

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. GN in der Beschwerdesache C H, ZStraße, Ort1, vertreten durch die LGS Steuerberatung OG, MGasse, Ort2, gegen den Bescheid des Finanzamtes AB vom 7. Jänner 2013, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer 8/2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) hat mit Kaufvertrag vom 4. August 2010 eine Wohnung in der SGasse, Top 3, Ort2, von der ACGmbH erworben. Der Kaufpreis der Wohnung betrug netto € 138.701,00 zuzüglich 20 % USt in Höhe von € 27.740,20, somit insgesamt € 166.441,20. Am 4. August 2010 verzichtete die Bf. mit Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer. Im Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung, der Vorauszahlung des Mietentgeltes für die Anmietung eines Abstellplatzes bis zum 31. Juli 2020 und der Anschaffung einer Küchenzeile bei der Firma XXXLutz KG hat die Bf. in der Umsatzsteuervoranmeldung 8/2010 vom 14. Oktober 2010 Vorsteuern von gesamt € 28.793,37 geltend gemacht.

Nach Ersuchen um Ergänzung vom 18. Oktober 2010 und erfolgter Fristverlängerung reichte der steuerliche Vertreter der Bf. eine Prognoserechnung über die voraussichtliche Entwicklung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem nach 20 Jahren erzielten Gesamtüberschuss von € 55.006,00 nach.

Nach Einreichung der Einkommens- und Umsatzsteuererklärung 2010 erfolgte eine Außenprüfung durch das Finanzamt über die Umsatzsteuer für den Zeitraum 11/2011 bis 8/2012. Mit Niederschrift vom 18. Dezember 2012 stellte die Prüferin im Wesentlichen fest, dass die Bf. oben angeführte Eigentumswohnung ab 1. September 2010 an ihren Vater vermietet habe. Ein schriftlicher Mietvertrag über die Höhe des Mietpreises sowie die Ausstattung der Wohnung und die Weitervermietung des PKW-Abstellplatzes

liege nicht vor. Der Mieter (Vater) habe monatlich einen Betrag von € 205,00 auf das Bankkonto der Bf. mit dem Bankvermerk "Rückzahlung C" überwiesen. Dieser Betrag sei ident mit der monatlich vereinbarten Tilgungsrate des für diese Wohnung aufgenommenen Darlehens bei der Bank CD. Ein weiterer Teil der Mietzahlung sei durch eine monatliche Überweisung der Kreditrate des Wohnbauförderungsdarlehens des Landes EF in Höhe von € 146,49 erfolgt. Hierbei habe der Vermieter jedoch das Wohnbauförderungsdarlehen der von der Bf. bewohnten Eigentumswohnung bedient. Der Rest der jährlich vereinbarten Mietzahlungen habe der Vermieter bar an die Vermieterin gezahlt. Im Wesentlichen stellte sich die Prüferin auf den Standpunkt, dass nach Prüfung der Voraussetzungen für eine Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen diese Einkunftsquelle nicht anerkannt werde, da keine Fremdüblichkeit des vorliegenden Mietverhältnisses vorliege. Dies leite sie aus der fehlenden Schriftlichkeit des Mietvertrages, den völlig fremdunüblichen Mietzahlungen durch Teilüberweisungen und einer Vorfinanzierung der Wohnung durch den Mieter ab. Der Mieter habe die für den Kauf der Eigentumswohnung erforderlichen Eigenmittel in Höhe von € 44.600,00 der Vermieterin als Erbschaftsvorauszahlung überwiesen. Dies sei ohne schriftliche Vereinbarung geschehen und sei ausschließlich durch ein familiäres Naheverhältnis erklärbar.

In der Folge wurde mit Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2010 vom 7. Jänner 2013 die Umsatzsteuer gem. § 21 Abs 3 UStG 1994 mit € 0,00 vorgeschrieben und somit die mit Umsatzsteuervoranmeldung 08/2010 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 28.793,37 nicht anerkannt.

Hiergegen erhob am 31. Jänner 2012 der steuerliche Vertreter der Bf. das damalige Rechtsmittel der Berufung und brachte zusammengefasst vor, dass bereits gegenüber dem Errichter der Wohnung stets klar dokumentiert worden sei, dass die Wohnung nicht zur Eigennutzung sondern der Vermietung diene. Es sei auch beim Amt der EFer Landesregierung eine sogenannte Bauherrenförderung für die Sanierung der Wohnung beantragt und bewilligt worden. Weiters weise er darauf hin, dass die Prognoserechnung einen Totalgewinn in Höhe von € 55.006,00 innerhalb des Prognosezeitraumes ergäbe. Ein schriftlicher Mietvertrag sei zwischen den Parteien nicht abgeschlossen worden. In den Prüfungsfeststellungen werde jedoch verschwiegen, dass der Prüferin eine Vereinbarung über das Mietverhältnis bis zum 31. August 2013 übergeben worden sei. Auch sämtliche Mietzahlungen seien belegmäßig nachgewiesen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. März 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht des Finanzamtes liege aufgrund der Mietvertragsgestaltung, der Vorfinanzierung der Wohnung durch den Mieter und den völlig fremdüblichen Zahlungsmodalitäten hinsichtlich der Mietzahlungen keine unternehmerische Tätigkeit infolge einer fremdunüblichen Überlassung der Wohnung vor. Zudem erfolge erst ab Jänner 2013, als Resultat der durchgeführten Außenprüfung, eine regelmäßige, nicht gesplittete Mietzahlung an die Bf..

Am 23. April 2013 erfolgte die Einbringung eines Vorlageantrages gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 8/2010 durch den steuerlichen Vertreter der Bf..

Daraufhin legte das Finanzamt die Beschwerde am 16. Mai 2013 samt Akten dem Bundesfinanzgericht vor.

Nach Vorhalt durch das Bundesfinanzgericht teilte die Bf. mit Schreiben vom 23. September 2019 mit, sie habe keine Steuererklärungen der Veranlagungsjahre 2013 bis 2018 beim Finanzamt eingereicht. Nachdem das Finanzamt die rückgeforderte Vorsteuer bestritten und das laufende Verfahren eingeleitet habe, habe sie den Ausgang des Verfahrens abgewartet. Die Wohnung sei bis dato vermietet. Sämtliche Jahreserklärungen der Folgejahre habe sie in der Zwischenzeit beim Finanzamt eingereicht. Sämtliche Überschussrechnungen und Umsatzsteuerberechnungen der Jahre 2013 bis 2018 lege sie dem Antwortschreiben bei.

Mit Vorhalt vom 3. Dezember 2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. alle Kontoauszüge betreffend die erhaltenen Mietzahlungen der Jahre 2013 bis 2018 sowie eine Aufstellung bzw. Darstellung zu den Mitteln aus welchen der Vater die Wohnung finanzierte in der mündlichen Verhandlung am 10. Dezember 2019 vorzulegen.

Auf Antrag des steuerlichen Vertreters der Bf. wurde am 10. Dezember 2019 die *mündliche* Verhandlung abgehalten. Nach Vortrag des Sachverhaltes durch die Richterin führte die Finanzamtsvertreterin im Rahmen der Erörterung des Sachverhaltes im Wesentlichen aus, dass für sie nicht eindeutig ersichtlich sei, ob die Mietzahlungen auch tatsächlich geleistet worden seien. Fremdüblichkeit sei gewöhnlich in der Art vereinbart, dass die Miete zu einem bestimmten Termin auf das Bankkonto des Vermieters überwiesen werde. Die Zahlungen seien unregelmäßig erfolgt und insbesondere die Barzahlungen erscheinen ihr sehr ungewöhnlich und seien als reine Gefälligkeitsleistungen zu werden.

Der steuerliche Vertreter wies noch darauf hin, dass ein Vermieter entscheiden könne, wie die Miete zu zahlen sei und diese Vorgehensweise der Einsparung von Bankspesen gedient habe.

Auf Nachfrage der Richterin zum Vorhalt vom 3. Dezember 2019 legte der steuerliche Vertreter dem Gericht folgende Unterlagen vor:

1. Jahreskontoauszüge 2012 bis 2018 der Hypo EF Bank Gesellschaft betreffend Tilgungen des Wohnbauförderungsdarlehens des Landes EF (Wohnung SGasse, Ort2).
2. Finanzamtsbestätigungen für die Jahre 2012 bis 2018 betreffend bezahlter Kreditzahlungen des Wohnbaukredites bei der Bank CD.
3. Zwei Belege des Girokontos der Bf. bei der BankW - T über Bareinzahlungen des Mieters (04. März 2016 € 495,00, 16. März 2016 € 495,00).
4. Belege des Girokontos des Mieters bei der Raiffeisenbank CD. betreffend Überweisungen der Tilgungsraten des Wohnbaukredites bei der Bank CD. (15.10.2018

€ 620, 21.01.2019 € 620,00, 03. April 2019 € 615,00, 01. Juli 2019 € 615,00, 03. Oktober 2019 € 615,00) und betreffend Überweisungen der Tilgungsraten des Wohnbauförderungsdarlehens des Landes EF bezüglich der Wohnung SGasse, Ort2 (2.1.2018 € 1.526,10, 2.8.2018 € 1.534,10, 3.1.2019 € 1.526,10, 11.7.2019 € 1.526,10).

5. Aufstellung der Zahlungsweise nach Abschluss der Außenprüfung im Jahr 2013:

Darlehen	Monatsrate	Jahresrate	Zahlungsweise durch den Mieter
Landesförderungsdarlehen	254,35	3.052,20	1/2 jährlich
Raiffeisenbank 1CD	205,83	2.470,00	1/4 jährlich
Darlehenszahlungen gesamt		5.522,20	
Miete gesamt		-5.940,00	
Differenz - Barzahlung	rd. 35,00	417,80	1/4 jährlich

Der steuerliche Vertreter führte zur Zahlungsweise aus, dass nach Abschluss der Außenprüfung die Mietzahlungen noch einige Monate ungesplittet auf das Konto der Bf. überwiesen worden seien, danach habe der Mieter die Miete in der Weise gezahlt, dass er die Tilgungszahlungen des Wohnbauförderungsdarlehens des Landes EF Wohnung (1/2 jährlich) und die Tilgungszahlungen des Wohnbaukredites Bank CD (1/4 jährlich) übernommen habe. Die Differenz auf das monatliche Mietentgelt von rd. € 35,00 habe der Mieter durch Barzahlungen (1/4 jährlich) an die Mieterin beglichen.

Auf eine abschließende Stellungnahme verzichtete der steuerliche Vertreter.

Die Finanzamtsvertreterin beantragte in ihrer abschließenden Stellungnahme, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Ein Unternehmer sei, wer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nachhaltig ausübe. Hier sei ein Naheverhältnis zwischen Vater und Tochter gegeben. Ob ein familiäres Naheverhältnis anzuerkennen sei, sei mithilfe der Angehörigenjudikatur zu prüfen. Ein Vertrag müsse demnach nach außen hin publiziert sein, einen klaren Inhalt haben und fremdüblich sein. Das gegenständliche Mietverhältnis sei nicht als fremdüblich anzusehen, insbesondere bezüglich des viel zu niedrigen Mietentgelts, der fehlenden Kautions, eines fehlenden schriftlichen Vertrages und der fehlenden Indexierung der Miete. Nach dem Gesamtbild habe damit der Vermieter keine rechtlich abgesicherte Position. Das gegenständliche Mietverhältnis könne keinem

Fremdvergleich standhalten. In der Umsatzsteuer werde davon ausgegangen, dass eine unternehmerische Tätigkeit voraussetze, dass im Sinne der EUGH Judikatur eine wirtschaftliche Tätigkeit so ausgeübt werde, wie es gewöhnlich von einem Investor ausgeübt werde bzw. von einem Vermieter. Gewöhnlicher Weise werde ein Vermieter ein solches Vertragsverhältnis nicht in dieser Art und Weise eingehen.

II. Sachverhalt

Strittig ist ob die Vermietung des verfahrensgegenständlichen Mietobjektes infolge einer fremdunüblichen Überlassung der Wohnung überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit darstellt.

Mit Kaufvertrag vom 4. August 2010 erwarb die Bf. die Eigentumswohnung in der SGasse, Top 3, Ort2, zum Kaufpreis von insgesamt € 166.441,20 (€ 138.701,00 zuzüglich 20 % USt iHv € 27.740,20) von der ACGmbH. Die Liegenschaft wurde mit Einlagezahl xx (xx/xxx Anteile) beim Grundbuch 00000 Ort eingetragen und verfügt über eine Wohnfläche von 60,89 m².

Die Immobilie wurde von der Bf. durch die Aufnahme zweier Kredite finanziert.

1. Mit Kredit- und Pfandbestellungsurkunde des Landes EF wurde ein Wohnbauförderungsdarlehen in Höhe von € 60.900,00 mit einer Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen. Es wurden monatlich zu zahlenden Teilraten von € 254,35 (jährlich € 3.052,20) vereinbart. Als Sicherheit wurde ein Pfandrecht im Grundbuch 00000 Ort, EZ xx, Anteil xx/xxx eingetragen und ein Veräußerungsverbot zugunsten des Landes EF gemäß § 5 Abs. 4 Wohnbauförderungsgesetz einverleibt.
2. Mit Abstattungskreditvertrag Konto Nr. 00.000.000 wurde bei der Bank CD. ein einmal ausnützbarer Kredit in Höhe von € 45.000,00 mit einer Laufzeit bis zum 5. August 2035 und mit einer in monatlichen zu zahlenden Pauschalrate von € 205,00 (jährlich € 2.460,00) abgeschlossen. Als Sicherheiten wurde hinsichtlich des Kredites bei der Bank CD. ein Pfandrecht in Höhe von € 55.000,00 in Grundbuch 00000 Ort, Einlagezahl xx (xx/xxx Anteile) im 2. Rang eingetragen.

Vor dem Ankauf der Wohnung erhielt die Bf. von ihrem Vater Eigenmittel zur Verfügung gestellt. Am 20. Juli 2010 einen Geldbetrag von € 14.600,00 und am 27. August 2010 einen Geldbetrag von € 30.000,00. Die erste Zahlung erfolgte in Form einer Bareinzahlung und die zweite Zahlung in Form einer Gutschrift auf dem Kreditkonto der Bank CD.

Eigentum an einem Kfz-Abstellplatz wurde nicht erworben. Ab August 2010 bis zum 31. Juli 2020 mietete die Bf. einen PKW-Abstellplatz zu einem Preis von € 3.600,00 zzgl. 20 % USt von € 720,00 an. Dieser Gesamtmietzins war mit der Vertragserrichtung zur Gänze zu bezahlen.

Am 26. August 2010 wurde eine Küchenzeile inkl. Geräteset bei der Firma XXX Lutz KG in der Filiale Ort3, Kstraße zum Preis von € 1.665,83 zzgl. 20 % USt von € 333,27 erworben.

Mit Umsatzsteuervoranmeldung 8/2010 wurden sodann von der Bf. Vorsteuern im Betrag von € 28.793,37 beim Finanzamt geltend gemacht.

Zusammensetzung der Vorsteuern 8/2010:

	Vorsteuern 8/2010
Wohnung	27.740,20
PKW-Abstellplatz	720,00
Küchenzeile	333,27
gesamt	28.793,37

Im Jahr 2010 wurden noch weitere Einrichtungsgegenstände von der Bf. für die vermietete Wohnung erworben. Dabei handelte es sich um eine Sitzgarnitur im Betrag von € 3.625,00 netto, eine SAT-Anlage im Betrag von € 544,25 netto und eine Jalousie im Betrag von € 774,25 .

Ab September 2010 vermietete die Bf. die gegenständliche Wohnung an ihren Vater. Anfänglich erfolgte ein mündlicher Abschluss des Mietvertrages. Im Rahmen der Außenprüfung wurde eine schriftliche "Erklärung über das Mietverhältnis", welche anlässlich der Prüfung im Jahr 2013 im Nachhinein abgefasst wurde, vorgelegt.

Inhalt der Erklärung:

"Erklärung über das Mietverhältnis - Wohnung: Ort2, SGasse

Das Mietverhältnis wurde vorerst für 3 Jahre (bis 31.08.2013) vereinbart, mit Option für weitere 3 Jahre.

Die Bezahlung der Miete erfolgt seit Mietbeginn (01.09.2010) wie folgt:

Das Wohnbau-Darlehen C L bei der Bank1 1CD wird direkt mit der monatlichen Rate von € 205,00 von Mieter als Mietanteil überwiesen.

Weiters wird durch Mieter die Wohnbauförderung C L (betreffend Wohnung 1Ort) mit der monatlichen Rate von € 146,49 als Mietanteil überwiesen.

Die Differenzmiete wird in Teilbeträgen bar an C L ausbezahlt.

Ab Jänner 2013 gilt folgende Regelung:

Die monatliche Miete von € 495,00 wird per DA an C L überwiesen. Die diversen Darlehenstilgungen werden direkt von C L getätigt."

Hinsichtlich der "Erklärung über das Mietverhältnis" kann festgestellt werden, dass sie vorerst auf 3 Jahre (bis zum 31. August 2013) befristet abgeschlossen wurde. In der Folge machten die Vertragsparteien von der Option auf Verlängerung bis zum 31. August 2016 Gebrauch. Nach dieser Zeit erfolgte keine weitere Vereinbarung bzw. kein Abschluss eines weiteren Mietvertrags.

Bei der Mietvereinbarung handelte es sich um eine fremdunübliche Vereinbarung, die in dieser Form unter Fremden nicht abgeschlossen worden wäre. Sie enthält keine Bestimmungen zu den: Zahlungsmodalitäten (kein Zahlungstermin bis

wann die Mietzahlungen einzugehen haben, keine Bestimmungen zum Vorgehen im Falle eines regelmäßigen Zahlungsverzuges, etc.), Haftungsbestimmungen, Instandhaltungsverpflichtungen. Es wurde weder eine Indexierung oder Kautions vereinbart bzw. vereinnahmt. Ein Übernahmeprotokoll für das mit der Eigentumswohnung vermietete Inventar (Sitzgarnitur, Küche, Sat-Anlage, etc.) wurde ebenfalls nicht angefertigt. Die Erklärung wurde zwar von der Bf. und dem Mieter unterschrieben, doch fehlt das Unterzeichnungsdatum. Eine Vergebühnung der Vereinbarung wurde nicht durchgeführt.

Die angefallenen Betriebskosten wurden direkt vom Mieter gezahlt.

Die Mietzahlungen durch den Mieter erfolgten vom 01. September 2010 bis zum 31. Dezember 2012 gesplittet. Er überwies die Kreditrate für den Kredit bei der Bank CD sowie die Tilgungsrate des Wohnbauförderungskonto des Landes EF als monatlich als Einzelbeträge mit dem entsprechenden Buchungstext auf die jeweiligen Darlehenskonto der Bf.. Die Tilgungsraten im Betrag von € 146,49 (jährlich € 1.757,88) für das Wohnbauförderungskonto des Landes EF betrafen jedoch die Privatwohnung der Bf. in 1Ort und nicht jene des streitgegenständlichen Mietobjektes, SGasse, Ort2.

Aufstellung der Mietzahlungen 9/2010 bis 31.12.2012:

Mietzahlungen	9-12/10	2011	2012
Tilgungen BankCD	820,00	2.460,00	2.470,00
Tilgungen LWBF (1Ort Bf. privat)	585,96	1.757,88	1.757,88
Mietzahlung durch Tilgungen	1.405,96	4.217,88	4.227,88
<i>Jahresmiete lt. Vereinbarung</i>	<i>1.980,00</i>	<i>5.940,00</i>	<i>5.940,00</i>
Differenz	574,04	1.722,12	1.712,20

Zahlungen der Differenzen durch den Bf. konnten vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden.

Werden die effektiv geleisteten Mieteinnahmen (Tilgungsübernahmen - 2010: € 1.405,96) mit den erzielbaren Mietpreisen nach dem EFer Immobilien Preisspiegel (2010: € 1.826,72) verglichen, so liegt für die gegenständliche Eigentumswohnung kein ortsüblicher Mietpreis vor. Zudem wurde für den weiter vermieteten PKW-Abstellplatz kein Mietentgelt vereinnahmt. Der PKW-Abstellplatz wurde von der Bf. für den Zeitraum August 2010 bis zum 31. Juli 2020 angemietet. Die Gesamtmiete betrug für 10 Jahre € 3.600,00 (pro Jahr € 360,00). Der monatliche Selbstkostenpreis für die Bf. beträgt € 30,00 monatlich.

Diese Selbstkosten müssten zu Vergleichszwecken sodann von den effektiv geleisteten Mieteinnahmen abgezogen werden.

EFer Immobilien Preisspiegel: Mietwohnungen (ohne Tiefgarage/Carport)

Jahr	pro m ² sehr guter Wohnwert* bis 65 m ² Wohnfläche	gesamt für 60,89 m ² monatlich	<i>gesamt für 60,89 m² 09-12/10 bzw. jährlich</i>
2010	7,50	456,68	1.826,72
2012	8,00	487,12	5.845,44

*sehr guter Wohnwert: Zentralheizung, Bad, WC, etc. sind Standard, gute Bausubstanz

Nach Abschluss der Außenprüfung am 18. Dezember 2012 erfolgten die Mietzahlungen in Höhe von monatlich € 495,00 durch ungesplittete Überweisungen auf das Girokonto der Bf.. Diese Zahlungsweise wurde nur für einen kurzen Zeitraum (einige Monate) beibehalten. Danach erfolgte die Zahlung der Miete in der Form, dass der Mieter halbjährlich durch Direktüberweisungen den Tilgungsbetrag für das Wohnbauförderungsdarlehen des Landes EF überwies. Nach der Außenprüfung wurde die Zahlungsweise insoweit umgestellt, dass der Mieter die Tilgungsraten für das Wohnbauförderungsdarlehen des Landes EF, welche den Kauf der von ihm gemieteten Wohnung (SGasse, Ort2) betrafen, bediente. Weiters überwies er vierteljährlich die Tilgungszahlungen des Wohnbaukredites Bank CD.

Der Mieter ist seit 2010 in der SGasse, Top 3, Ort2 polizeilich gemeldet und war bis zum 11. Dezember 2019 mit einem Nebenwohnsitz in der JStraße, Ort5 polizeilich gemeldet.

Bei der Wohnung in 5Ort handelt es sich um eine Mietwohnung, die im Jahre 2010 untervermietet wurde.

Der Vater der Bf. hatte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 20.791,65 (2011: € 19.695,15)

III. Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich des Erwerbs, der Finanzierung der gegenständlichen Liegenschaft, der Anmietung des KFZ-Abstellplatzes, der erworbenen Einrichtungsgegenstände ergeben sich widerspruchsfrei aus den vorgelegten abgabenbehördlichen Verfahrensakt, dem Vorbringen bzw. den Vorhaltsbeantwortungen, der Grundbuchsabfrage sowie den beigebrachten Unterlagen und wurden von der Bf. nicht bestritten. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an deren Richtigkeit zweifeln lassen.

Die Feststellungen hinsichtlich des vorerst mündlich abgeschlossenen und im Zuge der Außenprüfung vorgelegten und anlässlich dieser im Nachhinein erstellten "Erklärung über das Mietverhältnis" ergeben sich aus dem Verwaltungsakt. Das Bundesfinanzgericht

konnte mangels fehlendem Datum der Unterzeichnung nicht feststellen, wann diese Vereinbarung tatsächlich abgefasst wurde. Auch wurde keine Vergebührung des Vertrages durchgeführt, aus der geschlossen werden könnte, wann die Abfassung erfolgte. Hinzuweisen ist, dass wie schon in der Begründung der Berufungsentscheidung vom 08. März 2013 ausgeführt wurde, die Bf. bereits am 18. Oktober 2010 vom Finanzamt um Vorlage eines Mietvertrages ersucht wurde. Diesem Ersuchen wurde jedoch nicht gefolgt. Auch wurde laut Aktenvermerk der Prüferin auf Anfrage mitgeteilt, dass hinsichtlich des Mietverhältnisses nur eine mündliche Vereinbarung über die Zahlungen existiere. Erst im weiteren Prüfungsverlauf wurde der Prüferin die "Erklärung über das Mietverhältnis - Wohnung: Ort2, SGasse" vorgelegt. Da auch hinsichtlich des Aktenvermerkes kein Datum vorliegt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Vorlage im letzten Quartal des Jahres 2012 erfolgt ist, da auch die Außenprüfung mit 18. Dezember 2012 beendet wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt lag lediglich ein mündlicher Vertrag vor.

Die Feststellungen zu den fehlenden Bestimmungen der Zahlungsmodalitäten, Haftungsbestimmungen, Instandhaltungsverpflichtungen, der fehlenden Indexierung, der fehlenden Kautions- und des fehlenden Übernahmeprotokolls für die vermieteten Einrichtungsgegenstände ergeben sich aus dem Verwaltungsakt und den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung.

Hinsichtlich der Feststellungen, dass vom Gericht nicht festgestellt werden kann, ob die Differenz der Mietengelte tatsächlich an die Mieterin gezahlt wurde, ist anzumerken, dass das Vorbringen der geleisteten Barzahlungen als reine Schutzbehauptung gewertet wird und die Eigenbelege aus familiären Motiven zwischen Angehörigen (Vater - Tochter) ausgestellt wurden. Hierfür spricht auch dass der Mieter in unregelmäßigen Abständen Barzahlungen an die Tochter leistete, teilweise im Abstand von bis zu 6 Monaten (14.11.2010 € 574,00, 4.4.2011 € 600,00, 11.9.2011 € 700,00, 19.12.2011 € 422,00). Eine derartige Zahlungsweise widerspricht jeglicher allgemeinen Lebenserfahrung und ist am Mietenmarkt unüblich.

IV. Rechtslage

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die unternehmerische Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss damit zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, d.h. auf die Ausführung von Leistung gegen Entgelt gerichtet sein.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für

Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

V. Rechtliche Beurteilung

Nur Umsätze, die von Unternehmern ausgeführt werden, sind der Umsatzsteuer zu unterziehen. Auch Vorsteuern können nur von Unternehmern in Abzug gebracht werden. Unternehmer ist gem. § 2 UStG, wer eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Die unternehmerische Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Gewerblich oder beruflich ist jede Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG bzw. als wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Unionsrechtes in Betracht.

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit, verweist der Verwaltungsgerichtshof dabei auf das Urteil des EuGH vom 26.9.1996, C-230/94, Enkler und vertritt dabei die Auffassung, dass die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen sei und es dabei an einer wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere fehle, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem anderen einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.3.2013, 2009/15/0215; BFG 28.9.2015, RV/3100391/2011). Wesentlich zur Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist somit ebenfalls wie für das Ertragssteuerrecht **das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung**, wobei dies an **Hand des Gesamtbildes der Verhältnisse** zu beurteilen ist (siehe dazu auch: Mayr, in SWK 17/2016 und die dort zitierte Judikatur).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Vorsteuern in Zusammenhang mit Leistungen zwischen **nahen Angehörigen**, denen mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, sind nicht abzugsfähig (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 12 Tz 153).

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Der Kreis der Angehörigen iSd. § 25 BAO ist zwar nicht maßgeblich (keine formale Anknüpfung); Vater und Tochter zählen regelmäßig zum Kreis der nahen Angehörigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finden vertragliche Vereinbarungen zwischen **nahen Angehörigen** unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgaberechts, wie auch schon vom Finanzamt ins Treffen geführt, grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151 und VwGH 9.4.2014, 2011/15/0135)

und diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

Während bei Abschluss von Verträgen zwischen fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien in der Regel ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser unter nahen Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden. Um zu gewährleisten, dass durch fremdunübliche Gestaltungen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden, hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung diese Kriterien zwischen nahen Angehörigen aufgestellt.

Dabei haben diese Kriterien ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten Gestaltung bestehen.

Gelangt die Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung den oben angeführten Kriterien nicht entspricht bzw. dass sie nicht bzw. nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Wohnungsüberlassung keine Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Entgelte unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern können nicht abgezogen werden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 12 Tz 153).

Diese obengenannten Kriterien gelten auch für die Anerkennung von Mietverträgen, welche zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen wurden. Eine fremdunübliche (**nicht marktkonforme**) Vermietung ist umsatzsteuerlich keine unternehmerische Tätigkeit. Daher ist im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob der zwischen der Bf. und ihrem Vater abgeschlossene Mietvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatte und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151).

Im vorliegenden Fall erfolgte anfänglich ein mündlicher Abschluss des Mietvertrages. Vom Verwaltungsgerichtshof wird zwar die Auffassung vertreten, dass die fehlende Schriftlichkeit einer vertraglichen Vereinbarung nicht zur steuerlichen Negierung des Vertragsverhältnisses führt, wenn zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten etc.) mit genügender Deutlichkeit fixiert sind (vgl. VwGH vom 5.9.2012, 2010/15/0018). Hinsichtlich des Fremdvergleichs ist zu berücksichtigen, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen

nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen sollten, die unter Fremden üblich sind. Zivilrechtlich ist die Schriftform zwar für Bestandsverträge nicht zwingend erforderlich, doch werden diese unter Fremden üblicherweise in schriftlicher Form abgeschlossen. Im gegenständlichen Fall erfolgte erst im Rahmen der Abschlussprüfung die Vorlage einer schriftlichen "Erklärung über das Mietverhältnis". Hierbei handelte es sich um eine im Nachhinein anlässlich der Außenprüfung abgefassten Erklärung. Diese unübliche Vorgehensweise wäre unter Fremden niemals möglich gewesen.

Doch auch aus dieser nachträglich schriftlichen "Erklärung über das Mietverhältnis" ist für die Bf. nichts zu gewinnen, da darin keine klare Definition des Mietgegenstandes (kein Hinweis auf den PKW-Abstellplatz, das vermietete Inventar, Kellerabteil, etc.), keine Instandhaltungsverpflichtungen, keine Vereinbarung über die Tragung der Betriebskosten und auch über keinen marktkonformen Mietzins mit Indexierungsvereinbarung und Abreden über Höhe und Fälligkeit von jeweils wiederkehrend zu entrichtenden Bestandzinszahlungen festgehalten wurden. Dies schließt nach Überzeugung dieses Gerichtes auch eine klare Regelung über das Vorgehen bei allenfalls vertragswidrigem Zahlungsausfall oder (insbesondere wiederholtem oder sogar regelmäßigem) Zahlungsverzug ein. Zudem fehlte der Vereinbarung das Datum der Abfassung.

Hinsichtlich der fehlenden Vereinbarung über eine entsprechende Wertanpassung (Indexierung) ist festzuhalten, dass ein Vermieter der fremdüblich vorgeht, niemals darauf verzichten würde, da sich andernfalls seine Rendite erheblich vermindern würde. Zudem ist im vorliegenden Fall in der Zwischenzeit aus dem befristeten ein unbefristetes Mietverhältnis geworden. Da es an der Möglichkeit fehlt, die Miete an die allgemeinen Werterhöhungen anzupassen, vermindert sich sohin das Mietentgelt durch die Geldentwertung zunehmend. Dies zeigt auch der Umstand, dass beispielweise der Verbraucherpreisindex 2005 seit September 2010 bis zum November 2019 um 18,60 % gestiegen ist. Hätte man vertraglich eine Wertanpassung vereinbart und diesen Index zugrunde gelegt, würde das Mietentgelt bereits € 587,07 (vereinbartes Mietentgelt € 495,00 x 18,40 %) betragen.

Weiters lag, wie schon im oben festgestellten Sachverhalt ausgeführt, kein ortsüblicher Mietpreis vor und die Mietzahlungen erfolgten gesplittet. Eine derartige Zahlungsweise widerspricht jeglicher allgemeinen Lebenserfahrung und ist am Mietenmarkt unüblich. Zwischen Fremden wäre eine derartige Zahlungsweise sowie eine derartige Aufsplittung niemals möglich. Auch dass einige Zeit nach der Außenprüfung wieder von vereinbarten (ungesplitteten) Zahlungsweise abgegangen wurde, weist das Gericht darauf hin, dass die Vermietung lediglich als steuerliches Konstrukt gewählt wurde, um Vorsteuern zu lukrieren. In Wirklichkeit ist der wirtschaftliche Eigentümer der Wohnung der Vermieter. Zumal dieser auch die Tilgungen beider Kredite, die für den Kauf der Wohnung aufgenommen wurden, bezahlt. Hinsichtlich der Barzahlungen wird auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher zum Ergebnis, dass das Mietverhältnis der Eigentumswohnung SGasse, Ort2, welches von der Bf. mit ihrem Vater eingegangen wurde, in seiner Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände dem Fremdvergleich nicht standhält. Der zwischen der Bf. und ihrem Vater abgeschlossene Mietvertrag kam weder nach außen ausreichend zum Ausdruck noch hatte er einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und er wäre unter den gleichen Bedingungen zwischen Familienfremden nicht abgeschlossen worden. Daher liegt umsatzsteuerlich keine unternehmerische Tätigkeit vor.

VI. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis ist eine Revision zulässig, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist.

Die Frage, ob die Vermietung des verfahrensgegenständlichen Mietobjektes überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, hat das Gericht verneint. Die Entscheidung fußt maßgeblich auf die rechtliche Beurteilung, die sich wiederum auf die von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen stützt (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135 und VwGH 4.9.2014, 2011/15/0136). Zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes ist das Bundesfinanzgericht einerseits auf Basis der Darstellung der Bf. andererseits im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelangt. Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Dezember 2019