



GZ. RV/2678-W/08,
miterledigt: RV/2679-W/08,
RV/0241-W/08, RV/0242-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Dr. Kurt Kozlik, Steuerberater, 1030 Wien, Uchatiusgasse 4/8, vom 31. Jänner 2007, 18. Jänner 2008 und 12. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 14. Juni 2006, vom 14. Dezember 2007 und vom 9. Juli 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 – 2004, 2005 und 2006 **entschieden:**

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Umsatzsteuer wird für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 nicht festgesetzt.

Die Feststellung von Einkünften der Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 unterbleibt (§ 190 Abs 1 iZm § 191 Abs 1 lit c BAO).

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine aus zwei je zur Hälfte beteiligten Personen gebildete Offene Erwerbsgesellschaft (OEG) mit dem Unternehmensgegenstand *Vermögensverwaltung*. Sie hat laut Gesellschaftsvertrag vom 06.12.2000 ihren Sitz in Wien, die Gesellschaftsanschrift lautete zunächst Wien, B-gasse 0. Einer internen e-Mail vom 24.06.2002 (Dauerbeleg im Akt) ist diesbezüglich zu entnehmen, dass die Mitgesellschafterin, Frau IK, dem Finanzamt am selben Tag telefonisch Folgendes bekannt gab: Die beabsichtigte Vermietung „dieser“ (*den o. a. Firmensitz bildenden*) Eigentumswohnung an ihre Mutter (geplant: um ATS 6.000,00

monatlich = € 436,04) sei derzeit nicht möglich, weil hinsichtlich des Kaufes der Wohnung durch die OEG ein Prozess gegen die Verkäuferin Fa.L (*re*: Zurückbehaltung bzw. Minderung des Kaufpreises wegen Objektmängeln; die Verkäuferin wolle vom Vertrag zurücktreten) mit noch unabsehbarem Ausgang laufe. In der Folge wurde diese Wohnung entgegen der bekundeten ursprünglichen Absicht tatsächlich nie vermietet (Steuererklärungen erst ab 2003) und 2003 von der Bw geräumt. Aus welchem Rechtstitel der Voreigentümerin dies geschah, geht aus den Akten nicht hervor.

Mit Kaufvertrag vom 15.05.2003 erwarb die Bw von der W GesmbH 57/1282 Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an W 2 mit Loggia (B-LNr. 6) am Grundstück* der Liegenschaft EZ-, Grundstücksadresse K-Straße um den Gesamtkaufpreis von € 125.000,00 brutto. Der Kaufpreis wurde zu 70 % aus einem Bankkredit mit 10jähriger Laufzeit, der Rest aus Eignmitteln der OEG aufgebracht. Die in der Rechnung der Verkäuferin vom 30.05.2003 mit 20% ausgewiesene Umsatzsteuer von € 20.833,33 war von der Bw durch Überrechnung auf die dort benannte Steuernummer bis spätestens 15. Juli 2003 zu begleichen.

Auf Grund des Änderungs- Antrages der Bw vom 04.12.2003 wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 11.12.2003 die neue Geschäftsanschrift der OEG mit Wien, K-Straße/2 im Firmenbuch eingetragen.

Nachdem die Bw mit Umsatzsteuervoranmeldung Mai/2003 für die Umsatzsteuer aus dem vorgenannten Wohnungskauf den Vorsteuerabzug geltend gemacht und eine Überrechnung des Vorsteuerguthabens auf das Abgabenkonto laut Rechnung vom 30.05.03 beantragt hatte (eine Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 wurde erst am 16.03.2006 im Zuge einer die Umsatzsteuer und Einkünfte der Bw umfassenden Außenprüfung abgegeben; zu den BP-Feststellungen siehe unten), nahm das Finanzamt mangels aktenkundiger Informationen betreffend die Tätigkeit des Unternehmens

1) eine Umsatzsteuer- Sonderprüfung (USO) für die Zeiträume 1-7/2003 vor, die ohne Feststellungen endete und zu keiner Abweichung von den Erklärungs- (UVA-) Daten führte. Die Wohnung werde – so der USO- Bericht vom 22.09.2003 – (voraussichtlich) ab Oktober 2003 vermietet, ein entsprechender Mietvertrag dem Finanzamt nachgereicht;

und nahm

2) eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 vor (Bericht vom 13.06.2006).

Der Bericht traf, soweit der Sachverhalt nicht bereits oben angeführt ist, folgende Feststellungen (Anmerkungen des UFS dazu in Klammer, *kursiv*):

Tz 1 Umsatzsteuer

Laut Mietvertrag (01.12.2003; Ablichtung im Arbeitsbogen) beginne die Vermietung der Eigentumswohnung (*identisch mit dem neuen Firmensitz*) mit 12/2003 an Frau TF (*Mutter der Frau IK*). Die monatliche Miete (*zahlbar im voraus jeweils am Ersten des Monats*) betrage € 600,00 brutto incl. 10% USt. –

(laut Mietvertrag € **490,00** zuzüglich 10% USt; Gas/Strom/Heizung/Betriebskosten € 111,50 nicht enthalten, Kostentragung durch Vermieter/Mieter offen gelassen). –

Eine Prognoserechnung für 2004-2023 sei vorgelegt worden. Auf Grund des Naheverhältnisses zu IK und des fehlenden Zahlungsnachweises der Mieten, kein Zahlungseingang in der OEG, werde keine fremdübliche Vermietung angenommen. Die Vermietung werde steuerlich nicht anerkannt, für die Jahre 2003 und 2004 würden vorläufige Bescheide über Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung mit Null erstellt.

Tz 2 Einheitliche und gesonderte Feststellung

verweist auf Tz 1.

Das Finanzamt erließ daraufhin gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für 2003 und 2004, denen es die o. a. Prüferfeststellungen zu Grunde legte. Zur Begründung wurde auf den BP- Bericht und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 07.06.2006 verwiesen.

Innerhalb fünfmal verlängerter Frist erhob die Bw dagegen am 31.01.2007 Berufung. Sie begehrte Veranlagung zur Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte entsprechend den beigelegten Steuererklärungen für 2004 sowie den bereits 2005 eingereichten Steuererklärungen für 2003 und führte begründend aus:

Ab Jänner 2007 werde die Wohnung an einen fremden Mieter vermietet. Es sei somit der Nachweis erbracht, dass die Gründe, welche bei der Prüfung zu einer (vorläufigen) Verneinung einer Vermietung geführt hätten, nicht vorliegen.

Die beiliegende Ergebnisübersicht 2004 bestätige die im Zuge der BP abgegebene Prognoserechnung. Einziger Unterschied sei, dass die Bankzinsen nach ihrem tatsächlichen Anfall 2004 verrechnet wurden, während sie in der Prognoserechnung auf die Laufzeit des (Anschaffungs-) Kredites verteilt waren.

Am 7. März 2007 legte der steuerliche Vertreter der Bw den neuen Mietvertrag der Bw mit einem Herrn RB vor. Die erste Mietenzahlung erfolge „in der kommenden Woche“ für die Monate Jänner bis März 2007. Eine Kopie des Zahlungsbeleges werde er dem Finanzamt dann zusenden. Bei dem übermittelten Dokument „Mietvertrag“ handelt es sich um eine Kopie, die dem Finanzamt offensichtlich im Faxwege zugemittelt worden war. Darin ist unter anderem Folgendes zu lesen:

- (1.) Die OEG vermietet an RB die gegenständliche Wohnung.
- (2.) Der Mietgegenstand besteht aus: Wohn- Esszimmer, Schlafzimmer, Kochnische, Bad, WC, Vorzimmer. Eine Liste der vom Vermieter beigestellten und vom Mieter übernommenen Gegenstände und deren Zustand im Zeitpunkt der Übernahme ist diesem Vertrag als Anhang beigefügt.
- (3.) Der Mieter erklärt sich bereit, dem Vermieter als Mietzins monatlich € 480,00 einschließlich 10% USt im Voraus am Ersten jeden Monats zu bezahlen. (Bankkonto Nr.: leer).
- (4.) Kosten für Gas/Strom/Betriebskosten sind nicht im Mietzins enthalten und werden vom Vermieter/Mieter getragen.
- (6.) Der Mieter übernimmt den Mietgegenstand mit allem Zubehör und allen Einrichtungsgegenständen beginnend am 1.1.2007.
- (7.) Dieser Vertrag kann vom Mieter und Vermieter mit ein-/zwei-/dreimonatiger Frist schriftlich gekündigt werden (*Anm. UFS: Nichtzutreffendes nicht gestrichen*)
- (8.) Der Mieter bestätigt, dass er die Wohnung und alle im Anhang angeführten Gegenstände in gutem Zustand übernommen hat, soweit nicht auf der zur Zeit seines Einzuges in die Wohnung aufzustellenden Bestandsliste anders angegeben.
- (12) Abänderungen und Zusatzvereinbarungen zu diesem Vertrag bedürfen der Schriftform. Unterfertigt war der Vertrag von IK, RB und einem Zeugen, von letzterem mit unleserlicher Unterschrift.

Eine ZMR- Abfrage betreffend RB lieferte laut A.V. vom 15.03.2007 kein Ergebnis.

Nachdem der angekündigte Zahlungsnachweis (Miete für 1-3/2007) ausgeblieben war, forderte das Finanzamt die Bw mit Vorhalt vom 05.06.2007 auf,

- 1.** Name, (Post-) Anschrift, Geburtsdatum des neuen Mieters im Objekt sowie dessen vorherige Anschrift bekannt zu geben;
- 2.** Name, Anschrift und Geburtsdatum des im Mietvertrag vom 18.12.2006 unterfertigten Zeugen bekannt zu geben;
- 3.** Einsicht in den Originalmietvertrag zu gewähren;
- 4.** den Zahlungsfluss betreffend die Mieteingänge nachzuweisen;
- 5.** eine neue Prognoserechnung zu erstellen (*Anm.: da nunmehr niedrigere Mieteinnahmen*);
- 6.** zu begründen, warum keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben werden.

Die Bw antwortete durch ihren steuerlichen Vertreter am 25.06.2007 wie folgt:

ad **1.** Der Name des Mieters sei RB. Seine bisherige Anschrift sei Frau IK nicht bekannt. Sie habe diese in den vergangenen zwei Wochen von Herrn RB auch nicht erfragen können, weil er sehr viel im Außendienst tätig sei und daher die Wohnung nicht ständig benütze.

ad **2.** Es handle sich um Herrn M-Kg, wohnhaft in Wien, G-Straße, geb. am*.

ad **3.** Eine Kopie des Mietvertrages liege bei. Das Original sei in der Kanzlei des Vertreters.
(*Ob sich der Aktenvermerk „eingesehen“ auf das Original bezog, ist nicht erkennbar.*)

ad **4.** Die erste Zahlung für 01/ und 02/2007 sei am 26.02.2007 durch Barzahlung erfolgt.
(*Der handschriftlich abgefasste, in Kopie übermittelte Beleg lautet:*

„Ich bestätige den Erhalt von € 960,- für die Miete Monat Jänner u. Febr. 2007 von (Mieter) 26.2.2007 – IK “)

Die zweite Zahlung für März bis Juni 2007 sei durch Einzahlung auf das Konto der OEG am 18.06.2007 erfolgt.

(*Dabei handelt es sich um eine Kassen- Einzahlung. Aus dem Kassenbeleg selbst geht die Person des Einzahlers nicht hervor, wer den Beleg mit den Vermerken „Miete März – Juni 07 RB “ ausgefüllt hat, ist nicht feststellbar, da der Schriftzug des Namens sich von der Unterschrift auf dem Mietvertrag gravierend unterscheidet.*)

ad **5.** Die mit (*ab 2007*) geänderten Mieteinnahmen vorgelegte Prognoserechnung weise in allen Prognosejahren einen positiven Überschuss aus.

ad **6.** die Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner – Juni 2007 seien am 22.06.2007 elektronisch eingereicht worden. Bisher hätten die Vorsteuern (für Reparaturen einer Therme) die zu entrichtende MwSt überstiegen.

Daraufhin lud das Finanzamt den Mieter mit einem an seine aktenkundige Postanschrift adressierten Schreiben vom 28.06.2007 für den Termin 02.08.2007 als Auskunftsperson vor. Den Gegenstand der Einvernahme sollte eine „Sachverhaltsdarstellung zum Mietverhältnis“ bilden. Das mit RSa Brief (blau) versandte Schreiben wurde nach dem zweiten erfolglosen Zustellversuch vom 04.07.2007 noch am selben Tag beim Postamt hinterlegt und die Verständigung darüber in den Briefkasten des Empfängers eingelegt (Beginn der Abholfrist: 05.07.2007). Der Adressat behob das Schriftstück jedoch nicht, sodass es am 24.07.2007 an das Finanzamt zurück gesandt wurde. Dementsprechend erschien er auch nicht zum Vorladungstermin beim Finanzamt.

Das Finanzamt erledigte die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13./14.12.2007, indem es die angefochtenen Bescheide endgültig erklärte und insoweit abänderte.

In der gesondert zugestellten Begründung ist unter „Rechtliche Würdigung“ zu lesen:

1. Ein Mietverhältnis sei steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung an einen nahen Angehörigen oder eine ihm sonst nahe stehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Preis, (z. B. einem) nicht fremdüblichen Mietzins überlassen werde. Im vorliegenden Fall sei die Vermietung der Eigentumswohnung an die Mutter von Frau IK, 50%ige Gesellschafterin der OEG, erfolgt. Der abverlangte Zahlungsnachweis habe nicht erbracht werden können. Tatsächlich sei im Prüfungszeitraum kein Mieteingang ... auf das

Bankkonto der OEG erfolgt. Eine Bestätigung über Barzahlung sei nicht vorgelegt worden. Da auch die Kreditrückzahlung für den Wohnungskauf nicht von der OEG, sondern von der EK GmbH & Co KG erfolgt sei, werde keine fremdübliche Vermietung angenommen.

2. Hinsichtlich der Neuvermietung an RB ab Jänner 2007 sei darauf hinzuweisen, dass diese, sollte eine fremdübliche Vermietung vorliegen, einen neuen Sachverhalt bzw. eine Einkunftsquelle ab 2007 darstelle. Vorsteuern aus dem Wohnungskauf könnten dann gemäß § 12 10 (*UStG 1994*) ebenfalls berücksichtigt werden. ...

Gegen diese Erledigung erhob die Bw fristgerecht Antrag auf Vorlage der Berufung an die 2. Instanz. Sie wandte sich einerseits gegen die Endgültigerklärung der angefochtenen Bescheide und begehrte überdies Veranlagung zur Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 in Übereinstimmung mit den eingereichten Erklärungen. Gleichzeitig erteilte sie die Zustimmung zur – allfälligen – Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung. Zur Begründung des Antrages führte sie wiederholend an, dass eine Vermietung an die Mutter einer Gesellschafterin der OEG Fremdüblichkeit einer als Einkunftsquelle geplanten Vermietung nicht ausschließe. Dass die Miete tatsächlich nicht auf ein Bankkonto der OEG eingezahlt wurde, könne nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein.

Für 2005 (am 14.12.2007) und 2006 (am 09.07.2008) erließ das Finanzamt gleichfalls vorläufige Bescheide über Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung jeweils mit NULL, wogegen die Bw jeweils fristgerecht und mit wortgleicher Begründung wie im Rechtsmittel betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung von Einkünften für 2003 und 2004 Berufung erhob.

Das Finanzamt legte alle Berufungen dem UFS vor.

Der Referent des UFS hielt der Bw folgende Fragen und Bedenken hinsichtlich einer einheitlich zu beurteilenden Betätigung in den Jahre 2003-2007ff vor:

1. Neues Mietverhältnis ab 2007

Der neue Mieter RB habe seitens der Abgabenbehörde nicht befragt werden können, da er sich an der Adresse K-Straße nicht aufhalte und dort offenbar auch gar nicht gemeldet sei.

Nunmehr ergehe das Ersuchen,

1. den Mietvertrag im Original;
2. Unterlagen über das Zustandekommen dieses Vertrages, insbesondere Aufzeichnungen betreffend Kontaktnahme und Verhandlungen mit dem neuen Mieter und anderen (früheren) Interessenten sowie allfällig eingeschalteten Maklern; sodann allfällige Inseraten betreffend das Objekt;
3. das Protokoll betreffend Besichtigung und Übernahme der Wohnung durch den Mieter;

4. Zahlungsbelege im Original betreffend die Entrichtung der üblichen Kautio und einer allfälligen Vermittlungsprovision an den Makler (dieser komme als Auskunftsperson oder Zeuge in Betracht, Name und Anschrift desselben seien bekannt zu geben);
 5. Belege betreffend die Abmeldung des Gas- und Stromanschlusses durch die Bw als Vermieter oder durch den vorherigen Mieter sowie betreffend die Neuanschließung der Anschlüsse durch den Mieter RB ; ferner Belege über An- und Abmeldung eines etwaigen Telefonanschlusses im Festnetz, sowie Belege über die Entrichtung der Haus- Betriebskosten an die Hausverwaltung (der in Kopie vorliegenden Mietvertrag lege nicht fest, wer diese Betriebskosten zu tragen habe)
- dem UFS vorzulegen.

II. Vermietungstätigkeit bis Ende 2006

Die Vorlage der oben erbetenen Beweismittel sei erforderlich, da gegenwärtig von einem erwiesenen neuen Bestandverhältnis mit Herrn RB **nicht** ausgegangen werden könne. Die Ernsthaftigkeit der behaupteten Tätigkeit (zuerst Vermietung an eine Familienangehörige der OEG- Gesellschafterin, sodann wie behauptet an einen fremden Dritten) sei ebenso unter Beweis zu stellen wie deren Eignung, einen positiven Überschuss binnen 20 Jahren ab Anschaffung des Objektes 2003 erwarten zu lassen. Sei doch nach den Feststellungen der Betriebsprüfung eine Vermietung an die Mutter von Frau IK zu fremdüblichen Bedingungen nicht vorgelegen. Somit erscheine die Kenntnis nachweislicher Bemühungen seitens der Bw, am Markt Mieter für die Wohnung zu finden, von entscheidungswesentlicher Bedeutung.

Die Bw antwortete darauf mit Schreiben vom 26. April 2010, worin zu lesen ist:

Zu Vorhalt I.1.

Der neue Mieter RB benütze die Wohnung nur sporadisch, offenbar dann, wenn ihn berufliche Verpflichtungen nach Wien führten. Das Original des Mietvertrages liege bei.

Zu I.2.

Schriftliche Unterlagen über das Zustandekommen des Mietvertrages gebe es nicht. Die Verbindung zum neuen Mieter sei durch den Cousin der Frau IK, Herrn M-Kg (*Adresse bekannt gegeben*) hergestellt worden.

Zu I.3.

Da RB ein Bekannter des M-Kg sei, sei kein formelles Übernahmeprotokoll aufgesetzt worden.

Zu I.4.

Als Auskunftsperson komme der Letztgenannte in Betracht.

Zu I.5.

Die Rechnungen für Strom und Gas lauteten weiterhin auf die Bw.

Zu II.

Der zurzeit vereinbarte monatliche Mietzins betrage brutto € 480,00. Die AfA von den Anschaffungskosten des Gebäudeanteils belaufe sich auf € 1.352,93, und die Betriebskosten machten ca. € 1.800,00 (brutto) pro Jahr aus. Unter Berücksichtigung der gleich bleibend hohen Rückzahlungen des Bankkredites von € 905,10 pro Monat zeigten die Kreditzinsen stark rückläufige Tendenz. Da der Kredit im Jahr 2013 ausbezahlt sein werde, fielen ab diesem Zeitpunkt keine weiteren Zinsen an. Es werde also bereits in den nächsten Jahren ein Jahresüberschuss erzielt werden, was im gesamten Beobachtungszeitraum jedenfalls zu einem (Gesamt-) Überschuss führen werde.

Zu dem von der Betriebsprüfung beanstandeten Mietvertrag mit der Mutter von IK sei zu sagen, dass gerade sie mit € 9,00/m² einen mehr als nur ortsüblichen Mietzins bezahlt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw ist eine Personengesellschaft (Offene Erwerbsgesellschaft) mit dem einzigen Betriebsgegenstand *Vermögensverwaltung*. Laut Vorbringen der Gesellschafterin IK sei zunächst beabsichtigt gewesen, die seit 2000 den Unternehmenssitz bildende Eigentumswohnung Wien, B-gasse 0 ehest möglich an die Mutter der Genannten gegen einen monatlichen Mietzins von € 436,04 zu vermieten, wobei dieses Vorhaben an den eingangs geschilderten Umständen gescheitert sei. Laut weiterem Vorbringen habe man sodann, nach Sitzverlegung des Unternehmens (Zug um Zug mit der Aufgabe jener Wohnung) an die nunmehrige Adresse, die neue Wohnung ab Dezember 2003 (später korrigiert: ab 2004) wiederum an die Mutter der Gesellschafterin gegen einen monatlichen Mietzins von € 490,00 vermietet und daraus gemeinschaftliche Einkünfte erzielt. Ab 2007 sei die Wohnung an den mehrfach erwähnten fremden Dritten vermietet worden.

Da sich somit die behauptete Tätigkeit der OEG auf die geplante bzw. tatsächliche Vermietung einer einzigen Eigentumswohnung beschränkt und den vorgelegten Mietverträgen zufolge über die reine Nutzungsüberlassung nicht hinausgeht, liegen für den Fall der steuerlichen Anerkennung der Tätigkeit bei der OEG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 vor; ein Gewerbebetrieb wird dadurch nicht begründet (*Doralt*⁴, § 23 EStG, Tz 114, und § 28, Tz 268f).

In aufeinander folgenden Prüfschritten war vom UFS festzustellen,

- a)** ob bzw. ab/bis wann eine Vermietung/Bestandvergabe überhaupt vorlag bzw. vorliegt,
 - b)** ob die allfällige Bestandvergabe zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt/e (nicht als unentgeltliche Gebrauchsüberlassung zu werten war oder ist) und,
- erst wenn a) und b) zu bejahen sind,

c) ob bzw. in welchem Zeitraum die Betätigung nach den Beurteilungskriterien gemäß § 2 Abs 4 iVm § 1 Abs 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 (L-VO) eine steuerliche Einkunftsquelle darstellt.

Während in einem allfälligen Prüfungsschritt *c)* auf ertragwirksame Änderungen der bisher Verlust erzeugenden Bewirtschaftungsart – etwa bei erstmals ernsthafter Mietersuche am Markt, nach einem Mieterwechsel oder bei Umstellung der Finanzierungsstruktur – Bedacht zu nehmen ist und der Beginn einer nunmehr gewinnträchtigen Tätigkeit vorliegen kann, womit das Band zur bisherigen, allfälligsteuerschädlich beurteilten Tätigkeit durchschnitten ist (§ 2 Abs 4 L-VO; in diesem Sinne versteht der UFS die Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung zur BVE), haben Prüfungsschritte *a)* und *b)* den gesamten Zeitraum der behaupteten Vermietung (hier: auch die Jahre nach 2006) zu betrachten, weil aus dem Gesamtverhalten des Vermieters/Bestandgebers bei erfolgreicher oder erfolgloser Mietersuche, bei gelungenen oder gescheiterten Vertragsverhandlungen sowie im Verkehr mit Maklern und Annoncenabteilungen von Medien Rückschlüsse auf die bestehende oder fehlende Vermietungsabsicht gezogen werden können.

Der UFS hat nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens festgestellt, dass vor Überlassung der Wohnung an die Mutter der Gesellschafterin kein anderer Mieter ernsthaft gesucht wurde. Es war daher im Sinne der Prüfschritte **a)** und **b)** vorweg zu untersuchen ob das eingegangene Bestandverhältnis die Merkmale einer Vermietung aufweist.

Im Zeitraum 2003 – 2006 lag keine Vermietung im Sinne einer entgeltlichen Bestandvergabe, vielmehr eine unentgeltliche Gebrauchsüberlassung unter Bedingungen eines verwandtschaftlichen Naheverhältnisses vor: Den Feststellungen der Prüferin im BP- Bericht, wonach die Mutter der Gesellschafterin keine Miete (an die OEG) entrichtet habe und der Anschaffungskredit nicht von der Bw, sondern von einem anderen Unternehmen (GmbH & Co KG; der zwischenzeitig verstorbene Geschäftsführer war Familienangehöriger der Gesellschafterin der OEG) abgestattet worden sei, ist die Bw im Verfahren nicht mit substantiellem Vorbringen entgegen getreten. Außerdem zeigt die Bw nicht auf, wie die angebliche Mieterin – eine pflegebedürftige Person des Jahrganges 1921, die über monatlich ausbezahlte Pensionseinkünfte von nur € 782,63 verfügte – den Mietzins von € 661,65 sinnvoller Weise entrichten konnte, wenn ihr danach für die Ausgaben eines ganzen Kalendermonats nur mehr ein Geldbetrag von € 120,98 verblieb. Davon hätte sie nach Überzeugung des UFS nicht einmal die täglich anfallenden Kosten für Kleidung und Nahrung bestreiten können. Die Gesellschafterin IK gab im Zuge der Betriebsprüfung an, sie habe monatlich € 600,00 vom Konto der Mutter abgehoben. Eine Zuführung dieser oder anderer Beträge in das Betriebsvermögen der OEG erfolgte nicht. Auf den Rest des vereinbarten

Gesamtentgeltes wurde im Widerspruch zum „Mietvertrag“ offenbar überhaupt verzichtet. Somit liegt eine schlichte Gebrauchsüberlassung unter nahen Angehörigen – wenn auch im Kleid eines namens der OEG abgeschlossenen „Mietvertrages“ – vor, der Gestaltung bleibt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die steuerliche Anerkennung versagt. Überlegungen zur Ertragsfähigkeit des Vorganges waren daher nicht mehr anzustellen.

Angesichts dieser Umstände würde es sich ohne Bedacht auf das weitere Vorbringen der Bw zur Vermietung ab 2007 erübrigen, die Prüfschritte b) und c) vorzunehmen. Der UFS hatte sich jedoch mit der Frage auseinander zu setzen, ob die „Vermietung“ an die Mutter der Gesellschafterin wie angedeutet eine bloße Verlegenheits- und Übergangslösung war, und zwar wegen erfolglos gebliebener Bemühungen seit 2003, einen fremden Mieter zu Marktkonditionen zu finden, weil ein solcher Mieter behaupteter Weise (erst) 2007 gefunden wurde.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Vermietung an die Mutter der OEG- Gesellschafterin auf Grund der eingangs geschilderten Vorgeschichte keineswegs als Notlösung und Überbrückung bis zur Mieterfindung angesehen werden kann: Das erste Objekt sollte ab dem Jahr 2000 an die Mutter „vermietet“ – wohl eher: dieser schlicht überlassen – werden, welches Vorhaben sich jedoch zerschlug. Im Anwaltsschriftverkehr zum Streit betreffend Kaufpreisminderung wegen verschiedener Baumängel des Objektes hatte EK, ein Sohn der auf Wohnungssuche befindlichen TF gedroht, der zum Vertragsrücktritt bereiten Wohnungsverkäuferin jene Kosten Kaufpreis mindernd in Rechnung zu stellen, welche der Mutter bei zwischenzeitigem Hotelaufenthalt (sie war offenbar aus Deutschland zugezogen) bis zum Bezug der mängelsanierten Wohnung erwachsen würden. Er urgierte die ehest mögliche Bewohnbarkeit des Objektes für Wohnzwecke der Mutter. Von einem Marktauftritt der OEG hinsichtlich Mietersuche ab Erwerb der Wohnung kann daher keine Rede sein.

Für die hier entschiedene Sache ist es schon nicht mehr von Ausschlag gebender Bedeutung, dass der Nachmieter RB weder kontaktiert noch als möglicher Zeuge im Abgabenverfahren vernommen werden konnte, und dass nicht einmal die Gesellschafter der OEG über die für eine fremdübliche Bestandvereinbarung erforderlichen Mindestinformationen zu dieser Person verfügten. Waren ihnen doch weder Geburtsdatum und Voradresse des Genannten bekannt, noch waren sie imstande, ihn diesbezüglich zu kontaktieren. Durch diese ungewöhnlichen Umstände sah sich der UFS veranlasst, jene dem Zeugen RB geltenden Fragen betreffend die Vorgänge rund um den Mietvertrag unmittelbar an die Bw zu richten. Die Fragen nach einer Mietersuche am Markt, nach irgendwelchen Aufzeichnungen über Vorgespräche mit dem neuen „Mieter“ RB, nach der Anfertigung eines Übernahmeprotokolls sowie nach Ummeldung der Strom- und Gaszähler auf den angeblichen Mieter wurden von der Bw verneint; letzteres

erlaubt den Schluss, dass die Energiekosten jedenfalls nicht nachweislich vom „Mieter“ beglichen wurden. Die Fragen nach Tragung der Kosten für Heizung und (Haus-) Betriebskosten und nach der Vereinbarung sowie dem Erlag einer Kautions blieben überhaupt unbeantwortet. Zudem wurde bis heute kein Nachweis dafür erbracht, dass der Mieter den vereinbarten monatlichen Bestandzins entrichtet (erste Zahlung für zwei Monate nachträglich in bar, Empfangsbestätigung durch IK; weitere Zahlungen nicht erkennbar durch RB erfolgt, weil die Unterschrift auf dem Bankeinzahlungsbeleg von jener des RB auf dem Mietvertrag abweicht; weitere Zahlungsnachweise wurden weder angeboten noch vorgelegt). Mit diesem Ergebnis der Ermittlungen hat sich die Vermutung, es liege seit Ankauf der Wohnung (und bis zur Vorhaltsbeantwortung 2010) überhaupt kein ernst gemeintes Bestandverhältnis vor, erhärtet. Der UFS wertet diesen Befund so, dass die Bw von Anfang an eine Tätigkeit iSd § 28 EStG vorgespiegelt hat, mit dem erkennbaren Zweck, eine Vorsteuergutschrift aus der im Kaufpreis enthaltenen Umsatzsteuer zu erlangen. Für eine umsatz- und ertragsteuerliche Anerkennung der „Tätigkeit“ der Bw bleibt freilich bezogen auf die Streitjahre kein Raum.

Die angefochtenen NULL- Bescheide, welche im Zusammenhalt mit der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 13. Dezember 2007 (betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 2003 -2004) einen – teils nachträglich bekundeten – tatsächlichen Bescheidwillen insofern vermuten lassen, als „mangels Vorliegens einer fremdüblichen Vermietung“ eigentlich die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer und das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften die rechtsrichtige Folge sein musste, waren wegen des rechtlich verfehlten Spruch- und Begründungswortlautes der erstinstanzlichen Erledigungen gleichwohl aufzuheben und durch Bescheide betreffend die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer sowie betreffend das Unterbleiben einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften in allen Streitjahren zu ersetzen. Dieser Ausspruch war auch nicht vorläufig zu treffen, da Ungewissheit über das Bestehen oder den Umfang der Abgabepflicht für den UFS nicht vorlag.

Wien, am 11. Mai 2010