



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 13. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 8. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, erwarb im Jahre 2004 Wohnungseigentum am Objekt Wohnung. Der diesbezügliche Kaufvertrag wurde am 15. Jänner 2004 abgeschlossen.

Mittels Schreibens vom 15. Februar 2005 teilte die Bw. dem Finanzamt unter Bezugnahme auf die mittels Finanz-Online eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 mit, dass die geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung der im vorigen Absatz erwähnten Eigentumswohnung stünden. Im Kalenderjahr seien noch keine Umsätze angefallen, ab Jänner 2005 seien Einkünfte zugeflossen.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 22. Februar 2005 forderte das Finanzamt die Bw. unter Bezugnahme auf die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 auf, eine Aufstellung der Vorsteuerbeträge iHv € 53.276,45 nachzureichen sowie jene Rechnungsbeträge, die die Höhe von € 3.000,-- überschritten hätten, belegmäßig nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens übermittelte die Bw. dem Finanzamt eine Aufstellung der Vorsteuerbeträge sowie Kopien von sechs Rechnungen. Angemerkt wird diesbezüglich dass eine dieser Rechnungen den Rechnungsbetrag für das o. e. Objekt betraf. Gemäß dieser betrug der Nettokaufpreis für diese Eigentumswohnung € 239.400,-- und die aus diesem resultierende Umsatzsteuer € 47.880,--. Die übrigen fünf Rechnungen stammten aus dem Erwerb von Einrichtungsgegenständen.

Mittels weiteren Ersuchens um Ergänzung vom 14. November 2006 forderte das Finanzamt die Bw. um Vorlage des Kaufvertrages betreffend die o. e. Eigentumswohnung sowie für den Fall einer Fremdfinanzierung um Vorlage des Kreditvertrages und des Tilgungsplanes auf. Außerdem wurde die Bw. in diesem Ergänzungsersuchen um Vorlage des Mietvertrages sowie um Vorlage einer Prognoserechnung, aus der hervorgehe, wann mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen sei, auf.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 19. Dezember 2006 bekannt, dass kein Kreditvertrag existiere. Die Bw. legte diesem Schreiben eine Kopie des Kaufvertrages vom 15. Jänner 2004 sowie eine Prognoserechnung und einen Kopie eines Mietvertrages bei.

Hinsichtlich des im vorigen Absatzes erwähnten Mietvertrages wird angemerkt, dass dieser am 4. März 2005 zwischen der Bw. von deren Ehegatten abgeschlossen wurde, wobei in diesem die Bw. als Vermieterin und deren Ehegatte als Mieter aufscheinen.

Gegenstand dieses Mietvertrages ist die o. a. Eigentumswohnung samt Kellereinlagerungsraum und PKW-Abstellplatz. Das Mietverhältnis begann gemäß diesem Mietvertrag vom 1. Februar 2005 und wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

Unter Punkt „3. Mietzins“, dieses Mietvertrages wurde u. a. wörtlich wie folgt ausgeführt:

„3.1 Der Mietzins besteht aus:

3.1.1 dem Hauptmietzins; dieser beträgt vorbehaltlich der Bestimmungen des folgenden Punkts 3.3 pro Monat EUR 800,-- (Euro achthundert);

3.1.2 dem der Vermieterin jeweils vorgeschriebenen Anteil an den allgemeinen Betriebskosten des Hauses, darunter ...

3.5.1 Der Mietzins samt allfälliger Umsatzsteuer ist bis zur vollständigen Räumung des Mietobjektes und seiner ordnungsgemäßen Übergabe an die Vermieterin am Ersten eines jeden Monates im Vorhinein fällig. Der jeweilige Mietzinsbetrag ist entsprechend rechtzeitig

ohne weitere Aufforderung auf ein von der Vermieterin bekannt gegebenes Konto zu entrichten.

3.6 Bei nicht termingerechter Mietzinszahlung ist die Vermieterin berechtigt, Verzugszinsen in Höhe von 5 % p.a. zu berechnen.

...

3.8 Der Mietzins samt Umsatzsteuer kann mit etwaigen Gegenforderungen, welche dem Mieter gegen die Vermieterin zustehen, nicht kompensiert werden.

...

4.2 Der Mieter darf das Mietobjekt ohne schriftliche Zustimmung der Vermieterin auch nicht teilweise untervermieten oder sonst an Dritte entgeltlich oder unentgeltlich zur Benützung überlassen.

..."

Mittels weiteren Ersuchens um Ergänzung vom 5. Jänner 2007 forderte das Finanzamt die Bw. um Vorlage der fehlenden Seiten 1, 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14 und 16 des Kaufvertrages auf. Weiters gab das Finanzamt der Bw. bekannt, dass es sich beim Mieter um deren Gatten handelte und es dem Mieter gemäß Punkt 4.2 des Mietvertrages untersagt sei, das Mietobjekt ohne schriftliche Zustimmung der Vermieterin auch nicht teilweise unterzuvermieten oder sonst an Dritte entgeltlich oder unentgeltlich zur Benützung zu überlassen. Daher müsse davon ausgegangen werden, dass die Wohnung privat benutzt werde. Für den Fall dass eine Zustimmung zur Untervermietung vorliege, ersuchte das Finanzamt die Bw. um deren Vorlage. Die Mietzahlungen an die Bw. und jene des Untermieters an den Hauptmieter wären belegmäßig nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Ergänzungersuches gab die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 14. Februar 2007 u. a. bekannt, dass klargestellt werde, dass es sich bei der gegenständlichen Wohnung keinesfalls um die gemeinsame eheliche Wohnung handle. Diese stelle eine Wertanlage der Bw. dar. Der gemeinsame eheliche Wohnsitz befinde sich in A.

Die Wohnung in B sei vom Ehegatten der Bw. angemietet worden, da dieser in c sehr viel Zeit beruflich zu verbringen gehabt habe bzw. verbringen müsse. Der Ehegatte der Bw. sei seit dem 27. August 2004 Alleingeschäftsführer der Firma, die nach einer Umbauzeit von rund acht Monaten das in ihrem Eigentum befindliche d in e errichtet habe, das am 15. Mai 2005 eröffnet und von der Betrieb gepachtet worden sei und erfolgreich geführt werde. Auch in dieser Gesellschaft sei der Ehegatte der Bw. ab deren am 16. November 2004 erfolgten

Gründung zum Geschäftsführer bestellt. Der Ehegatte der Bw. habe ab dem Ende des Jahres 2004 und in den Jahren 2005 und 2006 einen wesentlichen Teil seiner Arbeitszeit nachweislich in Kärnten verbracht. Die Anmietung der gegenständlichen Wohnung sei erfolgt, um diese Tätigkeit vernünftig ausüben zu können. Alternativ hätte der Ehegatte der Bw. in Hotels wohnen können bzw. müssen. Somit sei von einer überwiegenden beruflichen Nutzung der in Rede stehenden Wohnung auszugehen. Einen Untermieter gäbe es nicht, Zahlungen für das Jahr 2004 existierten noch keine.

Mittels weiteren Ersuchens um Ergänzung vom 1. März 2007 forderte das Finanzamt die Bw. um Vorlage der von ihrem Gatten mit den Firmen d und Betrieb abgeschlossenen Geschäftsführerverträge auf.

Weiters forderte das Finanzamt die Bw. u. a. um Vorlage von Zahlungsnachweisen betreffend des Kaufes der Einrichtungsgegenstände laut Auflistung betreffend der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2004 sowie um belegmäßigen Nachweis der Mietenzahlungen ab Februar 2005 bis laufend sowie die Betriebskostenabrechnung und die diesbezüglichen Belege auf. Außerdem wurde die Bw. ersucht, bekannt zu geben, wie die monatliche Miete iHv € 800,-- ermittelt worden sei.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab die Bw. mittels Schreibens vom 10. April 2007 bekannt, dass ihr Ehegatte keine Geschäftsführungsverträge mit den Firmen Firma und Betrieb abgeschlossenen habe.

Ihr Ehegatte habe von der Firma Firma Honorare in folgender Höhe bezogen:

2004: € 83.000,--

2005: € 147.905,84

2006: rund € 77.000,--

Von der Firma Betrieb habe ihr Ehegatte Honorare in folgender Höhe bezogen:

2005: € 11.900,--

2006: rund € 12.000,--

Hinsichtlich des Kaufes der Einrichtungsgegenstände gab die Bw. bekannt, dass von ihrem Ehegatten diesbezüglich folgende Zahlungen geleistet worden seien:

€ 2.657,00 am 8. Juli 2004 für eine Sitzgruppe,

€ 819,20 am 8. Juli 2004 für Leuchten,

€ 2.078,00 am 8. Juli 2004 für Schränke,

€ 4.000,00 am 13. August 2004 für Schränke,

€ 992,77 am 30. Oktober 2004 für Gardinen

und

€ 447,96 am 30. Oktober 2004 für Vorhangstangen.

Die vom Bw. für die Einrichtungsgegenstände geleistete Summe hätte insgesamt € 10.994,20 betragen und sei auf die Miete und die Betriebskosten angerechnet worden.

Per Banküberweisung seien am 22.3.2005 € 3.000,00 vom Ehegatten der Bw. an diese überwiesen worden.

Die Miete und Betriebskosten inkl. Umsatzsteuer betrage
 pro Monat € 990,00 – gemeint wohl € 980,00, d.s. für 2005
 (ab Februar) in Summe

10.780,00 €

Dem stünden folgende Zahlungen gegenüber:

für Einrichtung 10.994,92 €

per Bank 3.000,00 €

13.994,93 €

Daraus ergebe sich ein Zahlungsüberhang von

3.214,93 €

für die Miete 2006.

Am 16. Oktober 2006 sei eine Banküberweisung von € 2.400,00 durchgeführt worden.

5.614,93 €

Der Rest auf die Jahresmiete (inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer)

von insgesamt 11.880,00 €

sei bar bzw. durch bezahlte Einrichtung abgegolten worden.

Ab 2007 erfolge die Durchführung der Miet- und Betriebskostenzahlungen mittels monatlichen Dauerauftrages.

Die Betriebskostenabrechnung für 2005 und 2006 sei noch nicht erfolgt. Diese Unterlage werde bei Bedarf nachgereicht.

Die Miete von 800,00 € sei auf Basis 94 m² WNF sowie unter Einbezug des Garagenplatzes ermittelt worden:

	gerundet
Miete 94 m ² x 7,75 € = 728,50 €	730,00 €
Garagenplatz von	<u>70,00 €</u>
	800,00 €

Angemerkt wird, dass die Bw. diesem Schreiben drei Honorarnoten ihres Ehegatten, in denen dieser an die Firmen Firma und Betrieb von ihm erbrachte Leistungen verrechnete, beilegte.

Das Finanzamt erließ den Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2004 am 8. Mai 2007 und setzte in diesem die Umsatzsteuer für 2004 iHv € 0,00 fest. Begründend führte das Finanzamt aus, dass laut Mietvertrag € 800,00 pro Monat sowie ein Anteil an den Betriebskosten vereinbart worden sei. Der Mietzins sei samt allfälliger Umsatzsteuer am Ersten

eines jeden Monats im Vorhinein fällig, gleichzeitig auch die Betriebskostenakontobeträge. Die Abrechnung der tatsächlichen Kosten mit den Akonti erfolge jeweils bis 30. Juni des Folgejahres. Bei nicht termingerechter Mietzinszahlung sei die Mieterin – gemeint wohl Vermieterin – berechtigt, Verzugszinsen zu berechnen.

Der Mietzins samt Umsatzsteuer könne nicht mit etwaigen Gegenforderungen kompensiert werden. Für die Jahre 2005 und 2006 seien € 3.000,00 bzw. € 2.400,00 auf das Bankkonto überwiesen worden. Im Widerspruch zum Mietvertrag seien die Mieten mit dem Kauf von Einrichtungsgegenständen durch den Gatten der Bw. gegenverrechnet worden. Die Akonti an Betriebskosten seien nicht nachgewiesen worden, eine Abrechnung der Betriebskosten sei nicht vorgelegt worden. Es sei keine Verrechnung von Verzugszinsen erfolgt, weiters keine Einmahlung von ausständigen Mieten und Betriebskosten. Aus dem Vertrag gehe nicht hervor, mit welchem Wert die Einrichtung zum Ansatz gelangt sei. Diese Vorgangsweise sei nicht fremdüblich, daher sei die steuerliche Anerkennung zu versagen gewesen.

In der mit Schreiben vom 13. Juni 2007, eingelangt beim Finanzamt am 14. Juni 2007, rechtzeitig erhobenen Berufung führte die Bw. aus, dass die Vermietung der Wohnung w an den Ehegatten der Bw. in der Bescheidbegründung als nicht fremdüblich beurteilt worden sei und dass daher die steuerliche Anerkennung versagt worden sei. Aufgrund der steuerlichen Nichtanerkennung sei die im Kalenderjahr 2004 angefallene Vorsteuer in Höhe von € 53.276,45 mit Null festgesetzt und eine Umsatzsteuernachforderung in derselben Höhe vorgeschrieben worden.

Im Kalenderjahr 2005 sei die Zahlung des im Mietvertrag vom 4. März 2005 vereinbarten Mietentgeltes in Höhe von € 800 zuzüglich Betriebskosten abweichend von den schriftlichen im Mietvertrag vom 4. März 2005 getroffenen Vereinbarungen erfolgt. D.h. der Mietvertrag sei im Kalenderjahr 2005 durch mündliche Vereinbarungen geringfügig abgeändert worden. Diese Vorgangsweise sei als nicht fremdüblich bezeichnet worden.

Die Nichtanerkennung der Fremdüblichkeit sei aus nachfolgend angeführten Gründen nicht gerechtfertigt:

Gem. Rz 1138 f EStR sei der Fremdvergleich grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen sei.

Ein Verhalten sei daher dann nicht fremdüblich, wenn es nur zwischen nahen Angehörigen statfinde und die Vorgehensweise gegenüber Dritten nicht gewählt werden würde.

Beim gegenständlichen Mietverhältnis sei die Zahlung des Mietentgeltes, abweichend von den schriftlichen Vereinbarungen, nicht jeweils am Ersten eines Monats im Vorhinein erfolgt. Es sei in der *"Anfangphase"* des Mietverhältnisses folgende Zahlungsweise mündlich vereinbart worden:

Am 22. März 2005 sei eine Mietvorauszahlung in Höhe von € 3.000,00 per Banküberweisung geleistet worden. Weiters sei mündlich vereinbart worden, dass die Forderungen des Mieters für die Vermieterin getätigte Zahlungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Einrichtungsgegenständen auf die zu zahlende Miete anzurechnen sei.

Konkret handelt es sich um nachfolgende Zahlungen, die vom Ehegatten der Bw. geleistet worden seien:

€ 2.657,00 am 8. Juli 2004,

€ 819,20 am 8. Juli 2004,

€ 2.078,00 am 8. Juli 2004,

€ 4.000,00 am 13. August 2004

und

€ 1.440,73 am 30. Oktober 2004.

Daraus ergebe sich eine Summe iHv insgesamt € 10.994,20.

Die Mietabrechnung für das Kalenderjahr 2005 stelle sich daher wie folgt dar:

Miete und Betriebskosten 2008 – gemeint 2005 - (d.h. entgegen der Anmerkung in der Bescheidbegründung seien in den Mietzahlungen auch Aconti für Betriebskosten enthalten)

inkl. Umsatzsteuer betragen pro Monat 980,00 €,	
d.s. für 2005 (ab Februar) in Summe	10.780,00 €
Dem stehen folgende Zahlungen gegenüber:	
Aufrechnung mit „Vorauszahlungen 2004)	10.994,92 €
per Bank <u>3.000,00 €</u>	
	<u>13.994,93 €</u>
Daraus ergibt sich ein Zahlungsüberhang von	3.214,93 €
für die Miete 2006.	

In der Bescheidbegründung werde angeführt, dass die Gegenverrechnung der Miete mit Zahlungen für von der Vermieterin angeschaffte Einrichtungsgegenstände im Widerspruch zum Mietvertrag stehe. Entgegen den schriftlichen Vereinbarungen sei diese Vorgangsweise

u.a. auch deswegen gewählt worden, weil der Mieter teilweise auch die Kontrolle der angelieferten Einrichtungsgegenstände und dadurch der Einfachheit halber auch die Zahlung übernommen habe. Zudem verweise die Bw. auf das VwGH- Erkenntnis vom 16.4.1999, GZ 90/14/0043. In diesem habe der VwGH u.a. erkannt, dass einer einvernehmlichen Aufrechnung wegen der herrschenden Vertragsfreiheit keine Grenzen gesetzt seien. Die Vertragsparteien könnten beliebige Forderungen miteinander ausgleichen und so die gegenseitigen Verbindlichkeiten aufheben. Diese Meinung des VwGHs spreche nach Meinung der Bw. für die Fremdüblichkeit.

Eine Abweichung von den im schriftlichen Mietvertrag (für den im Rahmen von Vermietungen in der Regel *"vorgegebene Vertragsmuster"* verwendet werden würden) getroffenen Vereinbarungen sei im Rahmen der *"kleinen Vermietung"* (d.h. es liege keine gewerbsmäßige Vermietung vor und es erfolge auch nicht die Vermietung mehrerer im Eigentum der Vermieterin befindlichen Wohnungen) eine durchaus übliche Vorgangsweise und daher fremdüblich. Mündliche Nebenabreden zu vertraglichen Vereinbarungen seien im Rahmen von Vermietungen keineswegs fremdunüblich.

Die Fremdüblichkeit werde von Seiten des Finanzamtes weiters deswegen angezweifelt, da noch keine endgültige Betriebskostenabrechnung erfolgt sei. Gemäß den Erfahrungen der Bw. komme es im Rahmen der kleinen Vermietung immer wieder vor, dass die Betriebskostenabrechnung nicht zeitgerecht erfolge. Die Vermietung stelle für den Vermieter eine reine Nebentätigkeit dar, aufgrund weitreichender anderer beruflicher Verpflichtungen werde die Abrechnung oft *"hinausgeschoben"*. Die Dringlichkeit der Abrechnung sei nicht gegeben, da ohnedies bereits Aconti geleistet worden seien.

Da vom Mieter durch die oben dargestellte Zahlungsweise die Miete jeweils im Vorhinein gezahlt worden sei, d.h. de facto Mietvorauszahlungen für einige Monate geleistet worden seien, sei die Verrechnung von Verzugszinsen bzw. die Einmahnung von Mieten nicht erforderlich bzw. vertraglich auch nicht gerechtfertigt.

Aufgrund der Fremdüblichkeit des zwischen der Bw. als Vermieterin und deren Ehegatten als Mieter bestehenden Mietvertrages sei dessen steuerlichen Anerkennung zu gewähren und die Umsatzsteuer für 2004 erklärungsgemäß mit einem Guthaben in Höhe von € 53.276,45 festzusetzen.

Das Finanzamt erließ am 28. August 2007 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte in dieser aus, dass an zwischen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen folgende steuerliche Anforderungen zu stellen seien:

- Die Verträge müssten klar und ernstlich gewollt sein.

- Der Vertragsinhalt müsse dem zwischen Fremden üblichen entsprechen (Fremdvergleich).
- Die Verträge müssten tatsächlich durchgeführt werden.

Zu Pkt. 1)

Der Mietvertrag sei nicht klar abgefasst. Zur Wohnung gehörte ein PKW-Abstellplatz. Es sei nicht erkennbar, ob die dafür vorgesehene Miete im Hauptmietzins von € 800,00 enthalten sei.

Zu Pkt. 2)

Der zum Ansatz gebrachte m² Mietpreis für Wohnungen in diesem Bereich liege an der unteren Grenze. Es handle sich um eine neu, voll und gut eingerichtete Wohnung, für deren Ausstattung kein Entgelt zum Ansatz gebracht worden sei (nicht fremdüblich).

Der vorgelegten Prognoserechnung könne nicht gefolgt werden, da zu ungenau.

Diesbezüglich wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass die Bw. im Laufe des Verfahrens eine Prognoserechnung beibrachte. Gemäß dieser sei mit einem jährlichen Überschuss von rund € 1.200,00 zu rechnen.

Zu Pkt. 3)

Der Mietvertrag sei in vielen Punkten nicht eingehalten worden, wie zB Mietzinszahlungen samt Umsatzsteuer am Ersten eines jeden Monats, Verrechnung von Verzugszinsen bei nicht termingerechter Mietzinszahlung, keine Kompensierung der Mietzinse samt Umsatzsteuer mit etwaigen Gegenforderungen, regelmäßige Abrechnung der Nebenkosten und dem jeweiligen Mietzinsbetrag rechtzeitig, ohne weiterer Aufforderung auf ein von der Vermieterin bekannt gegebenes Konto zu entrichten.

Umsatzsteuervoranmeldungen betreffend die Vermietung der gegenständlichen Wohnung seien erst ab April 2006 eingebracht worden (versteuert mit 10 v.H.).

Ein ernst gewolltes Mietverhältnis fordere u.a. auch, dass der Vermieter die Wohnung nicht während der Abwesenheit des Mieters nutzen könne und der Vermieter grundsätzlich keinen freien, uneingeschränkten Zugang zur Wohnung habe.

Die Behörde komme daher zum Schluss, dass es sich bei der Eigentumswohnung typischerweise um ein Wirtschaftsgut handle, das sich als Kapitalanlage - in der Beantwortung des Vorhaltes vom 14. Februar 2007 habe die Bw. bekannt gegeben, dass die Anschaffung der Eigentumswohnung eine Wertanlage darstelle - eigne. Eine Eigentumswohnung, die als Zweitwohnsitz gehalten werde, um dadurch eine langfristige Kapitalanlage zu besitzen,

entspreche aber auch typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung.

Daran ändere nichts, dass die Kapitalanlage, mittel- oder langfristig an den Gatten vermietet werde.

Die Liebhabereiverordnung präzisiere den Begriff der steuerlichen Liebhaberei und an diesen Begriff knüpfe auch das Umsatzsteuerrecht an (§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972).

Die Bw. beantragte die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte im diesbezüglichen Schreiben einleitend vor, dass die Berufung vom 13. Juni 2007 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 mit Berufungsvorentscheidung vom 28. August 2007 (eingelangt am 31. August 2007) als unbegründet abgewiesen worden sei. Die Frist zur Einbringung eines Antrages auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sei bis zum 30. November 2007 verlängert worden.

Die Berufung sei als unbegründet abgelehnt worden, da der Mietvertrag nach Meinung der Behörde nicht den steuerlichen Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprochen habe.

Zu den einzelnen (nachfolgend aufgelisteten) von der Berufungsbehörde angeführten Begründungen für die Abweisung der Berufung nehme die Bw. wie folgt Stellung:

1) Der Mietvertrag sei nicht klar abgefasst

Dies sei damit begründet worden, dass nicht klar erkennbar sei, ob die Miete für den zur Wohnung gehörenden PKW-Abstellplatz in der Hauptmiete enthalten sei.

Diese Anmerkung der Behörde sei nicht nachvollziehbar. In Pkt. 1.1. des Mietvertrages werde das Mietobjekt eindeutig definiert und sei klar geregelt, dass auch der PKW-Abstellplatz vom Mietvertrag umfasst sei. Weitere Gründe warum der Mietvertrag nicht klar abgefasst worden sei, seien nicht angeführt worden. Der Mietvertrag entspreche einem durchaus üblichen *"Vertragsmuster"* für die Vermietung von Wohnungen und enthalte klare und eindeutige Regeln über Rechte und Pflichten des Mieters bzw. Vermieters.

2.) Der zum Ansatz gebrachte m² Mietpreis liege an der unteren Grenze:

Wie auch im Schreiben vom 10. April 2007 angeführt, betrage der m² Mietpreis € 7,75 p. m. und die Miete für den Garagenplatz € 70 p. m.

Der festgelegte Mietpreis entspreche dem üblichen Mietenniveau und sei durchaus fremdüblich. Gemäß einer Aufstellung der Statistik Austria habe der mittlere

Wohnungsaufwand pro m² in c rund € 4,55 betragen. Weiters lege die Bw. ein mail der I, aus dem hervorgehe, dass der marktübliche Zinssatz für eine Wohnung in der Seeresidenz zwischen € 6 - € 7 pro m² betrage, bei. Dass in einer Ferienregion eine eingerichtete Wohnung vermietet und dafür eine Pauschalmiete verrechnet werde, sei ebenfalls nicht unüblich. Die getroffene Mietvereinbarung enthalte daher keine unüblichen Bedingungen.

3) Die vorgelegte Prognoserechnung sei zu ungenau:

Der am 19. Dezember 2006 übermittelten Ergänzung zur Einkommensteuererklärung 2004 sei eine Prognoserechnung beigefügt worden. Daraus gehe eindeutig hervor, dass aus der Vermietung mit einem jährlichen Überschuss von rd. € 1.200,00 gerechnet werde. Die zu erwartenden Mieteinnahmen sowie die voraussichtlichen Kosten seien angeführt. Im Wesentlichen fielen für einen absehbaren Planzeitraum an *"Kosten"* die jährliche Abschreibung (diese sei für kalkulatorische Zwecke mit 2% p.a angesetzt worden, bei Ermittlung des steuerpflichtigen Überschusses aus der Vermietung komme der steuerlich anerkannte Prozentsatz von 1,5% zur Anwendung - somit sei auch mit einem steuerlichen Überschuss aus der Vermietung von rd. € 2.400 zu rechnen) an. Da die Wohnung neu errichtet worden sei, fielen lediglich geringfügige laufende Kosten an. Die Betriebskosten stellten im Wesentlichen eine Durchlaufposition dar.

Warum der vorgelegten Prognoserechnung nicht gefolgt werden könne bzw. welche weiteren *"genaueren Daten"* benötigt werden würden, werde in der Berufungsvorentscheidung nicht angeführt.

4) Der Mietvertrag sei in vielen Punkten nicht eingehalten worden:

Dies betreffe nach den Ausführungen der Behörde die festgelegten Mietzahlungen und die Zahlungsweise (die Verrechnung mit Gegenforderungen).

Wie bereits in der Berufung angeführt, sei eine Abweichung von den im schriftlichen Mietvertrag (für den ein im Rahmen von Vermietungen in der Regel *"übliches Vertragsmuster"* verwendet worden sei) getroffenen Vereinbarungen im Rahmen der *"kleinen Vermietung"* (d.h. es liege keine gewerbsmäßige Vermietung vor und es erfolge auch nicht die Vermietung mehrerer im Eigentum der Vermieterin befindlicher Wohnungen) eine durchaus übliche Vorgangsweise und daher fremdüblich. Mündliche Nebenabreden zu vertraglichen Vereinbarungen seien im Rahmen von Vermietungen keineswegs fremdunüblich. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die wesentlichen Vertragselemente des Mietvertrages nicht abgeändert worden seien. Die im Vertrag festgelegten Rechte und Pflichten des Mieters bzw. Vermieters seien nicht verändert worden.

De facto sei nach Abschluss des Mietvertrages eine (im Mietvertrag nicht dezidiert angeführte) Vorauszahlung geleistet worden. Es seien Gegenverrechnungen mit einzelnen vom Mieter getätigten Zahlungen vorgenommen worden. Daher habe vorweg auch keine monatliche Mietzahlung am Ersten eines jeden Monats zu erfolgen gehabt. Die Mietvorauszahlung sei nicht in den schriftlichen Mietvertrag aufgenommen worden, die Zahlung im Vorhinein bzw. die Gegenverrechnung seien mündlich vereinbart worden. Eine mündliche Nebenvereinbarung zu einem bestehenden Mietvertrag sei keineswegs unüblich.

5) Uneingeschränkte Nutzungsmöglichkeit des Mieters:

In der Berufungsvorentscheidung werde angeführt, dass *"ein ernst gewolltes Mietverhältnis"* erfordere, dass der Vermieter die Wohnung nicht während der Abwesenheit des Mieters nutzen könne und der Vermieter grundsätzlich keinen freien uneingeschränkten Zugang zu Wohnung habe.

Die Wohnung sei dem Mieter zur Nutzung überlassen worden, die Vermieterin habe aufgrund der Vermietung keinen freien uneingeschränkten Zugang zur Wohnung. Die Bw. habe in Ihrer Eigenschaft als Vermieterin keine eigene Nutzungsmöglichkeit und freien Zugang zur Wohnung.

6) Die Wohnung stelle eine Kapitalanlage dar, die nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Erträge diene:

Die Anschaffung einer Wohnung *"als Wertanlage"* schließe keineswegs aus, diese auch für die Erzielung steuerbarer Einkünfte einzusetzen. Steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würden durch den Abschluss eines Mietvertrages erzielt. Der Schluss der Behörde, dass mit der Anschaffung *"als Wertanlage"* die Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte ausgeschlossen sei, sei nicht zulässig. Von einer Wertanlage bzw. wie von der Behörde angeführt von einer *"langfristigen Kapitalanlage"* werde auch eine entsprechende Verzinsung bzw. Rendite erwartet, die in Form der erzielten Mieterträge gegeben sei. Zudem werde eine steuerlich maßgebliche Einkunftsart durch die *"Aufnahme der Tätigkeit"* bzw. im Falle der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch die Vornahme einer Vermietung begründet - ob eine *"Eignung zur Einkunftserzielung"* gegeben sei, sei nicht maßgeblich.

Zudem sei bereits in Pkt. 2.1 des Kauf- und Bauträgervertrages über die gegenständliche Wohnung festgehalten worden, dass die Wohnung zur unternehmerischen Nutzung erworben worden sei.

Der letzte Satz der Berufungsvorentscheidung in dem angeführt werde, dass die Liebhabereiverordnung den Begriff der steuerlichen Liebhaberei präzisiere und auch das

Umsatzsteuerrecht an diesen Begriff anknüpfe sei unklar, da aus der gegenständlichen Vermietung keinesfalls ein Verlust zu erwarten sei, sei die Liebhabereiverordnung nicht anwendbar.

Ergänzend bzw. klarstellend merkte die Bw. an, dass auf Seite 2 der Berufung im letzten Absatz *"Miete und Betriebskosten 2005"* gemeint seien und nicht wie irrtümlich angeführt *„2008“*.

Aufgrund der in der Berufung angeführten Gründe sowie obiger Klarstellungen bzw. Argumente zu den Feststellungen der Behörde beantrage die Bw. daher, die steuerliche Anerkennung des zwischen ihr als Vermieterin und ihrem Ehegatten als Mieter bestehenden Mietvertrages und die erklärungskonforme Festsetzung der Umsatzsteuer für 2004 mit einem Guthaben in Höhe von € 53.276,45.

Am 19. Dezember 2007 legte das Finanzamt die Berufung der Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Sachverhalt:

Die Bw. erwarb im Jahre 2004 Wohnungseigentum am Objekt Wohnung . Am 4. März 2005 schloss die Bw. mit ihrem Ehegatten einen Mietvertrag über dieses Objekt samt Kellereinlagerungsraum und PKW-Abstellplatz ab. In diesem fungierte die Bw. als Vermieterin und deren Ehegatte als Mieter. Das Mietverhältnis begann gemäß diesem Vertrag am 1. Februar 2005 und wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Als Mietzins, fällig am Ersten eines jeden Monats im Vorhinein, wurde ein monatlicher Hauptmietzins iHv von € 800,-- zuzüglich dem der Bw. jeweils vorgeschriebenen Anteil an den allgemeinen Betriebskosten des Hauses vereinbart. Für den Fall einer nicht termingerechten Mietzinszahlung wurde der Bw. das Recht eingeräumt, Verzugszinsen in Höhe von 5 % p.a. zu berechnen. Die Kompensation des Mietzinses samt Umsatzsteuer mit etwaigen Gegenforderungen des Mieters - Ehegatte der Bw. - gegen die Vermieterin – Bw. - wurde in diesem Mietvertrag ausdrücklich untersagt.

Der Ehegatte der Bw. bezahlte für Einrichtungsgegenstände die für die gegenständliche Wohnung bestimmt waren folgende Beträge: am 8. Juli 2004 für eine Sitzgruppe € 2.657,00, für Leuchten € 819,20 und für Schränke € 2.078,00, am 13. August 2004 € 4.000,00 für Schränke und am 30. Oktober 2004 € 992,77 für Gardinen und € 447,96 für Vorhangstangen.

Die vom Ehegatten der Bw. für diese Einrichtungsgegenstände im Jahre 2004 geleistete Summe betrug insgesamt € 10.994,93. Diese Zahlungen des Ehegatten der Bw. wurden auf die im Jahre 2005 angefallenen Mietzinszahlungen und Betriebskosten angerechnet.

Am 22. März 2005 überwies der Ehegatte der Bw. der Bw. € 3.000,00 per Bank.

Die Miete samt Betriebskosten für das Jahr 2005 betrug € 10.780,00 (pro Monat € 980,00). Auf Grund der vom Ehegatten der Bw. geleisteten Zahlungen ergab sich somit für dieses Jahr ein Zahlungsüberhang an Miete in Höhe von € 3.214,93. Dieser wurde auf die im Jahre 2006 fällige Miete angerechnet. Hinsichtlich der das letztangeführte Jahr betreffenden Mietzahlungen erfolgte seitens des Ehegatten der Bw. eine Banküberweisung von € 2.400,00. Die restlichen Mietzahlungen für das Jahr 2006 erfolgten in bar oder durch Abgeltung für vom Ehegatten der Bw. bezahlte Einrichtungsgegenstände.

Der gemeinsame eheliche Wohnsitz der Bw. und deren Ehegatten befindet sich in k. Die in Rede stehende Wohnung in h, wurde von der Bw. als Wertanlage erworben und wurde bzw. wird vom Ehegatten der Bw. dann bewohnt, wenn dieser für die Firmen Firma und Betrieb tätig wurde bzw. ist. Auf den o. e. und dem Schreiben vom 10. April 2007 beigelegten Honorarnoten des Ehegatten der Bw. über Leistungen die dieser an die beiden im vorigen Satz erwähnten Unternehmen erbrachte, scheinen folgende den Ehegatten der Bw. betreffende Adressen auf:

m, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

o

Berufssitz: u

2. Verträge zwischen Nahestehenden:

2.1 Allgemeines:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (s VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. zB VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084; sh. Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 4 Rz 332).

Nach Meinung der Berufungsbehörde kann es dahin gestellt bleiben, ob im vorliegenden Fall die Voraussetzungen der Außenwirkung und der klaren und eindeutigen Vertragsgestaltung vorliegen, wobei hinzuzufügen ist, dass insbesondere die vom schriftlichen Mietvertrag abweichenden mündlichen Vereinbarungen an diesen Bedingungen zweifeln lassen. Es stellt sich jedoch die Frage, ob dieser Mietvertrag bzw. das gegenständliche Mietverhältnis auch von einander fremd gegenüberstehenden Personen abgeschlossen bzw. in der geschilderten Weise gestaltet worden wäre.

2.2 Fremdüblichkeit

Bereits der Umstand, dass ein Mieter für eine Wohnung Möbel erwirbt bzw. sich an den diesbezüglichen Aufwendungen eines Vermieters beteiligt, ist zumindest als ungewöhnlich anzusehen.

Als keinesfalls mit einem fremdüblichen Mietverhältnis in Einklang stehend anzusehen ist jedoch der weitere Umstand, dass ein Mieter derartige Zahlungen bereits viele Monate vor Abschluss eines Mietvertrages tätigt. Der gegenständliche Mietvertrag wurde am 4. März 2005 zwischen der Bw. und deren Ehegatten abgeschlossen. In diesem fungierte die Bw. als Vermieterin und deren Ehegatte als Mieter. Die für die Möbel geleisteten Zahlungen wurden von diesem, w. o. ausgeführt, bereits am 8. Juli 2004, am 30. August 2004 und am

30. Oktober 2004 und somit nahezu neun Monate bzw. mehr als sechs bzw. mehr als vier Monate vor Abschluss des gegenständlichen Vertrages getätigt. Dass der Ehegatte der Bw. bereits zu den drei letztgenannten Zeitpunkten einen Anspruch auf den Abschluss des berufungsgegenständlichen Mietvertrages hatte, ergibt sich weder aus dem Akt noch wurde die Existenz eines derartigen Anspruches von der Bw. behauptet. Es kann ausgeschlossen werden, dass einander fremd gegenüberstehende Personen eine derartige Vorgangsweise gewählt hätten. Diese ist einzig und alleine durch das in Rede stehende Angehörigenverhältnis zu erklären.

Das Gleiche gilt für die am 22. März 2005 erfolgte Zahlung iHv € 3.000,00. Dies deshalb, da die vom Ehegatten der Bw. für das Jahr 2005 zu zahlenden Mietentgelte - € 10.780,00 - bereits durch die für die Möbelkäufe geleisteten Zahlungen – € 10.994,73 – mehr als gedeckt waren. Dass ein der Bw. fremd gegenüber stehender Mieter angesichts des im letzten Satz geschilderten Umstandes bereit gewesen wäre, eine derartige Zahlung zu leisten, ist wiederum ausschließlich durch das gegenständliche Angehörigenverhältnis zu erklären.

Der berufungsgegenständliche Mietvertrag, bzw. dessen tatsächliche Gestaltung, war daher aus genannten Gründen als fremdunüblich einzustufen. Zwar kann der UFS nicht finden, dass das in Rede stehende Mietverhältnis zivilrechtlich ungültig war. Bei Verträgen zwischen Familienangehörigen ist die steuerliche Anerkennung jedoch stets dann zu versagen, wenn dieser Vertrag einem Fremdvergleich nicht standhält, mag er auch nach bürgerlichem Recht gültig sein. Da der gegenständliche Vertrag aus oben angeführten Gründen als fremdunüblich einzustufen war, konnte dieser auch keine steuerliche Anerkennung finden.

In Ansehung des oben Gesagten ist aus dem gesamten die Fremdüblichkeit des gegenständlichen Mietvertrages bzw. Mietverhältnisses betreffenden Berufungsvorbringen nichts für die Bw. zu gewinnen.

3. Rechtlich folgt daraus:

Aus den oben dargelegten Umständen ergibt sich, dass Wohnbedürfnisse des Ehegatten der Bw., die gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, in das äußere Erscheinungsbild einer Einkunftsquelle sowie einer unternehmerischen Tätigkeit gekleidet werden sollten, um den Vorsteuerabzug lukrieren zu können.

Somit ist in der Vermietung der in Rede stehenden Liegenschaft durch die Bw. an ihren Ehegatten keine unternehmerische Tätigkeit zu erblicken. Daher ist der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ausgeschlossen.

Die Berufung war bereits aus diesen Gründen als unbegründet abzuweisen. Die Beurteilung Frage, ob die gegenständliche Vermietungstätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen ist oder nicht, kann somit unterbleiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Dezember 2011