



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vom 23. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 4. März 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der Fa. I-GmbH (kurz GmbH) sowie weiters Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V) aus der Vermietung von im Jahre 1999 angeschafften Wohnungen.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (Bp) über die Jahre 2005 bis 2007 wurde festgestellt, dass im Jahre 2005 (und auch Vorjahr 2004) kein Geschäftsführergehalt und weiters in den Jahren 2005 bis 2007 keine Einnahmen aus V+V erhalten wurden. Die BP stellte dazu fest:

< Tz 1b) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Seit dem Jahr 2001 werden die im Jahr 1999 vom Abgabepflichtigen angeschafften beiden Wohnungen in Adr.Bw. (40-42/47+48) vermietet. Mieter ist die Fa. I-GmbH. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht errichtet. In den Jahren 2001-2004 wurde aus der Vermietung auch ein Überschuss erwirtschaftet. In der Einkommensteuererklärung 2005 wurden keine Einnahmen mehr aus Vermietung

erklärt, sondern lediglich die Werbungskosten (AfA, Finanzierungskosten, usw.) geltend gemacht. Auch in den Einkommensteuererklärungen 2006 und 2007 wurden keine Einnahmen aus der Vermietung erklärt.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005 wurde vom Abgabepflichtigen folgendes angeführt:

„Im Jahr 2005 wurden aufgrund der wirtschaftlichen Probleme des Mieters keine Mieten bezahlt“

Einkünfte aus V+V lt. Aktenlage

Beträge in Euro	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Mieteinnahmen von GmbH	12.770,40	12.770,40	12.770,40	12.770,40	0,00	0,00	0,00
AfA	-5.527,67	-5.527,67	-5.527,67	-5.527,67	-5.527,67	-5.527,67	-5.527,67
Finanzierungskosten	-3.995,62	-3.465,64	-3.192,37	-4.439,45	-2.034,95	-3.312,26	-3.312,26
übrige Werbungskosten						-20,55	-20,55
E.a. V+V	3.247,11	3.777,09	4.050,36	2.803,28	-	8.860,48	-
					7.562,62	-	8.860,48

Tz 2: Vermietung in Adr.Bw. (40-42/47+48)

Wie bereits oben angeführt, wurde ab dem Jahr 2005 von der Fa. I-GmbH (Mieter) offenbar aufgrund von wirtschaftlichen Problemen keine Miete bezahlt. Von der Bp konnte jedoch auch festgestellt werden, dass dem Mieter im Prüfungszeitraum auch keine Miete verrechnet (in Rechnung gestellt) wurde. Im Zuge einer Außenprüfung (USO 01-06/2006) beim Mieter wurde dieser Sachverhalt auch so dargestellt. Ebenfalls wurde bei dieser Außenprüfung festgestellt, dass der Eigentümer der Wohnungen und Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa. I-GmbH – Bw. – selbst auch in den Wohnungen wohnt und die laufenden Kosten sowie die Umbaukosten (2005/2006) zur Gänze von der Fa. I-GmbH gezahlt werden. Eine Miete wurde weder bezahlt noch als offene Verbindlichkeit (daher offensichtlich keine Verrechnung der Miete) in der Bilanz angesetzt.

Das einem Mieter über Jahre hinweg keine Miete verrechnet wird, stellt in Verbindung mit der Nahebeziehung zwischen Vermieter und Mieter keinen fremdüblichen Sachverhalt dar.

Die Nichtverrechnung der Miete (ab 2005) stellt eine Änderung der Bewirtschaftung dar.

Bei der Vermietung handelt es sich daher nach Ansicht der Bp ab der Nichtverrechnung der Miete (also ab 2005) um keine Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 2 LVO).

Die bisher geltend gemachten Verluste aus der Vermietung werden daher von der Bp nicht bei der Einkommensermittlung angesetzt.>

In der fristgerechten Berufung wurde die Änderung der wirtschaftlichen Nutzung des Büros als von der BP irrtümlich angenommen bemängelt. Eine Nichtverrechnung der Miete stelle keine

Änderung der Bewirtschaftung dar und könnte diese auch noch nach verrechnet werden. Die Bp nahm zur Berufung betreffend Einkünfte aus V+V wie folgt Stellung:

<Entgegen der Ausführung in der Berufung wurde von der Bp in der Feststellung (Tz 2) nicht davon ausgegangen, dass das vermietete Objekt vom Mieter nicht (mehr) als Betriebsbüro genutzt wird (keine Änderung der wirtschaftlichen Nutzung).

Ganz im Gegenteil wurde von der Bp davon ausgegangen, dass das Mietobjekt vom Vermieter (Bw.) ab dem Jahr 2005 an den Mieter Fa. I-GmbH (beinahe) unentgeltlich zur wirtschaftlichen Nutzung überlassen wurde, was nach Ansicht der Bp eine Änderung der Bewirtschaftung durch den Vermieter darstellt.

Bei der Vermietung handelt es sich daher nach Ansicht der Bp ab der Nichtverrechnung der Miete (also ab 2005) um keine Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 2 LVO).>

Der Bw. wendete in Hinblick auf die Stellungnahme der Bp ergänzend ein, dass

„eine Nachverrechnung der Miete nicht ausgeschlossen worden wäre. Die GmbH stand zu 100 Prozent im Eigentum des Bw. und hätten somit die Einkünfte aus der Vermietung eine sekundäre Einkunftsquelle zusätzlich zum Honorar aus der Geschäftsführung dargestellt. Die Nichtverrechnung der Miete stellt somit keineswegs eine Änderung der Bewirtschaftung dar, sondern wurde lediglich die primäre Einkunftsquelle zu Lasten der sekundären geschützt. Dies ist eine legitime Maßnahme, die das Überleben sichergestellt hat. Eine Änderung der Bewirtschaftung hat niemals stattgefunden und lässt sich auch nicht herbeikonstruieren. Von einer unentgeltlichen Überlassung kann ohne diese Maßnahme ebenfalls keine Rede sein, da das primäre Einkommen nicht erwirtschaftet worden wäre. So sind zwar keine unmittelbaren Einkünfte durch die Vermietung erwirtschaftet worden, sehr wohl jedoch mittelbare.“

Dabei handelt sich um eine reine Frage der Betrachtungsweise, mein Standpunkt ist dabei der des Kaufmanns, der einen kleinen Schaden gegenüber einem großen bevorzugt hätte.“

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 führt unter den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften u. a. jene aus Vermietung und Verpachtung an.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung liegen Einkünfte nur bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter Abs. 2 dieser Bestimmung fällt. § 1 Abs. 2 der Verordnung umschreibt das Erscheinungsbild jener Betätigungen, bei deren Vorliegen Liebhaberei anzunehmen ist.

Weiters sind Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen darauf hin zu untersuchen, ob Steuerpflichtige durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage mittels Absetzung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen lassen, mit deren Zufluss diese jedoch idR entweder gar keiner Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression unterliegen.

Die Begründung liegt darin, dass es nämlich bei derartigen Rechtsbeziehungen in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0087; 6.4.1995, 93/15/0064; 27.4.2000, 96/15/0185) und durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden können (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung (VwGH 6.4.1995, 93/15/0064; 26.1.1999, 98/14/0095) oder Vortäuschung (VwGH 15.3.1989, 88/16/0225) abgabenrechtlicher Wirkungen vermieden werden.

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16.6.1987, G 52/87), weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223/78; 27.5.1981, 1299/80).

In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23.5.1978, 1943/77, 2557/77).

Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat somit derjenige beizutragen, der sich darauf beruft (VwGH 29.6.1995, 93/15/0115).

Hiebei ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich; erforderlichenfalls sind entsprechende Ermittlungen durchzuführen (VwGH 4.10.1983, 83/14/0017; 21.3.1996, 95/15/0092).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (z.B. Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Auf dieser Basis ist die Vergleichsprüfung in zweifacher Form anzustellen:

- Die erste Prüfung erfolgt dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten **äußereren Form** abgeschlossen worden wäre.
- Dann ist ein am **Vertragsinhalt** orientierter Fremdvergleich anzustellen (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041), wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen - unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann.

Ein Mietverhältnis ist - ungeachtet der zivilrechtlichen Behandlung - steuerlich insbesondere dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person *unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen*, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen wird. Hat der Mietvertrag mit einem Angehörigen ursprünglich den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprochen, schöpft aber in der Folge der Hauseigentümer nicht die vom MRG zugelassenen Möglichkeiten aus - er hebt etwa einen Erhaltungsbeitrag nur von den Fremdmietern ein - ist zu prüfen, ob die Wohnung nicht ab diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle ausscheidet.

Einer Vermietung an Angehörige steht die Vermietung an eine Kapitalgesellschaft gleich, an deren Stammkapital der Hauseigentümer und/oder dessen Angehörige beteiligt sind. Ist das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen, stellen die anteiligen Aufwendungen keine Werbungskosten dar. In diesem Fall können die auszuscheidenden Werbungskosten auch nicht bei der Kapitalgesellschaft als Betriebsausgaben - auch nicht im Wege einer Nutzungseinlage - abgesetzt werden.

Vor einer allfälligen Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibleurteilung hat zunächst aber die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Bw. die

zu prüfenden Ergebnisse (hier der Verlust aus Vermietung und Verpachtung) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG "erwirtschaftet" hat, weiters ob überhaupt Rechtsbeziehungen zwischen verschiedenen Personen vorgelegen sind, und ob die der Betätigung zu Grunde liegenden Verhältnisse fremdüblich gestaltet waren.

Was die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw. und der GmbH anlangt, so sind, zumal auf beiden Seiten Vertragspartner der Bw. ist - die Kriterien für Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen zu untersuchen. Diese gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten,
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.

Dass eine solcherart vorgenommene behördliche Beweiswürdigung der dem Verwaltungsgerichtshof aufgetragenen Schlüssigkeitskontrolle in der Regel standhält, hat seinen Grund in den für die Sachverhaltsbeurteilung im Abgabenverfahren maßgebenden Vorschriften der §§ 21 ff BAO, denen das Ziel innewohnt, Verletzungen des im § 114 BAO normierten Gleichbehandlungsgebotes auf dem Wege mangels wirtschaftlicher Interessenkollisionen unschwer herstellbarer Anscheinstatbestände hintanzuhalten.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.6.1992, 92/14/0037 zum Ausdruck gebracht, dass für die steuerliche Berücksichtigung einer Einkunftsquelle weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung und damit künftiger Mieteinnahmen, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, ausreichen.

Sachverhalt:

Laut Firmenbuch wurde die GmbH mit 25.4.2001 gegründet. Aus dem Körperschaftssteuerakt der GmbH ergibt sich, dass die Einbringung der Einzelfirma mit Einbringungsvertrag vom 25.4.2001 erfolgte. Der Bw. ist der einzige Geschäftsführer und Gesellschafter.

Die Vermietung der Wohnung vom Bw. an die GmbH wurde 2001 begonnen. Die Wohnungen werden von der GmbH als Büro und auch vom Bw. privat genutzt. Es gibt eine mündliche Vereinbarung, jedoch keinen schriftlichen Mietvertrag.

Aus den Steuerakten sind die Ergebnisse ab dem Jahr 2001 bekannt:

Beträge in Euro	2001	2002	2003	2004
Gf-Honorare des Bw.:	54.364,08	28396,54	28.931,53	0,00
Mieteinnahmen	12.770,40	12.770,40	12.770,40	12.770,4
abzüglich Ausgaben (Afa)	-5.527,67	-5.527,67	-5.527,67	-5.527,67
abzüglich Ausgaben (Finanzierung)	<u>-3.995,62</u>	<u>-3.465,64</u>	<u>-3.192,37</u>	<u>-4.439,45</u>
Einkünfte V+V	3.247,11	3.777,09	4.050,36	2.803,28
	2005	2006	2007	
Gf-Honorare des Bw.:	0,00	26.000,00	23.500,00	
Mieteinnahmen netto	0,00	0,00	0,00	
abzüglich Afa	-5.527,67	-5.527,67	-5.527,67	
abzüglich Finanzierung	-2.034,95	-3.312,26	-3.312,26	
übrige Werbungskosten	<u>-7.562,62</u>	<u>-20,55</u>	<u>-20,55</u>	
Einkünfte V+V	2005	-8.860,48	-8.860,48	

Nach Angaben des Bw. wurde die laufende monatliche Miete ab 2005 auf Grund wirtschaftlicher Probleme der Mieterin auf € 0,00 netto reduziert und lediglich die Betriebskosten als Aufwand mit Vorsteuerabzug angesetzt. Im Prüfungszeitraum wurde somit keine Miete verrechnet noch als offene Verbindlichkeit in der Bilanz angesetzt. Ein schriftlicher Mietvertrag existiert nicht, ebenso keine schriftliche Geschäftsführervereinbarung.

Die GmbH bilanzierte seit 2001 folgende Gewinne und Verluste. Weiters ist festzustellen, dass die Umsätze ab dem Jahre 2004 bis 2007 stark abfallend sind (von € 202.000,- bis € 57.700,-).

Beträge in S, €	2001 in S	2001 in €	2002	2003
Stammkapital	481.610,50	35.000,00	35.000,00	35.000,00
Bilanzverlust/gewinn	-380.144,07	-27.626,15	+39.272,34	+28.710,43
Verlust-/Gewinnvortrag			-27.626,15	+11.646,49
Eigenkapital	+101.466,43	+10.136,83	+46.646,19	+75.356,62
	2004	2005	2006	2007
Stammkapital	35.000,00	35.000,00	35.000,00	35.000,00
Bilanzverlust/gewinn	-53.331,06	28.599,23	21.302,10	-14.770,60
Gewinnvortrag	+40.356,62	-12.974,44		+37.309,18

Eigenkapital	+22.025,56	+50.624,79	+71.926,89	+57.538,58
--------------	------------	------------	------------	------------

Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten übersteigen weiters oftmals die Forderungen der GmbH aus sonstigen Forderungen und Lieferungen und Leistungen.

Beträge in S, €	2001 in S	2001 in €	2002	2003
Lieferungen und Leistungen	294.418,04	21.396,19	38.657,29	38.351,19
Sonst. Ford.	<u>778.546,73</u>	<u>56.579,21</u>	<u>37.636,29</u>	<u>92.4547,59</u>
Forderungen	1.072.964,77	77.975,40	76.293,91	130.898,78
Verbindlichkeiten Kreditinstitute	-1.183.441,74	-86.004,07	-87.942,70	-106.450,47
	2004	2005	2006	2007
Lieferungen und Leistungen	18.039,43	29.135,45	5.943,84	8.600,07
Sonst. Ford.(inkl. Verre.kto Bw.)	<u>80.401,60</u>	<u>118.366,49</u>	<u>14.153,94</u>	<u>2.071,95</u>
Forderungen	98.441,03	147.574,00	20.169,73	10.672,02
Verbindlichkeiten Kreditinstitute (inkl. Verre.kto Bw.)	-129.825,79	-114.439,64	-31.770,68, (-20.241,35)	-27.802,19, (-35.483,08)

Der Bw. bringt in der Berufung vor, dass eine Nachverrechnung der Miete nicht ausgeschlossen wurde und eine Nichtverrechnung der Miete keine Änderung der Bewirtschaftung darstelle.

Rechtliche Beurteilung:

Angemerkt wird, dass eine Verrechnung der Mietzahlungen im Zeitraum ab 2005 nicht vorgenommen wurde und darüber hinaus ein Zufluss der geschuldeten Mieten bei der Bw. Zahlungsfähigkeit der Schuldnerin (GmbH) voraussetzt, da ansonsten die Bw. nicht über die Beträge hätte verfügen können (vgl. Doralt, EStG-Komm., § 19 Tz 30, Stichwort beherrschender Gesellschafter). Auf Grund der sinkenden Umsätze und Ausmaß der Verbindlichkeiten der GmbH bzw. Einstellung der GmbH lt. Angaben des Bw. kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Zahlungsunfähigkeit der GmbH nur vorübergehend bestanden hat.

Zu beachten ist jedoch weiters, dass eine Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen vorliegt, die mangels Fremdüblichkeit (Doralt, aaO, § 2 Tz 165ff) steuerlich nicht anerkannt werden kann:

Der Bw. ist 100% beherrschender Gesellschafter der Mieterin (GmbH). Nach eigenem Vorbringen wurde die primäre Einkunftsquelle zu Lasten der sekundären geschützt, bzw. wäre das primäre Einkommen ohne diese Maßnahme nicht erwirtschaftet worden. Dieses Verhalten ist somit im Wesentlichen im Naheverhältnis des Gesellschafters mit der GmbH und der Sicherung der wirtschaftlichen Existenz der GmbH begründet. Ein fremder Vermieter hätte

eine derartige Vorgangsweise über diesen Zeitraum von drei Jahren nicht geduldet, oder auch nicht auf eine Verzinsung der ausständigen Mieten der ab 2005 aufgelaufenen Mieten verzichtet bzw. wurden die weiterhin geschuldeten laufenden Mieteinnahmen auch nicht als Verbindlichkeit angesetzt. Ein fremder Vermieter hätte bereits im Jahr 2005 bei Ausbleiben der Zahlungen das Mietverhältnis beendet oder/und einen neuen Mieter gesucht.

Ab 2005 kann somit das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werden. Die Jahre 2001 bis 2004 sind rechtskräftig veranlagt. Für die berufungsgegenständlichen Jahre 2005 bis 2007 liegt in der Vermietung der Wohnung keine steuerlich relevante Einkunftsquelle vor, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher nicht anzusetzen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates widerspricht es somit weder den Denkgesetzen noch dem allgemein menschlichen Erfahrungsgut, wenn die Bescheiderlassende Behörde den im Zuge ihres Ermittlungsverfahrens hervorgekommenen Sachverhalt einer Beweiswürdigung mit dem Ergebnis unterzogen hat, dass den vom Bw. dargelegten mündlichen Bestandsvertrag (ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht abgeschlossen) im Lichte der für das Abgabenverfahren geltenden Sachverhaltsermittlungsgrundsätze nicht als fremdüblich abgeschlossen angesehen werden kann. Jedenfalls kann eine Vermietungstätigkeit, die derart geregelt wurde, dass die Zahlung der Miete letztlich nur dann erfolgt, dass der Mieter gerade über die entsprechenden finanziellen Mittel zur Mietzahlung verfügt, als nicht allgemein üblich und im wirtschaftlichen Leben gebräuchlich angesehen werden. Im vorliegenden Fall hat der Bw. durch sein Verhalten dargelegt, dass die Mietzahlungen von Seiten der GmbH in deren Belieben gelegen sind. Die Fehlbeträge der Jahre 2005 und 2006 bzw. 2007 iHv. € -7.562,62 und je € -8.860,48 resultieren betragsmäßig daraus, dass die jährlichen Mieteinnahmen iHv. € 12.770,40 für den Bw. ausgeblieben sind.

Eine derart gestaltete "Vermietungstätigkeit" zwischen einander Nahestehenden kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht mehr als fremdüblich gestaltet angesehen werden. Ausgehend von diesem von der Bescheiderlassende Behörde gefundenen Ergebnis ihrer Beweiswürdigung bedurfte es tatsächlich keiner Prüfung der Frage mehr, ob die demnach gar nicht vorliegende Vermietungstätigkeit des Bw. objektiv als von der Absicht begleitet angesehen werden konnte, auf Dauer gesehen Überschüsse von Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen.

Stellt sich unter fremden Geschäftspartnern nämlich heraus, dass der Bestandnehmer nicht in der Lage ist, die Miete zu bezahlen, führt dies im Allgemeinen zunächst zu Versuchen, das aushaftende Entgelt auf gütlichem Weg hereinzubringen (Mahnwesen). Bleibt dies ohne Erfolg, werden in der Regel Maßnahmen zur zwangsweisen Hereinbringung gesetzt (Klagsandrohung bzw. -einbringung zur Erwirkung eines Exekutionstitels, in weiterer Folge

Veranlassung der Durchführung von Exekutionsschritten). Daneben wird in dieser Phase üblicher Weise das Mietverhältnis von Seiten des Vermieters durch Kündigung beendet und erforderlichenfalls die Räumung des Mietobjektes veranlasst.

Kommt ein familienfremder Bestandgeber seinem Mieter bei auftretenden Zahlungsschwierigkeiten ausnahmsweise entgegen und setzt er z.B. vorübergehend einen Teil des vereinbarten Entgeltes aus, wird dies zweifellos - üblicherweise wohl unter Verrechnung entsprechender Zinsen - schriftlich dokumentiert. Dies schon deshalb, um im Falle notwendiger Einbringungsschritte oder gar einer Insolvenz des Mieters, um ein Beweismittel für die Rechtsverfolgung zu besitzen.

Im vorliegenden Fall ist die GmbH nach den Feststellungen bei der BP ab 2005 ihren Zahlungsverpflichtungen aus dem Mietverhältnis gar nicht nachgekommen. Bleibt ein fremder Mieter z.B. von Beginn an die vereinbarten Mietenzahlungen schuldig bzw. bezahlt diese nur fallweise, ist im Wirtschaftsleben zweifellos davon auszugehen, dass der Vermieter das Mietverhältnis so bald wie möglich beendet. Keinesfalls lässt ein fremder Vermieter unter solchen Umständen nahezu drei Jahre ohne jegliche Einbringungsmaßnahmen vergehen.

Bei dem gegebenen Sachverhalt kann nicht davon ausgegangen werden, dass in den Jahren 2005 bis 2007 zwischen der GmbH und dem Bw. ein allen Kriterien entsprechender fremdüblicher Mietvertrag bestanden hätte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Dezember 2009