

Es gehört zum System der Netto-Umsatzsteuer, dass der Vermieter (Unternehmer) um die Vorsteuer entlastet wird. Der Umstand, dass die Nettomiete so hoch ist, dass damit laut Prüferin die monatlichen Kreditraten "fast zur Gänze abgegolten werden können", spricht nicht für eine Nichtanerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen. Durch Vorlage der Rechnung der C-GmbH vom 14. November 2005 im Berufungsverfahren konnte der Bw. beweisen, dass er vor erfolgter Vermietung an den Sohn eine Mietersuche in Auftrag gab. Die kurz vor Beginn des Mietvertrages erfolgte Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes und Arbeitsplatzes in Salzburg durch den Sohn sind ebenfalls keine (neuen) Tatsachen, die eine abgabenrechtliche Nichtanerkennung der Vermietung zwischen nahen Angehörigen begründen könnten. Der Umstand, dass der vom Bw. zur Finanzierung der Wohnung aufgenommene Kredit nicht mit der Wohnung grundbücherlich besichert ist, kann ebenfalls nicht zu einer steuerlichen Nichtanerkennung der Vermietung an den Sohn führen. Die Annahme der Prüferin, dass der Sohn mit seinem Einkommen anstatt der Miete an den Vater die um rund € 60,00 höheren Kreditzinsen selbst hätte bezahlen können, reichen für eine "Zuordnung" der Wohnung an den Sohn nicht aus. Anders als etwa im Sachverhalt der im Arbeitsbogen der Außenprüfung Seite 168ff einliegenden Entscheidung UFS 29.6.2010, RV/0698-W/09 (angefochten beim VwGH unter 2010/13/0141) betreffend Vertragsgestaltung zwischen nahen Angehörigen zur Umgehung der unechten (mit Verlust des Vorsteuerabzuges verbundenen) Umsatzsteuerbefreiung für Ärzte, konnte im vorliegenden Fall nicht festgestellt werden, dass nach der Vertragsgestaltung das Eigentum an der Wohnung nach einiger Zeit auf den Sohn übergehen sollte.

Dass im Mietvertrag mit dem Sohn eine Kautionsvereinbarung fehlt (Hinweis des FAes im Schreiben vom 29. Februar 2012), war dem FA bei Kenntnis des Vertragstextes bereits vor Erlassung der Erstbescheide bekannt.

Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 Abs. 4 BAO sind im Wiederaufnahmsbescheid anzuführen, ein Nachreichen weiterer Wiederaufnahmsgründe nach Erlassen des Wiederaufnahmsbescheides ist unzulässig.

Wie dem FA bereits mit Schreiben vom 9. Februar 2012 mitgeteilt wurde, sind Umstände betreffend ein anderes Steuersubjekt im dortigen Veranlagungsverfahren zu erörtern.

Da somit dem Prüfbericht keine neue Tatsachen oder keine neuen Beweismittel zu entnehmen waren, die eine steuerliche Nichtanerkennung des Mietvertrages zwischen Bw. und Sohn begründen könnten, war der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide stattzugeben und waren die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide fällt der Rechtsgrund für die geänderten Bescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 bis 2009 weg. Die gegen die genannten Sachbescheide erhobene Berufung war daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage § 273 Tz 2).

Wien, am 22. März 2012