



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. S H, x Z , Astraße, vertreten durch Firma U GmbH, y Z, Lstraße, vom 7. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 23. September 2008 betreffend **Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2006 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus der Vermietung mehrerer Liegenschaftsobjekte.

Laut der am 23. August 2007 beim Finanzamt eingereichten **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006** beliefen sich ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung insgesamt auf € 37.035,96, wobei in dieser Summe – wie aus den Beilagen hervorgeht – die Ergebnisse von insgesamt neun Mietobjekten zusammengefasst und die damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten abgezogen worden waren.

Mit **Bescheid vom 11. September 2007** wurde die Pflichtige erklärungsgemäß zur **Einkommensteuer für das Jahr 2006** veranlagt.

Am 10. Jänner 2008 (Schreiben vom 8. Jänner 2008) langte beim Finanzamt ein "**Antrag der Bw auf Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 11. September 2007**" ein.

Begründet wurde dieser *Antrag auf amtswegige Aufrollung des Einkommensteuerbescheides 2006 damit, dass in der Einkommensteuererklärung 2006 eine Überschussrechnung aus Vermietung und Verpachtung übersehen worden wäre. Die Bw habe im Jahr 2006 eine neue Liegenschaft angeschafft, welche sie ab 2006 vermietet habe. Es sei in weiterer Folge eine Gebäudeadaptierung, verbunden mit einer Neuerrichtung, geplant. Aufgrund dieser Tatsache ergäben sich für das Jahr 2006 gemäß den beigelegten Unterlagen zusätzliche Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 14.004,22. Damit verbunden würden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2006 € 23.031,75 statt wie bisher € 37.035,96 betragen.*

Der Antrag auf Bescheidaufhebung sei somit aus objektiven Gründen begründet und werde um antragsgemäße Erledigung ersucht.

Dem Antrag wurde eine **Darstellung** beigelegt, in der die bisherigen Einkünfte, das Einkommen und die sich daraus ergebende Einkommensteuer den nunmehr errechneten Einkünften, dem Einkommen und der sich daraus ergebenden Einkommensteuer gegenübergestellt wurden.

Die zuzüglichen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergaben sich danach aus dem Liegenschaftskauf Rstraße 9, Z, und stellten sich folgendermaßen dar (Beträge in €):

AfA lt. beigelegter Berechnung	- 4.310,63
Zinsen lt. Bankbestätigung	- 9.619,47
Spesen lt. Bankbestätigung	<u>- 74,12</u>
Zusätzliche Werbungskosten	- 14.004,22

Mit **Vorhaltsschreiben vom 15. Jänner 2008** wurden vom Finanzamt der Kaufvertrag, eine Prognoserechnung sowie ein Schätzungsgutachten betreffend das Gebäude Rstraße angefordert, da im Zusammenhang mit der Ermittlung der AfA der Gebäudeanteil überhöht erschien. Außerdem wurde im Zusammenhang mit dem Vermietungsobjekt Dstraße um Nachweis der Instandhaltungskosten ersucht.

In der Folge legte die steuerliche Vertreterin der Bw **folgende Unterlagen** (jeweils Kopien) vor:

- Kaufvertrag Rstraße vom 13. März 2006;
- Zahlungsbestätigung betreffend die Kaufpreiszahlung über € 550.000,00;
- Grundbuchsauszug Rstraße;

- Mietvertrag Rstraße vom Jänner 2008;
- Nachweis der Instandhaltungskosten Dstraße;
- Prognoserechnung Rstraße.

Aus dem **Mietvertrag von Jänner 2008** geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Der Mietvertrag wurde abgeschlossen zwischen der Bw als Vermieterin einerseits und Mag. Ma M sowie Mag. T M als Mieter andererseits und ist mit "Jänner 2008" (kein genaues Datum) datiert.

Laut **Punkt I (Vorbemerkungen)** ist die Vermieterin Eigentümerin der Liegenschaft mit der Adresse Rstraße 9 in Z und vermietet sie an die Mieter und mieten diese zu gleichen Teilen dieses Objekt samt Gartenfläche. Festgehalten werde, dass das Objekt leer stehe und es nach erfolgtem (Teil-)Abbruch zu einer gänzlichen Neuerrichtung eines Wohnhauses im Ausmaß von rund 250 m² Wohnnutzfläche kommen solle. Die vorliegende Vereinbarung beziehe sich daher sowohl auf die Zeit vor wie nach Neuerrichtung des Objektes. Das genannte Flächenausmaß basiere auf einer vorläufigen Planung. Flächenabweichungen seien im Zuge der Realisierung der Neuerrichtung des Hauses möglich.

In **Punkt II (Vertragszweck/Beginn und Dauer des Mietverhältnisses)** wurde im Wesentlichen Folgendes festgelegt:

*"Die vorliegende Vereinbarung regelt die bisher mündliche Vereinbarung einer Vermietung des im Punkt I. beschriebenen Mietobjektes vom 1. April 2006 bis Baubeginn (Phase I) und vom nächsten Monatsersten nach Fertigstellung der wesentlichen Bauarbeiten und Schlüsselübergabe, das ist voraussichtlich der **01. Jänner 2010** auf unbestimmte Dauer (Phase II). Die Vermieterin verpflichtet sich, das Objekt unverzüglich nach Baufertigstellung vereinbarungsgemäß zu übergeben."*

Punkt III (Mietzins, Wertsicherung) lautet folgendermaßen:

"Der Mietzins in Phase I beträgt € 100,-- pro Monat und in Phase II (mit Schlüsselübergabe) einen Monatsbetrag, der einer Verzinsung des für die Neuerrichtung des Hauses der seitens der Vermieterin aufgenommenen Fremdmittel (Kredite) von 7,0% p.a. geteilt durch 12 entspricht, zuzüglich jeweils der gesetzlichen Umsatzsteuer von 10%.

Beispiel:

Geplante Summe der Sanierungs- und Herstellungskosten des Objektes netto € 500.000,--, davon anteilige Fremdfinanzierung (Kredite) € 300.000,--, das ergibt einen Mietzins netto/Monat in Höhe von 1.750. (= € 300.000,-- x 7%/12) zuzüglich der gesetzlichen Mwst. Der Mietzins in Phase I ist insgesamt bis zum Beginn der Bauarbeiten und in Phase II erstmals nach Übergabe des Bestandobjektes fällig.

Außer dem Mietzins haben die Mieter ab der Phase II die für den Mietgegenstand vorgeschriebenen monatlichen Betriebs- und Heizungskostenakontierungen und die sich aus der jeweiligen Jahresabrechnung ergebenden Nachforderungen binnen 14 Tagen nach Rechnungslegung an die Vermieterin zu bezahlen.

Die Kosten für die Versorgungsleistungen und Energielieferungen, wie z.B. Strom, Telefon und dergleichen sind, von dem Mieter direkt an die Versorgungsunternehmen zu entrichten.

Zur Erhaltung der Wertbeständigkeit des vereinbarten Hauptmietzinses – Phase II wird dessen Bindung an den Verbraucherpreisindex 2000 vereinbart. Im gleichen Verhältnis, in dem die Indexzahl dieses Verbrauchsschemas im Vergleich zu der für den Monat des Beginnes der Mietzahlung – Phase II veröffentlichten Indexzahl steigt oder fällt, hat auch eine Erhöhung oder Herabsetzung des monatlichen Mietzinses zu erfolgen, wobei Schwankungen der Indexzahl bis zu 5% nach oben oder unten unberücksichtigt bleiben.

.... Sämtliche Zahlungen, die sich aus diesem Mietvertrag ergeben, sind ohne jeden Abzug am

Ersten eines jeden Monates mit einer 5tägigen Respirofrist spesenfrei auf ein von der Vermieterin namhaft zu machendes Konto zu leisten.“

Laut Punkt IV des Mietvertrages (**Zustand des Mietgegenstandes**) erfolgt die Ausgestaltung und Ausstattung des Neubaues in Abstimmung zwischen den Mietern und der Vermieterin, die auch die Errichtungs- und Anschaffungskosten zu tragen hat. Allfällige sonstige Änderungs- bzw. Ausstattungswünsche der Mieter gehen zu ihren Lasten und haben soweit erforderlich nicht nur den behördlichen Genehmigungen zu entsprechen, sondern auch den generellen sicherheits-, sanitär- und haustechnischen Installationen des Gebäudes Rechnung zu tragen. ...

In der Folge wurde vom Finanzamt bei der Bw eine **Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO** hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2006 sowie eine Nachschau für den Zeitraum 1/2007 bis 3/2008 durchgeführt.

Anlässlich dieser Prüfung wurden **folgende Feststellungen** getroffen:

- 1) Im Zusammenhang mit der Ermittlung der Umsatzsteuer wurde auf die teilweise Verletzung der Aufzeichnungspflichten gemäß § 18 UStG 1994 hingewiesen.
- 2) Zur **Vermietung Rstraße 9** bzw. dem damit in Zusammenhang stehenden **Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO** wurde Folgendes festgestellt:

Die Abgabepflichtige (Bw) habe mit Kaufvertrag vom 13.3.2006 die Liegenschaft Z, Rstraße 9 um einen Kaufpreis von € 550.000,00 erworben. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein im Jahr 1928 errichtetes, leerstehendes Wohnhaus.

Im Jänner 2008 (genaues Datum unbekannt) sei zwischen der Bw als Vermieterin einerseits und Mag. T M und Mag. Ma M als Mieter andererseits ein schriftlicher Mietvertrag hinsichtlich dieser Liegenschaft abgeschlossen worden.

In der Folge wurden Teile des bereits zitierten Mietvertrages (siehe oben) wiedergegeben. Außerdem wurde darauf hingewiesen, dass im Zuge der Betriebsprüfung folgende Bestätigung vorgelegt worden wäre:

"Zahlungs- und Empfangsbestätigung"

Frau Mag. S H bestätigt hiermit Frau Mag. T M und Herrn Mag. Ma M den Empfang der Zinszahlung gemäß der mündlichen Mietvereinbarung über die Nutzung des Objektes Rstraße 9, y Z als Garten für den Zeitraum 01.04.2006 bis 31.12.2007 in Höhe von € 2.310,00 (darin € 210,00 an 10%-iger USt).

Z, am 28.12.2007

eh. Unterschrift"

Hiezu wurde vom Betriebsprüfer **Folgendes angemerkt:**

Ob die Mietenzahlungen, wie vereinbart, am Ersten jeden Monats, oder in einem Betrag entrichtet worden wären, sei aus dieser Bestätigung nicht ersichtlich.

Die Abgabepflichtige habe gemäß § 17 Abs. 3 UStG die Steuer nach vereinbarten Entgelten zu berechnen (Gesamtumsatz immer höher als € 110.000,00). Somit seien auch gemäß § 18 UStG die Aufzeichnungen nicht nach vereinnahmten, sondern nach vereinbarten Entgelten zu führen.

Die im schriftlichen Mietvertrag vom Jänner 2008 angegebene mündlich vereinbarte Vermietung des Objektes ab 1.4.2006 sowie die bestätigte Zahlung der Miete für den Zeitraum 1.4.2006 – 31.12.2007 in Höhe von € 2.310,00 (incl. 10% USt) hätten in den durch die Abgabepflichtige vorgelegten Aufzeichnungen sowie in den versteuerten Umsätzen bis zum Mai 2008 keinen Niederschlag gefunden.

Erst am 8.7.2008 sei elektronisch eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2007 eingereicht worden, in der die Miete in Höhe von € 2.100,00 netto berücksichtigt worden sei.

Unter Darlegung der Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen und Verweis auf die einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kam der Betriebsprüfer letztendlich zu dem Ergebnis, dass im konkreten Fall die **Vereinbarung zwischen der Abgabepflichtigen und deren Tochter und dem Schwiegersohn aus folgenden Gründen nicht anzuerkennen sei und deshalb dem Antrag der Pflichtigen auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO nicht stattgegeben werden könne:**

a) Mangelnde Publizität:

Der laut schriftlichem Mietvertrag vom Jänner 2008 bereits zuvor mündlich abgeschlossene Mietvertrag sei nach außen in keiner Weise zum Ausdruck gekommen.

b) Rückwirkende Vereinbarung:

Unter Berücksichtigung der zitierten Rechtsprechung müsse wegen mangelnder Aufzeichnung der Mieteinnahmen davon ausgegangen werden, dass das Mietverhältnis rückwirkend vereinbart worden sei.

c) Fremdüblichkeit:

Der Abschluss eines Mietvertrages mit 10-jährigem Kündigungsverzicht seitens der Mieter sei bei einer derart unbestimmten Definition der wesentlichen Merkmale des Mietvertrages als fremdunüblich anzusehen.

Das Mietobjekt der Phase II sei nicht genau definiert.

Die Höhe der Miete ab Phase II sei davon abhängig, in welchem Ausmaß die Vermieterin Fremdmittel für die Errichtung des geplanten Gebäudes in Anspruch nehmen werde. Es müsse davon ausgegangen werden, dass ein familienfremder Mieter einen derartigen Mietvertrag nicht abgeschlossen hätte.

In der Folge wurde vom Betriebsprüfer noch dargelegt, dass die Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt € 574.750,00 (samt Nebenkosten) für eine allfällige AfA-Bemessung in einen Grundanteil von 75% (€ 431.062,50) und einen Gebäudeanteil von 25% (€ 143.687,50) aufzuteilen wären.

3) Hinsichtlich der **Qualifikation der Einkünfte** der Bw stellte der Prüfer fest, dass ein Teil der als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärten Einkünfte (€ 14.218,92) als solche aus Land- und Forstwirtschaft qualifiziert hätten werden müssen, da sie aus der Verpachtung land- und forstwirtschaftlich genutzter Liegenschaften stammten. Diese Feststellung zeitigte aber keine steuerliche Auswirkung.

4) Zur **Verrechnungsart der Umsatzsteuer bei der Überschussermittlung** wurde festgehalten, dass tatsächlich das USt-Nettosystem angewendet worden sei, obwohl in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2006 darauf hingewiesen worden sei, dass das USt-Bruttosystem angewendet worden wäre.

5) Im Zusammenhang mit dem Objekt Dstraße wurde darauf hingewiesen, dass gewährte Skontobeträge von den Werbungskosten nicht abgezogen worden seien, von einer Berichtigung wegen Geringfügigkeit aber Abstand genommen werde.

6) Schließlich wurde auf die Beachtung des richtigen und vollständigen Ausfüllens der Beilagen zur Einkommensteuererklärung hingewiesen.

Auf Grund der obigen Feststellung des Betriebsprüfers wies das Finanzamt den Antrag der Pflichtigen auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO mit **Bescheid vom 23. September 2008** als unbegründet ab, da eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des antragsgegenständlichen Bescheides nicht vorliege.

Dagegen erhab die Pflichtige durch ihren steuerlichen Vertreter **Berufung** und führte darin im Wesentlichen Folgendes aus:

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes zu § 293 b BAO (Anmerkung: wohl richtig § 299 BAO) liege bei Berücksichtigung der von ihr vorgebrachten Ergänzungen zur Einkommensteuererklärung 2006 eine Begründung für eine amtswegige Berichtigung vor. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Vereinbarung zwischen ihr und ihrer Tochter bzw. dem Schwiegersohn aus den im Betriebsprüfungsbericht genannten Gründen steuerlich nicht anzuerkennen.

Diese Ansicht könne aus folgenden Gründen nicht geteilt werden:

Zu a) Mangelnde Publizität:

Der Sachverhalt einer Vermietungssituation – Rstraße 9, Z, sei durch die Einreichung berichtigter Erklärungen offen gelegt worden. Die 2006 getroffene mündliche Vereinbarung sei im Jänner 2008 in einem schriftlichen Mietvertrag festgehalten worden.

Die Mieter seien von Beginn an in die Gespräche mit dem Architekten betreffen der Planung der zukünftigen Haussanierung eingebunden gewesen. Nach einem berechtigten Hinweis seitens des Finanzamtes sei die Korrektur der UVA 12/2007 und damit nach außen erkennbar die Berücksichtigung der bisherigen Mietzahlungen erfolgt.

Zu b) Rückwirkende Vereinbarung:

Eine mündliche Vereinbarung habe von Beginn an, wie im schriftlichen Vertrag erwähnt, bestanden. Dieser sei zur Bekräftigung der mündlichen Vereinbarung abgeschlossen worden. Der Kaufvertrag für das Gebäude sei konkret im Jahr 2006 abgeschlossen worden. Erste Gespräche mit dem Architekten hätten bereits 2006 begonnen. Eine laufende Zahlung des Mietzinses sei vorerst mangels beträchtlicher Erheblichkeit nicht vorgesehen gewesen, sondern eine Zahlung für 2 Jahre im Nachhinein.

Zu c) Fremdüblichkeit:

Als fremdunüblich beanstandet werde seitens des Finanzamtes die Abhängigkeit des Mietentgeltes vom Eigen- bzw. Fremdmittelanteil. Tatsächlich sei die Finanzierung derartiger Immobilienkäufe in der Praxis nur mit einem Eigenmittelanteil möglich. Die geplante Neuerrichtung werde nach Darstellung der Architekten mindestens € 500.000,-- netto betragen, wovon gemäß interner Vereinbarung der Vertragsparteien eine maximale Eigenmittelleistung der Vermieterin von € 200.000,-- möglich sei. Bei einer höheren Herstellungs- und damit Kreditssumme steige folglich auch die Miete.

Die Regelung mit 7% der Fremdmittel stelle für die Vermieterin gemäß der Zinssituation 2006 eine geeignete Kalkulation dar, um auch eine Tilgung der Kredite zu gewährleisten. Bei steigenden Krediten ergebe sich folglich auch ein höherer Mietzins. Bei den geplanten ca. 220-250 m² Wohnfläche errechne sich ein monatlicher Nettomietzins von mindestens € 7,00 – auch das sei fremdüblich. Sämtliche Betriebs- und Heizkosten trage der Mieter.

Es sei nicht nachvollziehbar, warum laut BP bestimmte Merkmale des Mietvertrages unbestimmt definiert sein sollten. Phase II des Mietvertrages sei entgegen der Ansicht der Finanz genau definiert.

Die Planung ex tunc zeige ein positives Ergebnis. Aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergebe sich somit, dass von Beginn an eine Vermietung beabsichtigt gewesen sei und Fremdunüblichkeit nicht unterstellt werden könne.

Es werde daher beantragt, dem Antrag auf Bescheidaufhebung stattzugeben. Der Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage werde zugestimmt.

Zu dieser Berufung gab der Betriebsprüfer folgende **Stellungnahme** ab:

Zunächst wies er darauf hin, dass die von der Bw angesprochenen Ausführungen zur Bescheidänderung gemäß § 293 B BAO nicht den bekämpften Aufhebungsbescheid, sondern die Berichtigung des Bescheides über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2007 vom 4.9.2008 beträfen.

Zu den Berufungsausführungen betreffend Publizität führte er aus, dass die im Berufungsschreiben dargestellten Maßnahmen seiner Ansicht nach nicht ausreichten, um die

Vermietungsabsicht als ausreichend nach außen zum Ausdruck gebracht einzustufen, da dieses Maßnahmen teilweise erst im Jänner publik geworden seien. Die Ausnahme von der Schriftform setze nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wenigstens unbestrittene Fremdüblichkeit voraus.

Im gegenständlichen Fall könne weder von einem Beweis des Abschlusses eines mündlichen Vertrages noch von der tatsächlichen Durchführung des Vertrages gesprochen werden. Laut Punkt III des vorliegenden schriftlichen Mietvertrages vom Jänner 2008 sei offenbar vereinbart gewesen, dass die Miete (Anm.: auch in Phase I) ohne jeden Abzug am Ersten jeden Monats mit einer 5-tägigen Respirofrist spesenfrei auf ein von der Vermieterin namhaft zu machendes Konto zu leisten sei.

Wie sogar im Berufungsschreiben selbst erwähnt, sei die Zahlung des Mietzinses der Phase I mangels betraglicher Erheblichkeit erst 2 Jahre im Nachhinein erfolgt.

Die behauptete Zahlung des Mietzinses im Nachhinein habe in den Aufzeichnungen gemäß § 18 UStG keinen Niederschlag gefunden und sei erst aufgrund der Feststellung der Betriebsprüfung durch eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2007 am 8.7.2008 bekannt gegeben worden.

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit sei festzuhalten, dass sich aus dem vorliegenden Mietvertrag nicht eindeutig ergebe, dass ein maximaler Eigenmittelanteil in Höhe von € 200.000,00 vereinbart worden wäre ("interne Vereinbarung der Vertragsparteien"). Es werde lediglich anhand eines Beispiels im schriftlich vorliegenden Mietvertrag dargestellt, wie sich die Höhe der Miete bei einer Fremdfinanzierung von € 300.000,00 und Eigenmitteln in Höhe von € 200.000,00 errechnen würde.

Aufgrund des Mietvertrages seien nach Ansicht des Prüfers auch folgende Extremsituationen (bei Annahme von € 500.000,00 Sanierungs- und Herstellungskosten und einem Jahreszinssatz von 7%) abgedeckt:

Eigenmittel	Fremdfinanzierung	Nettomiete/Monat
500.000,00 (100%)	0,00 (0%)	0,00
0,00 (0%)	500.000,00 (100%)	2.916,67

Festzuhalten sei auch, dass für eine übliche Verzinsung der Anschaffungskosten des Grund und Bodens und des bestehenden Gebäudes (€ 500.000,00) kein Ansatz bei der Bemessung des Mietzinses zu finden sei.

In ihrer **Gegenäußerung** zur Stellungnahme des Betriebsprüfers wiederholte die Bw grundsätzlich ihre Berufungsausführungen, wies aber zusätzlich im Zusammenhang mit der Fremdüblichkeit bzw. der Abhängigkeit der Miete von der Fremdfinanzierung und der intern vereinbarten maximalen Eigenmittelleistung von € 200.000,00 darauf, *dass mit den Mietern vereinbart sei, dass Mehrkosten zu deren Lasten gingen.*

Die Bw behielt sich außerdem weitere Ergänzungen der Gegenäußerung vor. Solche langten jedoch bis dato nicht ein.

Mit **Vorlagebericht** vom 17. Februar 2009 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren die Frage der Berechtigung eines Antrages der Bw auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO wegen versehentlicher Nichtberücksichtigung von Aufwendungen aus dem Titel eines zusätzlichen Mietverhältnisses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** in der seit 1. Jänner 2003 geltenden Fassung *kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*

Die zitierte Bestimmung gestattet demnach Aufhebungen wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes, was dann gegeben ist, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Sie muss auch nicht offensichtlich sein.

Die Aufhebung setzt allerdings die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Wien 2002, S. 246; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; Stoll, BAO, 2888; Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 13 zu § 299).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Falle eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens der Wiederaufnahmswerber **behauptungs- und beweispflichtig** für das Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes (vgl. die bei Ritz, a.a.O., § 303 Tz 32 zitierte Judikatur). Dies ergibt sich aus dessen allgemeiner Judikatur, wonach die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund tritt, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, a.a.O., Tz 11 zu § 115; VwGH 20.6.1990, 89/13/0107).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (in diesem Sinne zB auch UFS 26.5.2009, RV/0438-L/07) ist diese Rechtsprechung auch auf Fälle von seit 1. Jänner 2003 möglichen Anträgen auf Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO wie den gegenständlichen anzuwenden.

Es liegt daher am Antragsteller, das Vorliegen der zu einer Aufhebung berechtigenden Gewissheit der Rechtswidrigkeit darzutun.

Auch im gegenständlichen Fall lag es daher an der Bw, eine zur Aufhebung berechtigende Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2006 darzulegen und zu beweisen.

In ihrem Antrag auf Bescheidaufhebung legte sie als Grund, der ihrer Ansicht nach dazu führte, dass der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 11. September 2007 unrichtig wäre, den Umstand dar, dass sie übersehen hätte, im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 Aufwendungen in Höhe von € 14.004,22 für eine erst 2006 erworbene Liegenschaft, die sie der Vermietung zuführen habe wollen, als Abzugsposten zu berücksichtigen. Diese hätten richtigerweise als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten in Ansatz gebracht werden müssen, weswegen der zitierte Einkommensteuerbescheid 2006 mit einer Unrichtigkeit belastet sei.

In der Folge ersuchte das Finanzamt die Bw zwecks Nachweises ihres behaupteten Bescheidaufhebungsgrundes um Vorlage entsprechender Unterlagen und führte Ermittlungen im Rahmen einer Außenprüfung durch.

Auf Grund dieser Ermittlungen wurde **folgender Sachverhalt** festgestellt:

Die Bw erwarb mit Kaufvertrag vom 13. März 2006 eine Liegenschaft in Z, Rstraße 9 mit einem darauf befindlichen 1928 errichteten, leerstehenden Wohnhaus, wobei sie beabsichtigte, das Gebäude – verbunden mit einer Neuerrichtung – zu adaptieren.

Laut Behauptung der Bw wurde die Liegenschaft bereits ab 2006 an die Ehegatten M – ihre Tochter und ihren Schwiegersohn – vermietet und wurden diese auch in diesem Zeitraum bereits in die Gespräche mit dem Architekten eingebunden.

Ein schriftlicher Mietvertrag wurde erst im Jahr 2008 – datiert mit "Jänner 2008" – abgeschlossen, wobei darin darauf hingewiesen wurde (siehe Punkt III), dass die vorliegende Vereinbarung die bisher mündliche Vereinbarung einer Vermietung des Mietobjektes vom 1. April 2006 bis Baubeginn (Phase I) und vom nächsten Monatsersten nach Fertigstellung der wesentlichen Bauarbeiten und Schlüsselübergabe, das sei voraussichtlich der 01. Jänner 2010, auf unbestimmte Dauer (Phase II) regle. Sämtliche Zahlungen, die sich aus dem Mietvertrag ergäben, seien ohne jeden Abzug am Ersten eines jeden Monats mit einer 5tägigen Respirofrist spesenfrei auf ein von der Vermieterin namhaft zu machendes Konto zu leisten.

In den Aufzeichnungen der Bw fand das streitgegenständliche Mietverhältnis erstmals im Jahr 2008 einen Niederschlag. Auch aus der am 23. August 2007 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 ging noch kein Hinweis darauf hervor. Erst im berufungsgegenständlichen Antrag auf Bescheidaufhebung vom 10. Jänner 2008 wurde darauf gegenüber dem Finanzamt erstmals Bezug genommen.

Die monatlichen Mieten für den Zeitraum der mündlichen Mietvereinbarung vom 01.04.2006 bis 31.12.2007 in Höhe von € 2.310,00 (inkl. 10% USt) wurden laut "Zahlungs- und Empfangsbestätigung" am 28. Dezember 2007 von der Vermieterin empfangen.

Die Berücksichtigung dieser Mietzahlung erfolgte erst in einer berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2007 vom 8. Juli 2008. Wie von der Bw in ihrer Berufung hiezu ausgeführt, war eine laufende Zahlung des Mietzinses vorerst mangels Erheblichkeit nicht vorgesehen gewesen, sondern eine Zahlung für zwei Jahre im Nachhinein.

Zu diesem Sachverhalt ist rechtlich Folgendes auszuführen:

Dem streitgegenständlichen behaupteten Mietverhältnis liegt unbestrittenmaßen eine **Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen** zugrunde, da es sich bei den Mietern um Tochter und Schwiegersohn der Vermieterin (Bw) handelt.

Da zwischen nahen Angehörigen der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz nicht vorliegt und in diesem Bereich durch die rechtliche Gestaltung steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden können, haben sich bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – vor allem um der oftmals nicht eindeutigen Beweislage Herr zu werden! – in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes **drei**, auch in der Lehre allgemein anerkannte, unumgängliche **Kriterien** herauskristallisiert, die jedenfalls gegeben sein müssen, um eine im Familienkreis geschlossene Vereinbarung steuerlich anerkennen zu können.

Danach müssen solche Vereinbarungen bzw. Verträge

- 1)** nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- 2)** einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3)** auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein.
(siehe zB VwGH 5.2.1992, 89/13/0111; 13.6.1989, 86/14/0037; 22.2.2000, 99/14/0082; 4.6.2003, 97/13/0208).

Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 160 zu § 2).

Wendet man nun diese in Lehre und Rechtsprechung allgemein anerkannten Aussagen auf den **berufsgegenständlichen Sachverhalt** an, so ergibt sich folgende rechtliche Beurteilung:

Zu 1) Mangelnde Publizität:

Wie bereits oben ausgeführt, kommt dem Kriterium, dass Vereinbarungen im Familienbereich nach außen ausreichend zum Ausdruck müssen, besondere Bedeutung zu, weil ansonsten steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass ein schriftlicher Mietvertrag erst im Jänner 2008 abgeschlossen wurde, wobei sich die Bw aber darauf beruft, dass die bestehende mündliche Vereinbarung in diesem schriftlichen Vertrag nur fixiert wurde.

Hiezu ist festzustellen, dass Schriftform des Vertrages nicht unbedingt erforderlich ist. Andererseits sind rückwirkende Vereinbarungen steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen (siehe Doralt, a.a.O., Tz 160/2 zu § 2 und die dort zit. Jud.).

Ob eine bereits vorher bestehende mündliche Vereinbarung bloß nachträglich fixiert wurde, ist eine **Frage der Beweiswürdigung**, wobei eben zu berücksichtigen ist, inwieweit ein allfälliges mündliches Vertragsverhältnis nach außen zum Ausdruck gekommen ist.

Wenn sich die Bw nun darauf beruft, dass die Vermietungssituation Rstraße durch die Einreichung berichtigter Erklärungen offen gelegt, die mündliche Vereinbarung im schriftlichen Mietvertrag von Jänner 2008 festgehalten und durch die Korrektur der Umsatzsteuervoranmeldung 12/2007 erkennbar Mietzahlungen berücksichtigt wurden, so sind dies Faktoren, die erst **nach** dem berufungsgegenständlichen Zeitraum 2006 verwirklicht wurden, und sind diese nicht als Nachweis dafür geeignet, dass das behauptete Mietverhältnis bereits im Jahr 2006 nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen wäre (in diesem Sinne auch VwGH 27.5.1987, 84/13/0221, zu einem vormals nicht verbuchten Mietvertrag).

Im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2006 fand das Mietverhältnis weder in den Aufzeichnungen der Bw seinen Niederschlag noch wurde es in irgendeiner Weise gegenüber dem Finanzamt sichtbar gemacht. Vielmehr spricht gerade der Umstand, dass es im Rahmen der ursprünglichen Erklärungen (Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2006; Umsatzsteuervoranmeldung 12/2007) zunächst unberücksichtigt geblieben war, dafür, dass es als solches nicht einmal im Bewusstsein der Bw entsprechend manifestiert gewesen war.

Allein der Tatsache, dass die Ehegatten M bereits im Jahr 2006 in Gespräche mit dem Architekten betreffend die Planung der zukünftigen Haussanierung eingebunden waren, kann nicht entnommen werden, dass die Betroffenen als "Mieter" an den Gesprächen teilnahmen. In objektiver Betrachtungsweise erscheint es nämlich durchaus nicht außergewöhnlich, dass sich Angehörige des engsten Familienkreises wie Tochter und Schwiegersohn an derartigen Gesprächen beratend und unterstützend beteiligen, zumal bei längerfristigen Investitionen davon auszugehen ist, dass diese auch die Kinder als Nachkommen betreffen; das nicht selten auch in Form einer persönlichen Nutzung, wobei diese innerhalb des Familienkreises nach allgemeiner Lebenserfahrung in den meisten Fällen ihre Wurzel nicht in einem fremdüblichen Mietverhältnis haben wird.

Die dargestellten Erwägungen ließen somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insgesamt nur den Schluss zu, dass das Kriterium der ausreichenden Publizität des

Mietverhältnisses im gegenständlichen Fall im Jahr 2006 mit der im Bescheidaufhebungsverfahren notwendigen **Gewissheit** keinesfalls erfüllt war.

Da aber – wie oben ausgeführt – schon die Nichterfüllung nur eines der drei genannten Kriterien schädlich für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist, erschien eine Berücksichtigung der entsprechenden Werbungskosten aus dem geltend gemachten Mietverhältnis im berufungsgegenständlichen Zeitraum schon allein aus diesem Grunde nicht möglich.

Der Vollständigkeit halber sei jedoch angeführt, dass sich aus ho. Sicht auch Zweifel an der Erfüllung der übrigen beiden Kriterien ergaben; dies aus folgenden Gründen:

Zu 2) Eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt:

Im schriftlichen Mietvertrag wurde festgehalten, dass dieser die bisherige mündliche Vereinbarung der Vermietung regle, wobei der monatliche Mietzins während der Phase I € 100,00 betragen sollte (Punkt II und III des Mietvertrages). Gleichzeitig war in Punkt III des Vertrages festgelegt, dass "sämtliche Zahlungen, die sich aus diesem Mietvertrag ergeben, ohne jeden Abzug am Ersten eines jeden Monates mit einer 5tägigen Respirofrist spesenfrei auf ein von der Vermieterin namhaft zu machendes Konto zu leisten" seien.

Wenn nun die Bw in ihrem Berufungsschreiben ausführte, dass eine laufende Zahlung des Mietzinses vorerst mangels betraglicher Erheblichkeit nicht vorgesehen gewesen sei, sondern eine Zahlung für 2 Jahre im Nachhinein, so widerspricht dies dem schriftlich festgelegten Vertragsinhalt und steht damit der Annahme eines "eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhaltes" entgegen.

Zu 3) Zur Fremdüblichkeit:

Nach Ansicht des Finanzamtes erscheint die unsichere Situation bezüglich der Höhe des Mietentgeltes in Phase II des Mietverhältnisses, in der sich die Mieter bei gleichzeitigem 10jährigen Kündigungsverzicht in Abhängigkeit von der Fremdmittelinvestitionsentscheidung der Vermieterin begibt, nicht fremdüblich.

Tatsächlich ist die von der Bw angesprochene "interne Vereinbarung der Vertragsparteien über ein maximale Eigenmittelleistung der Vermieterin von € 200.000,00" gegenüber dem geschätzten Investitionsbedarf von circa € 500.000,00 dem Mietvertrag, wo eine derartige Konstellation nur "beispielhaft" angeführt ist, nicht zu entnehmen.

Im Extremfall könnten die Mieter daher aufgrund der Situation laut Mietvertrag in völlige Abhängigkeit von der Entscheidung über die Fremdfinanzierung durch die Vermieterin geraten, wie dies vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung, wonach bei 100%iger Fremdfinanzierung des Betrages von € 500.000,00 sich eine monatliche Nettomiete

von € 2.916,67 (7% von € 500.000,00/12) ergeben würde, zutreffend dargestellt wurde.

Es erscheint mehr als zweifelhaft, dass sich ein fremder Mieter bei gleichzeitigem zehnjährigem Kündigungsverzicht auf ein derartiges Risiko einlassen würde.

Dem Argument der Bw in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers, dass mit den Mietern vereinbart wäre, dass Mehrkosten zu **deren** Lasten gingen, kann in diesem Zusammenhang insofern nichts abgewonnen werden, als sich eine Tragung der Mehrkosten aus Punkt IV des Mietvertrages nur im Zusammenhang mit allfälligen sonstigen Änderungs- bzw. Ausstattungswünschen der Mieter ergibt.

In objektiver Betrachtungsweise bestehen somit auch am Vorliegen des dritten, für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen notwendigen Kriteriums der Fremdüblichkeit erhebliche Zweifel.

Insgesamt musste der Unabhängige Finanzsenat daher auf Grund obiger Erwägungen zu dem Ergebnis kommen, dass der von der Bw in ihrem Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO dargelegte Aufhebungsgrund, wonach in diesem Jahr Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Mietverhältnis in der Rstraße 9 steuerlich anzuerkennen gewesen wären, von ihr **keinesfalls mit jener Gewissheit** dargestellt bzw. bewiesen werden konnte, wie sie für die Annahme einer Unrichtigkeit des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006, in dem entsprechende Werbungskosten nicht berücksichtigt worden waren, nötig gewesen wäre.

Einem Antrag gemäß § 299 BAO bzw. einem diesbezüglichen Berufungsbegehren unter Berufung darauf, dass der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 11. September 2007 aus diesem Grunde nicht richtig gewesen wäre, konnte sohin nicht stattgegeben werden.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden vom Betriebsprüfer aber auch **keine anderen Gründe** festgestellt, die eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gerechtfertigt hätten. Abgesehen davon, dass sich aus den Feststellungen des Prüfers ergebenden Gründe von der Bw weder in ihrem Antrag auf Bescheidaufhebung noch im entsprechenden Berufungsbegehren releviert wurden und insofern nicht von deren Antrag umfasst angesehen werden können, hatten diese entweder keine oder nur so geringe steuerliche Auswirkungen, dass eine entsprechende Ermessensentscheidung nicht vertretbar gewesen wäre.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, vermag nämlich lediglich der die Rechte einer Partei gestaltende oder feststellende Teil eines Bescheides, nämlich sein **Spruch**, eine Rechtsverletzung zu bewirken. So ist etwa die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart kein Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides. Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der Einkünfte in einem Bescheid ohne Auswirkung auf die Besteuerung wird ein Abgabepflichtiger

in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt (VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300). Eine (Um)Qualifikation eines Teiles der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bw – wie vom Prüfer festgestellt – als solche aus Land- und Forstwirtschaft hatte keine Auswirkung auf die Höhe der Einkommensteuer 2006. Ebenso hatten auch die Feststellungen des Prüfers bezüglich der Aufzeichnungspflichten keine steuerlichen Auswirkungen.

Die Nichtberücksichtigung von Skonti beim Abzug von Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Objekt Dstraße lässt eine Bescheidaufhebung aus Ermessensgründen wegen Geringfügigkeit nicht gerechtfertigt erscheinen.

Die Maßnahme des § 299 BAO ist eine **Ermessensentscheidung** (arg.: "...kann..."). Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse" und andere im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung gegebene Gründe zu verstehen. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit kommt gegenüber jenem der Rechtssicherheit grundsätzlich der Vorrang zu. Eine Bescheidaufhebung ist jedoch zu unterlassen, wenn die Rechtswidrigkeit bloß **geringfügig** ist (siehe Ritz, a.a.O., Tz 55 zu § 299). Da die Höhe der im gegenständlichen Fall unberechtigterweise abgezogenen Skonti laut Feststellung des Betriebsprüfers – was auch von der Bw nie in Frage gestellt wurde oder in Streit stand – nur marginal bzw. geringfügig war, erschien die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, aus diesem Grund keine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO von Amts wegen durchzuführen, auch seitens des Unabhängigen Finanzsenates nachvollziehbar.

Auf Grund obiger Erwägungen erschien insgesamt eine Maßnahme nach § 299 auf Grund des Antrages der Bw nicht gerechtfertigt; die gegenständliche Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 24. August 2009