

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BNP WTH und Steuerberatungsges m.b.H., Herrenstraße 7, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 15. März 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck

1) vom 9. Februar 2017 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2014 und 2015 und

2) vom 13. Februar 2017 betreffend Umsatzsteuer 2014 und 2015,

Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Dieses Erkenntnis hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte nicht zugerechnet werden ([§ 191 Abs. 3 BAO](#) iVm [§ 190 Abs. 1 BAO](#)). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach [§ 81 BAO](#) vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen ([§ 101 Abs. 3 BAO](#)).

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Mit **Feststellungsbescheid nach §§ 92, 190 Abs. 1 BAO vom 9.2.2017** stellte das Finanzamt fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2014 und 2015 für die Miteigentümergeinschaft ***11*** und ***12*** (= Beschwerdeführerin; in der Folge kurz: Bf) unterbleibe.

In der **gesonderten Bescheidbegründung vom 9.2.2017** verwies das Finanzamt darauf, dass Name die Liegenschaft *****1*****, *****2*****, mit Übergabevertrag vom 28.12.1999 (unterfertigt am 18.1.2000) von seinen Eltern *****3***** und *****4***** (in der Folge: Übergeber), die jeweils Hälfteigentümer dieser Liegenschaft gewesen seien, erworben habe. Als Übergabeentgelt habe er seinen Eltern in dem auf dieser Liegenschaft befindlichen Haus u.a. das lebenslängliche, unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht im Sinne des [§ 521 ABGB](#) eingeräumt.

Mit Notariatsakt vom 3.9.2014 habe Name seiner Ehegattin *****5***** einen Hälfteanteil dieser Liegenschaft geschenkt. Die Geschenknehmerin habe das zugunsten der Eltern des Geschenkgebers eingetragene Wohnungsrecht im bestehenden Umfang übernommen.

Die Übergeber seien an der genannten Adresse seit 7.9.1971 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Name habe dort seit 13.6.2001 einen Nebenwohnsitz begründet.

Mit Schreiben vom 22.10.2014 sei dem Finanzamt die Gründung der Miteigentümergeinschaft *****5***** und Name bekanntgegeben worden. Als Beginn der unternehmerischen Tätigkeit sei der 1.9.2014, als Unternehmensgegenstand die Vermietung des Objektes *****Bf1-Adr***** angeführt worden. Das Gebäude werde nach Vornahme umfangreicher Investitionen zum Teil vermietet (Vermietung ab Anfang 2015).

Mieter seien die Firma *****6***** in *****7*****, sowie die am Datum und am Datum geborenen Übergeber.

Sanierter Altbestand – Flächenaufteilung Haus ***1***		
	Gesamt-m ²	Vermietung ***8***
Kellergeschoß	59,77 m ²	49,77 m ²
Erdgeschoß	77,14 m ²	77,14 m ²
Obergeschoß	45,03 m ²	45,03 m ²
Summe	181,94 m ²	171,94 m ²

Neubau – Flächenaufteilung Haus ***1***			
	Gesamt-m ²	Vermietung GmbH	Privat
Kellergeschoß	0 m ²	0 m ²	0 m ²

Erdgeschoß	40 m ²	40 m ²	0 m ²
Obergeschoß	74,50 m ²	0 m ²	74,50 m ²
Dachgeschoß	90,53 m ²	0 m ²	90,53 m ²
Summe	205,03 m ²	40 m ²	165,03 m ²

Vermietung an die Firma *6***, ***7*****

Sachverhalt:

Mieter sei die Firma ***6***. Das Mietangebot sei am 15.1.2015 erfolgt, das Bestandsverhältnis habe am 1.1.2015 begonnen.

Mietgegenstand sei ein Büroraum (40m²) im Erdgeschoß, die Benützung der Sanitäranlagen sowie ein Autostellplatz.

Die Monatsmiete betrage 510,00 € inkl. Umsatzsteuer, Betriebskosten und öffentliche Abgaben, Mietdauer sei auf unbestimmte Zeit.

Das angeführte Unternehmen sei im Bereich der Unternehmensberatung tätig (Strategie- und Managingberatung). Der Firmensitz befinde sich in ***15***. Als Betriebsstandorte seien auf der Homepage der Standort ***9***, ***10***, und der Standort ***Bf1-Adr*** angeführt. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma ***6*** sei Name. Dieser sei auch Gesellschafter und gemäß [§ 81 BAO](#) Vertreter der Bf.

Nach Angaben des Gesellschafters und Geschäftsführers der Firma ***6*** (Objektbesichtigung und Besprechung am 5.4.2016) werde der angemietete Büroraum im Rahmen von Workshops, Coachings und Seminaren sowie für Bürotätigkeiten unternehmerisch genutzt.

Name habe im Zuge der Besprechung bekannt gegeben, dass bereits Seminare stattgefunden hätten. Nachweise oder Unterlagen dazu könnten aber nicht vorgelegt werden, da diese vertraulich seien.

Der Seminar- bzw. Büroraum befinde sich im Erdgeschoß. Das Obergeschoß und Dachgeschoß nützten die Miteigentümer privat. Die Sanitäranlagen, die auch den Seminarteilnehmern zur Verfügung stünden, befänden sich im privat genutzten Obergeschoß. Die Privaträumlichkeiten im Neubau seien nur über den (angeblich) vermieteten Seminar- bzw. Büroraum im Erdgeschoß erreichbar.

Feststellung:

Der Grundsatz der Vertragsautonomie nach dem [ABGB](#) sei im Hinblick auf die steuerlichen Beurteilungskriterien nicht schrankenlos. Die Grenzen würden im Geltungsbereich der

österreichischen Rechtsordnung vor allem in der [Bundesabgabenordnung \(BAO\)](#) gezogen und lägen in der steuerlichen Nichtanerkennung von Vorgängen, die der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zuwiderlaufen würden ([§§ 21, 22 BAO](#)) oder als Scheingeschäft oder Scheinhandlung zu beurteilen seien ([§ 23 BAO](#)).

Die steuerlichen Gestaltungsspielräume seien demnach durch die o.a. gesetzlichen Bestimmungen der BAO gegenüber der allgemeinen Vertragsfreiheit nach dem ABGB eingeschränkt.

Als wesentliche zusätzliche Entscheidungskriterien, welche in die Gesamtbetrachtung der Abgabenbehörde Eingang fänden, seien die amtswegige Ermittlungspflicht ([§ 115 BAO](#)) im Verhältnis zur Offenlegungspflicht ([§ 119 BAO](#) iVm [§ 138 BAO](#)) und die freie Beweiswürdigung ([§ 167 BAO](#)) maßgeblich.

Bei Anwendung dieser Gesetzesbestimmungen, welche von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise getragen würden, seien nicht die in den Bezeichnungen, Benennungen, Ausdrücken und Begriffen entsprechenden Positionen, sondern die von diesen Umschreibungen tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten, Verhältnisse, Erfolge und Wirkungen mit der tatbestandsmäßigen Rechtsfolge zu verbinden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise erfasse zufolge der autonomen Ausgestaltung der Steuertatbestände die wirtschaftlichen Vorgänge, Zustände und Ergebnisse, ohne dabei die Regelungsaufgaben und Regelungsziele des Privatrechts, *welche daneben und nicht über dem Steuerrecht wirkten*, zu berücksichtigen. Das Gewicht der Beurteilung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Vorganges liege bei seinem tatsächlichen inneren Gehalt und nicht bei dem nach außen hin vertraglich festgelegten Erscheinungsbild.

Wie in der Sachverhaltsdarstellung angeführt, habe der Vertreter der Miteigentümergeinschaft ([§ 81 BAO](#)) anlässlich einer Objektbesichtigung und Besprechung am 5.4.2016 bekanntgegeben, dass die unternehmerische Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeit(en) durch die Firma ***6*** erfolge. Dieses Mietverhältnis sei u.a. auch nach den Gesichtspunkten zu prüfen, die nach herrschender Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien. Dabei sei für die Beurteilung der Fremdüblichkeit einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen auch das *tatsächlich verwirklichte Gesamtbild* maßgebend.

Sowohl Name als auch seine Eltern seien an der o.a. Adresse mit einem Zweitwohnsitz gemeldet. Das Gebäude befinde sich in Alleinlage am Ende einer Stichstraße. Die Entfernung zum Ortszentrum betrage ca. fünf Kilometer.

Die Einrichtung, Ausstattung und das allgemeine Erscheinungsbild des Seminar- und Büroraumes (siehe beiliegende Fotos) ließen in typisierender Betrachtungsweise keine Rückschlüsse auf die behauptete unternehmerische Nutzung zu. Schon aufgrund der Lage und Einrichtung des „Büro- und Seminarraumes“, der bei der Besichtigung durch Bedienstete der Finanzbehörde am 5.4.2016 eine typische Privateinrichtung aufgewiesen habe, sei von einer

Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung auszugehen und nicht von der behaupteten unternehmerischen Nutzung durch die Firma ***6***.

Nachweise und Unterlagen zu bereits an diesem Standort (in diesen Räumlichkeiten) abgehaltenen Seminaren habe Name mit dem Hinweis der Vertraulichkeit nicht vorgelegt. Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) bestehe für die Abgabenbehörde eine amtswegige Ermittlungspflicht. Dieser stünden nach [§ 119 BAO](#) die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen sowie die Notwendigkeit, die dargelegten Umstände zu beweisen und glaubhaft zu machen ([§ 138 BAO](#)), gegenüber. Die Verpflichtung zur Erforschung der materiellen Wahrheit liege in erster Linie bei der Abgabenbehörde. Diese habe alle Umstände zu erforschen, also auch jene, die für den Abgabepflichtigen sprechen würden. Diese Verpflichtung finde dort ihre Grenzen, wo der Behörde weitere Nachforschungen entweder nicht möglich seien oder nicht mehr zugemutet werden könnten. Bei abgabenrechtlich relevanten Tatbeständen sowie bei im Geschäftsleben - wie im gegenständlichen Fall - ungewöhnlichen Vorgangsweisen oder Verhältnissen wäre unter Berücksichtigung der ständigen Judikatur Name als Vertreter der Miteigentümergeinschaft zu einer umfassenden Mitwirkung verpflichtet gewesen bzw. wäre ihm diese auch zumutbar gewesen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei diese mangelnde Bereitwilligkeit zur Offenlegung der o.a. Umstände nur damit erklärbar, dass entgegen seiner Behauptung die gegenständlichen Räumlichkeiten nicht unternehmerisch, sondern privat genutzt würden.

Aufgrund dieser Umstände gehe das Finanzamt im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs.2 BAO davon aus, dass eine fremdübliche Vermietung von Räumlichkeiten an die Firma ***6*** nicht stattfinde.

Ausgehend vom Gesamtbild der Verhältnisse sei dieses Mietverhältnis als vorgetäushtes Vertragsverhältnis anzusehen, das vor allem dem Zweck dienen solle, Vorsteuern aus Errichtungs- und Umbaumaßnahmen zu lukrieren. Offensichtlich diene (auch) dieser Gebäudeteil der Liegenschaft der Befriedigung privater Wohnbedürfnisse der Miteigentümer. Damit lägen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, die zu einem Vorsteuerabzug führen könnten.

Die erklärten, als Mieteinnahmen deklarierten Zahlungen führten nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 28 EStG 1988](#). Eine Feststellung der Einkünfte iSd [§ 188 BAO](#) habe deshalb zu unterbleiben. Weiters werde auf die Folgen des [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) hingewiesen (Jahr 2015 – siehe gesonderte Berechnung in dieser Bescheidebegründung).

Vermietung an die Ehegatten *3*** (geb. Datum) und ***4*** (geb. Datum)**

Sachverhalt:

Ein Mietvertrag sei mit diesen Mietern am 27.7.2015 abgeschlossen worden, das Bestandsverhältnis habe am 1.1.2015 begonnen.

Vermietet würden im Untergeschoß eine Sauna (17,08 m²) und eine Werkstatt (7,25 m²), im Erdgeschoß Stiegenhaus, Garage, Vorraum, Küche, Flur, Bad, WC, Esszimmer, Wohnzimmer,

Terrasse und 1 Stellplatz im Freien, im 1. Obergeschoß Bad/WC und zwei Schlafräume sowie eine Kapelle.

Die Jahresmiete betrage 9.238,30 € inkl. Umsatzsteuer; Mietdauer sei auf die Lebensdauer beider Mieter.

Die Übergeber hätten die o.a. Liegenschaft im Jahr 1975 erworben. Mit Übergabevertrag vom 28.12.1999 hätten sie das Objekt an ihren Sohn u. a. gegen Einräumung eines lebenslänglichen, unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes übergeben. Mit Notariatsakt vom 3.9.2014 habe dieser einen Hälfteanteil der Liegenschaft seiner Ehegattin ***5*** geschenkt. Das zugunsten der Eltern des Geschenkgebers eingetragene Wohnungsrecht habe die Geschenknehmerin im bestehenden Umfang übernommen.

Die Übergeber seien an der genannten Adresse seit 7.9.1971 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Als Hauptwohnsitz scheine im Zentralen Melderegister die Adresse ***13***, ***14***, auf.

Die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechts sei wie folgt vereinbart worden:

- Recht zur Nutzung jeweils eines Schlafzimmers im ersten Stock des Hauses;
- Recht des ausschließlichen Gebrauchs der Garage;
- Recht der Mitbenutzung der Räumlichkeiten - auch Bad und Toilette - im Erdgeschoß;
- verbunden mit dem Recht der Mitbenutzung des Stiegenhauses, des Kellers, des Dachbodens, des Hausgartens, des von den Übergebern gemieteten Badeplatzes;
- für die Zeit der Ausübung des Wohnungsrechtes zahlen die Übergeber die laufenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben;
- die Grundsteuer entrichten die Übergeber zur Hälfte;
- für die Kosten der Anmietung des Badeplatzes beteiligt sich der Übernehmer bis zu einem Betrag von höchstens (wertgesichert) rd. 400,00 €.

In dem mit den Übergebern am 27.7.2015 abgeschlossenen Mietvertrag sei das ursprünglich ausbedungene Wohnungsgebrauchsrecht dahingehend abgeändert worden, dass die Mitbenützung des Dachbodens aufgehoben worden sei. Dies sei offensichtlich deshalb erfolgt, weil durch die Umbau- und Sanierungsmaßnahmen im Bereich des ehemaligen Dachbodens neuer Wohnraum geschaffen worden sei, den nun die Vermieter privat nutzten (siehe „Flächenaufteilung Neubau“).

Auszug aus dem Mietvertrag, I. Präambel:

*„Die nunmehrigen Liegenschaftseigentümer haben das Haus ***1*** umfassend saniert, insbesondere umfangreiche Trockenlegungs- und Drainagearbeiten und Isolierungsarbeiten im Keller, Erdgeschoß, erstes Obergeschoß vorgenommen sowie Hauswand, Dachstuhl, Balkon Obergeschoß und Vollwärmeschutzanbringung renoviert und andererseits durch An- und Umbau zusätzlichen Wohnraum geschaffen. Dabei wurden hinsichtlich der vom bisherigen Wohnungsrecht betroffenen Räumlichkeiten folgende Sanierungsarbeiten durchgeführt:*

Warmwasseraufbereitung mit Pufferspeicher, Heizung Bad im Obergeschoß, Vollisolierung Decke Obergeschoß, neue Fenster im Obergeschoß, Sanierung Balkon Obergeschoß, Sanierung Decke im Obergeschoß und Entfeuchtung des Kellergeschoßes.

Im Hinblick auf diese umfangreichen Investitionen und Verbesserungen der vom bisherigen Wohnrecht betroffenen Räumlichkeiten sowie der Zurverfügungstellung von zusätzlichen Räumlichkeiten wird nunmehr von allen Vertragsparteien vereinbart, dass die im Vertragspunkt 2. (Anmerkung: Mietvertrag II. Mietgegenstand) angeführten Räumlichkeiten (...) vermietet werden. "

Feststellung:

Im Rahmen des bei der steuerlichen Würdigung von Angehörigenvereinbarungen u.a. zwingend vorzunehmenden Fremdvergleichs sei die Frage zu prüfen gewesen, ob das vorliegende Bestandsverhältnis auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht würden, seien nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit anzusehen. Ihnen liege nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens aus familiären Erwägungen. Auf vertraglicher Basis beruhende Leistungen könnten aber die Unternehmereigenschaft auch dann begründen, wenn sie Angehörigen gegenüber erbracht würden. Verträge zwischen nahen Angehörigen seien ungeachtet allenfalls vorliegender zivilrechtlicher Gültigkeitserfordernisse steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie

- nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen und klaren Inhalt hätten und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese drei Kriterien müssten kumulativ vorliegen; schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen führe zur Nichtanerkennung der Vereinbarung. Dieser Grundsatz gelte auch für die Umsatzsteuer. Scheingeschäfte und missbräuchliche Gestaltungen seien umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen.

Wende man diese Kriterien auf den vorliegenden Fall an, ergebe sich folgendes:

Am 27.7.2015 sei ein Mietvertrag abgeschlossen worden, der im Wege der Selbstberechnung vergibt worden sei. Der Publizitätswirkung werde insoweit Rechnung getragen. Der Mietvertrag habe auch einen klaren und eindeutigen Inhalt. Er umschreibe Vermieter und Mieter, die Art des Mietgegenstandes, den Mietzins, die Zahlungsmodalitäten, die Vertragsdauer, die Pflichten und Rechte von Mieter und Vermieter, die Übernahme der Betriebskosten, der laufenden öffentlichen Abgaben bzw. sonstigen Aufwendungen und trage die Unterschriften aller beteiligten Personen.

Nicht zuletzt sei aber ein Fremdvergleich anzustellen und zu prüfen, ob dieser Mietvertrag zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Der mit Notariatsakt vom 28.12.1999 abgeschlossene und am 18.1.2000 unterfertigte Übergabevertrag habe u.a. das lebenslängliche, unentgeltliche und grundbücherlich sichergestellte Wohnungsgebrauchsrecht der Übergeber im o.a. Haus enthalten. Der Umfang der Dienstbarkeit dieses Wohnungsgebrauchsrechtes sei in der Sachverhaltsdarstellung ausführlich beschrieben und auch nach der Schenkung des Hälfteanteils dieser Liegenschaft mit Notariatsakt vom 3.9.2014 unverändert bestehen geblieben. Weder im Übergabevertrag vom 28.12.1999 noch im Schenkungsvertrag vom 3.9.2014 gebe es Ergänzungen und Bestimmungen oder sonstige schriftliche Vereinbarungen, welche die Übergeber verpflichten könnten, im Falle von Investitionen und Verbesserungen der vom Wohnungsgebrauchsrecht betroffenen Räumlichkeiten durch die Liegenschaftseigentümer diese als Mieter - zu einem im Zuge dieses Ermittlungsverfahrens nicht genauer untersuchten Mietzins - in Bestand zu nehmen.

Das Wohnungsgebrauchsrecht sei als Dienstbarkeit ein dingliches, d.h. ein gegen jedermann wirkendes Recht. Es unterscheide sich insofern von einem bloß obligatorischen, lediglich inter partes bindenden Nutzungsrecht. Es werde durch Titel (Vertrag) und Modus (grundbücherliche Eintragung) erworben. Inhalt und Umfang der Dienstbarkeit würden durch das Titelgeschäft bestimmt. Die im Vertrag festgeschriebene Ausgestaltung sichere den Berechtigten ein weitreichendes Gebrauchsrecht zur Befriedigung ihrer persönlichen Wohn- und Lebensbedürfnisse.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass ein Mietvertrag wie der gegenständliche zwischen Familienfremden nicht abgeschlossen worden wäre. Kein Familienfremder würde eine Liegenschaft samt Wohnhaus (Feriendomizil) verschenken und sich ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnungsrecht ausbedingen, um in der Folge diese – wenn auch sanierten – Gebäudeteile ohne vertragliche Verpflichtung aus dem Übergabevertrag als Mieter in Bestand zu nehmen.

Die angeführte Gestaltung halte einem Fremdvergleich nicht stand. Da alle Anerkennungskriterien kumulativ vorliegen müssten (Publizität, eindeutiger und klarer Inhalt sowie Fremdüblichkeit), entfalle im Abgabenrecht die Anerkennung des Mietverhältnisses schon aus Gründen der Fremdunüblichkeit, unabhängig davon, ob der Mietvertrag zivilrechtlich gültig zustande gekommen sei.

Die bekanntgegebene Vermietungstätigkeit bzw. die erklärten Mieteinnahmen seien Ausfluss des Zusammenwirkens einer familienhaften Nahebeziehung zwischen den Vermietern und Mietern, erklärbar auch durch das Ansinnen, eine nutzbringende Verbindung von Verpflichtung (Wohnraumbereitstellung = Ferienwohnung) und Finanzierungsmöglichkeit mit steuerlich positiven Effekten herbeizuführen (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne der [§§ 21 bis 25 BAO](#)).

Die getätigten, als Mieteinnahmen deklarierten Zahlungen seien steuerlich als freiwillige Zuwendungen zu qualifizieren und führten nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 28 EStG 1988](#).

Eine Feststellung der Einkünfte iSd [§ 188 BAO](#) habe deshalb zu unterbleiben. Auch umsatzsteuerrechtlich sei von keinem Leistungsaustausch auszugehen, weil es an einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch fehle. Die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges komme deshalb nicht in Betracht. Weiters sei auf die Folgen des [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) hingewiesen (Jahr 2015 – siehe gesonderte Berechnung in dieser Bescheidbegründung).

Berechnung der Steuerschuld gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) für das Jahr 2015:

Erlöse lt. Erklärung	Umsatzsteuer	Steuerschuld § 11 (14)
9.636,67	20 %	1.927,33
7.613,00	10 %	761,30
§ 11 Abs. 14 UStG 1994 gesamt		2.688,63

Am 13.2.2017 erging der **Umsatzsteuerbescheid 2014**, in welchem der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen ebenso wie die Umsatzsteuer mit Null angesetzt wurden.

Der **Umsatzsteuerbescheid 2015** erging ebenfalls am 13.2.2017 und führte aufgrund einer Steuerschuld nach [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) zu einer Umsatzsteuerzahllast von 2.688,63 €.

In beiden Bescheiden wurde auf die gesonderte Bescheidbegründung verwiesen.

In der fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** wandte sich die beschwerdeführende Miteigentümergeinschaft durch ihre steuerliche Vertretung gegen den Nichtfeststellungsbescheid für die Jahre 2014 und 2015 sowie gegen die beiden angeführten Umsatzsteuerbescheide. Beantragt wurde, die Umsatzsteuer antragsgemäß (2014: -23.409,08 €; 2015: -11.487,96 €) festzusetzen und für die Jahre 2014 und 2015 eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) durchzuführen.

Zur **Vermietung an die ***6***** führte die Bf aus, dass die GmbH Räumlichkeiten der in ihrem Eigentum stehenden, o.a. Liegenschaft für unternehmerische Zwecke, konkret für Bürotätigkeiten sowie für die Abhaltung von Workshops, Coachings und Seminaren miete.

Das Finanzamt verneine die unternehmerische Nutzung dieser Räumlichkeiten, wobei es sich im Wesentlichen auf folgende drei Argumente stütze:

1. Die Einrichtung, Ausstattung und das allgemeine Erscheinungsbild des Seminar- und Büroraumes ließen in typisierender Betrachtungsweise keine Rückschlüsse auf die behauptete unternehmerische Nutzung zu.
2. Der Seminar- bzw. Büroraum befinde sich im Erdgeschoß, die mitbenutzbaren Sanitärräumlichkeiten seien jedoch im Obergeschoß in den Privaträumlichkeiten.
3. Die Privaträumlichkeiten im Obergeschoß seien nur über den vermieteten Seminar- bzw. Büroraum im Erdgeschoß zu erreichen.

Den Argumenten des Finanzamtes sei Folgendes entgegenzuhalten:

Die (Beratungs-)Kunden der GmbH befänden sich in ganz Europa (u.a. Österreich, Deutschland, Italien, Schweiz, Russland, Türkei, Litauen usw.), teilweise sogar in den USA. In der Vergangenheit seien die Beratungsleistungen in weiten Teilen beim Kunden ausgeführt worden; sämtliche Vorbereitungsarbeiten und Konzeptionen seien an den Betriebsstandorten ***15*** und ***16*** erbracht worden.

Aufgrund der jahrelangen Erfahrungen aus diesen Beratungstätigkeiten seien auch Online-Seminare (Online Videos) konzipiert worden, die online über ***17*** abrufbar seien (siehe auch Experten Impressum unter ***18***). Die Konzeption der Inhalte dieser Videos sei im Wesentlichen am Betriebsstandort ***16*** erfolgt.

Seit 2015 würden weiters Seminar- und Workshop-Themen entwickelt. Diese Arbeiten seien fast ausschließlich am Betriebsstandort ***16*** erbracht worden. IdR würden die Seminare individuell und maßgeschneidert mit dem jeweiligen Kunden vereinbart. Aufgrund der Vertraulichkeit gegenüber den Kunden könnten keine Teilnehmer oder Kunden genannt werden. Weiters sei in Umsetzung, dass verschiedene Seminare, die am Betriebsstandort ***16*** stattfinden würden, auch generell für einen breiteren Kundenkreis ausgeschrieben würden und diese online über die Homepage gebucht werden könnten (in Kürze abrufbar über ***19***).

Ein (klassisches) Büro mit (vielen) Schreibtischen, Stand-PCs, Aktenschränken, Besprechungszimmer usw., wie sie in größeren Firmen vorhanden seien, gebe es nicht. Dies sei auch aufgrund der ausgeübten Tätigkeit nicht erforderlich. Statt einen klassischen Schreibtisch neu anzuschaffen, seien Tische aus dem Privatbesitz verwendet worden. Auch die zu Beginn der Tätigkeit angeschafften Aktenschränke seien inzwischen veräußert worden bzw. würden nicht mehr benutzt, da die Ablagetätigkeit weitestgehend elektronisch (papierlos) erfolge.

Ergänzend sei angemerkt, dass sich einer der gewerberechtlichen Standorte für die Unternehmensberatung der ***6*** in ***Bf1-Adr*** befinde. Darüber hinaus sei beabsichtigt, den Sitz der Gesellschaft ebenfalls dahin zu verlegen.

Zur **Vermietung an die Ehegatten ***3*** und ***4***** wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass die Bf den sanierten Altbestand der genannten Liegenschaft an die Übergeber vermiete. In der Bescheidbegründung vom 9.2.2017 seien die Historie und der gesamte Sachverhalt ausführlich dargelegt.

Das Finanzamt stelle zur steuerlichen Würdigung des Mietverhältnisses einen Fremdvergleich an.

Dabei komme das Finanzamt zum Ergebnis, dass zwar zwei der drei kumulativ erforderlichen Voraussetzungen erfüllt seien (die Vereinbarung müsse nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen und klaren Inhalt haben), aber es sei der Ansicht, dass eine solche Vereinbarung zwischen fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre. Demzufolge sei nach Ansicht des Finanzamtes die dritte

Voraussetzung nicht erfüllt und die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses werde verneint.

Der Feststellung des Finanzamtes sei Folgendes entgegenzuhalten:

Die Übergeber hätten die genannte Liegenschaft mit Übergabevertrag vom 28.12.1999 an ihren Sohn gegen Einräumung eines lebenslänglichen, unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes übergeben. Die Liegenschaft sei sowohl im Zeitpunkt der Übergabe als auch im Zeitpunkt der Schenkung eines Hälfteanteils an ***5*** im Jahr 2014 in einem brauchbaren, bewohnbaren Zustand gewesen.

Zivilrechtlich sei der Liegenschaftseigentümer gegenüber den Berechtigten eines Wohnungsgebrauchsrechtes im Sinne von [§ 521 ABGB](#) verpflichtet, die zur Nutzung berechtigten Gebäudeteile in einem brauchbaren und bewohnbaren Zustand zu erhalten. Das Gebäude müsse zumindest in einem brauchbaren Zustand erhalten bleiben, sodass die Ausübung des eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes uneingeschränkt möglich sei. Zu weiteren, darüberhinausgehenden Erweiterungen oder Baumaßnahmen zur Erhöhung des Qualitätsstandards sei der Liegenschaftseigentümer nicht verpflichtet.

Im konkreten Fall hätten die Liegenschaftseigentümer den Berechtigten des Wohnungsgebrauchsrechtes unter der Voraussetzung einer finanziellen Beteiligung angeboten, die bewohnten Gebäudeteile bzw. Räumlichkeiten qualitativ wesentlich zu verbessern (u.a. Warmwasseraufbereitung mit Pufferspeicher, Heizung Bad im OG, Vollisolierung Decke OG, neue Fenster im OG, Sanierung Balkon OG, Sanierung Decke im OG und Entfeuchtung des KG).

Eine zivilrechtliche Verpflichtung für die Baumaßnahmen habe für die Liegenschaftseigentümer nicht bestanden, da das Gebäude zu diesem Zeitpunkt in einem brauchbaren, bewohnbaren Zustand gewesen sei.

Die Berechtigten des Wohnungsgebrauchsrechtes hätten selbständig entscheiden können, ob sie wie bisher - unentgeltlich aufgrund des Wohnungsgebrauchsrechtes - in einem brauchbaren, bewohnbaren Gebäude oder - unter Zahlung einer fremdüblichen Miete (in diesem Fall ein Entgelt für den Mehrwert) - in einem qualitativ deutlich höherwertigen Gebäude wohnen wollten. Festgehalten sei auch, dass die Baumaßnahmen nicht erfolgt wären, wenn sich die Berechtigten des Wohnungsgebrauchsrechtes gegen die Zahlung einer fremdüblichen Miete entschieden hätten.

Eine solche Vorgehensweise halte nach der allgemeinen Lebenserfahrung jedenfalls einem Fremdvergleich stand. Auch Personen, die in keinem Naheverhältnis zu den Liegenschaftseigentümern stehen würden, könnten selbst entscheiden, ob sie eine qualitative Verbesserung des Gebäudes bevorzugen würden oder nicht. Die Entscheidung, ob eine solche Substanzverbesserung bevorzugt werde, liege im persönlichen Ermessen der jeweiligen Personen (d.h. der Berechtigten des Wohnungsgebrauchsrechtes) und sei völlig unabhängig vom (Nahe-)Verhältnis der betreffenden Personen. Per se eine fremdunübliche Vorgehensweise aufgrund des Naheverhältnisses zu behaupten, sei jedenfalls nicht zutreffend.

Festzuhalten sei auch, dass die an die Berechtigten des Wohnungsgebrauchsrechtes verrechnete Miete (9.238,30 € pro Jahr inkl. Umsatzsteuer) ausschließlich auf Basis der Kosten für die Baumaßnahmen zur qualitativen Verbesserung des Gebäudes ermittelt worden sei. Das Wohnungsgebrauchsrecht sei daher nicht (mittelbar) verrechnet worden, da eine fremdübliche Miete - ohne Wohnungsgebrauchsrecht - deutlich über der tatsächlich verrechneten Miete liegen würde.

Beantragt werde daher

- die Umsatzsteuer 2014 mit minus 23.409,08 € (Vorsteuerüberhang), festzusetzen,
- die Umsatzsteuer 2015 mit minus 11.487,96 € (Vorsteuerüberhang), festzusetzen und
- eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) für 2014 und 2015 erklärungsgemäß durchzuführen

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 28.4.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur **Vermietung an die ***6***** führte das Finanzamt begründend aus, dass auf Seite 2 der Beschwerde angeführt sei, dass die Mieterin die betroffenen Räumlichkeiten sehr wohl unternehmerisch nutze. Unter anderem würden Vorbereitungsarbeiten und Konzeptionen für Kundenberatungen, welche großteils direkt bei den Kunden ausgeführt würden, am Standort in ***16*** erbracht. Zudem würden auch Seminar- und Workshopthemen sowie die Konzepte für angebotene Online-Seminare am Standort in ***16*** entwickelt. Aufgrund der Vertraulichkeit gegenüber den Kunden könnten diesbezüglich aber keine näheren Angaben gemacht werden.

Dazu werde angemerkt, dass bereits in der Begründung zu den Erstbescheiden festgestellt worden sei, dass die behauptete unternehmerische Nutzung der Räumlichkeiten durch Seminare, Workshops, Coachings, etc. in keinsten Weise nachgewiesen worden sei. Auch im Rahmen der Beschwerde werde eine unternehmerische Nutzung durch Vorbereitungsarbeiten für Beratungsgespräche, Entwicklung von Konzepten und Themen, usw. lediglich behauptet. Nachweise für die unternehmerische Nutzung seien durch einen Hinweis auf die Vertraulichkeit gegenüber den Kunden wiederum nicht erbracht worden.

Falls in den betroffenen Räumlichkeiten tatsächlich eine unternehmerische Nutzung durch die ***6*** stattfinden sollte, könne dies idR - trotz Vertraulichkeit gegenüber den Kunden - durch geeignete Unterlagen und Dokumentationen auch nachgewiesen werden. Zur Vertraulichkeit werde hingewiesen, dass die im Abgabungsverfahren involvierten Organe der Finanzverwaltung ohnehin an die verfassungsrechtliche Amtsverschwiegenheit ([Art. 20 B-VG](#)) und die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht ([§ 48a BAO](#)) gebunden seien. Außerdem bestehe die Möglichkeit, die Namen der anwesenden bzw. teilnehmenden Kunden unkenntlich zu machen.

Auf Seite 2 der Beschwerde werde des Weiteren angeführt, dass das Erscheinungsbild der betroffenen Räumlichkeiten deswegen keinem (klassischen) Büro ähnele, weil dies aufgrund der

ausgeübten Tätigkeit nicht erforderlich sei. Anstatt einen Büroschreibtisch anzuschaffen, seien Tische aus dem Privatbesitz verwendet worden, Aktenschränke und ähnliches seien aufgrund der elektronischen Ablage nicht erforderlich.

Dem sei zu entgegnen, dass die betroffenen Räumlichkeiten laut vorliegenden Fotos weder als Büro noch als Seminarraum genutzt würden. Die Einrichtung und Ausstattung ließen, wie auch in der Begründung zu den Erstbescheiden näher erläutert worden sei, nur auf eine Nutzung zu privaten Wohnzwecken schließen. Die Räumlichkeiten würden offensichtlich als Vorraum (Garderobe für Schuhe und Jacken) und Wohn-/Esszimmer genutzt. Des Weiteren werde darauf hingewiesen, dass im Rahmen des durchgeführten Augenscheins am 22.2.2016 in Anwesenheit der namentlich genannten amtlichen Organe Name selbst angegeben habe, dass in den betroffenen Räumlichkeiten mangels Internetverbindung keine Bürotätigkeit stattfinde. Falls er Arbeiten für die ***6*** erledige, geschehe dies im privaten Wohnzimmer im 2. Obergeschoß.

Auf Seite 2 der Beschwerde werde noch ergänzend angemerkt, dass beabsichtigt sei, den Sitz der ***6*** nach ***31*** ***16*** zu verlegen.

Ob der Firmensitz in Zukunft eventuell in die betroffenen Räumlichkeiten verlegt werde, sei für das vorliegende Abgabungsverfahren bzw. die betroffenen Zeiträume in keinsten Weise relevant. Außerdem werde darauf hingewiesen, dass ein im Firmenbuch eingetragener Sitz der Gesellschaft alleine keine Aussage darüber treffen könne, ob am Standort tatsächlich eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werde bzw. ob überhaupt die entsprechende Infrastruktur für eine unternehmerische Tätigkeit vorhanden sei.

Laut festgestelltem Sachverhalt bzw. Bauplan könnten die privaten Wohnräume der Miteigentümer nur über die vermieteten Räumlichkeiten erreicht werden. Kein Mieter, der nicht in einem Naheverhältnis zu den Liegenschaftseigentümern stehe, würde Räume anmieten, die nicht durch einen eigenen Zugang eindeutig gegenüber den anderen Gebäudeteilen abgegrenzt seien und die auch noch von anderen Personen als dem Mieter selbst jederzeit betreten werden könnten. Auch ein fremdüblich agierender Vermieter hätte kein Interesse daran, dass zwischen seinem privaten Wohnbereich und den vermieteten Räumlichkeiten keine Trennung durch einen separaten, versperrbaren Zugang bestehe, und der Mieter bzw. Gäste des Mieters jederzeit die im privaten Wohnbereich gelegenen Sanitäranlagen betreten und nutzen könnten.

Laut vorliegendem Mietvertrag vom 15.1.2015 (Punkt XIII) sei von der Mieterin nicht einmal eine Kaution verlangt worden. Diese Tatsache lasse sich ebenfalls nur aus dem vorliegenden Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieter erklären. Kein fremdüblich agierender Vermieter würde auf die Einhebung einer Kaution verzichten, zumal das Gesetz ihm dies ermögliche.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass mangels fremdüblicher Gestaltung und Durchführung das Mietverhältnis zwischen der Miteigentümergeinschaft und der ***6***

steuerlich nicht anerkannt werde. Eine Einkunftsquelle iSd § 28 EStG bzw. eine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 UStG lägen daher nicht vor. Trotz mehrmaliger Aufforderung habe die Partei keine unternehmerische Nutzung der betroffenen Räumlichkeiten nachgewiesen, wodurch gegen die in den [§§ 119](#) und [138 BAO](#) normierte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bzw. Beweispflicht verstoßen worden sei.

Abschließend sei anzumerken, dass die betroffenen Räumlichkeiten laut vorliegenden Fotos eindeutig Rückschlüsse auf eine private Nutzung zuließen und somit davon auszugehen sei, dass gemäß den Bestimmungen der [§§ 21](#) und [22 BAO](#) ein Mietverhältnis nur vorgetäuscht worden sei, um Vorsteuern und Werbungskosten für die aus privaten Motiven veranlassten Errichtungs- und Umbaumaßnahmen zu lukrieren.

Zur **Vermietung an die Übergeber** verwies das Finanzamt in der Bescheidbegründung eingangs auf Seite 3 f der Beschwerde, wonach dem Mietverhältnis zwischen der beschwerdeführenden Miteigentümergeinschaft und den Übergebern fremdübliche Bedingungen bzw. Vorgehensweisen zu Grunde lägen, weshalb es steuerlich anzuerkennen sei. Dies werde damit begründet, dass die Übergeber als Berechtigte des Wohnungsgebrauchsrechtes selbständig hätten entscheiden können, ob sie gegen Zahlung einer fremdüblichen Miete in einem sanierten und qualitativ deutlich höherwertigen Gebäude wohnen wollten. Auch Personen ohne Naheverhältnis zu den Liegenschaftseigentümern könnten laut Beschwerde selbst entscheiden, ob eine Substanzverbesserung des Gebäudes bevorzugt werde oder nicht. Weiter werde darauf hingewiesen, dass die verrechnete Miete ausschließlich auf Basis der Kosten für die Baumaßnahmen zur Substanzverbesserung des Gebäudes ermittelt worden sei und eine fremdübliche Miete jedenfalls deutlich über der tatsächlich verrechneten Miete liegen würde.

Wie bereits in der gesonderten Begründung vom 9.2.2017 zu den Erstbescheiden ausgeführt, widerspreche es der allgemeinen Lebenserfahrung und jedem wirtschaftlichen Denken, dass Personen, denen vertraglich ein unentgeltliches, lebenslangliches Wohnrecht in einem, wie behauptet, brauchbaren und bewohnbaren Zustand befindlichen Ferienhaus (Nebenwohnsitz) eingeräumt worden sei, nach beinahe 20 Jahren der unentgeltlichen Nutzung ein Mietverhältnis mit den Miteigentümern eingehen würden, um die Räumlichkeiten entgeltlich zu nutzen. Eine solch ungewöhnliche und fremdunübliche Vorgangsweise lasse sich nur aus dem Naheverhältnis der involvierten Personen und mit ausschließlich steuerlich motivierten Gründen, wie insbesondere der Finanzierung des Umbaus durch steuerliche Effekte (Vorsteuerabzug und Werbungskosten), erklären. Auch die grundsätzlich freie Wahlmöglichkeit, ob die Berechtigten des Wohnungsgebrauchsrechtes bzw. nunmehrigen Mieter eine Sanierung des Gebäudes bevorzugt hätten, ändere nichts daran, dass die Vorgangsweise jedem wirtschaftlichen Denken widerspreche und somit fremdunüblich sei. Des Weiteren sei dazu anzumerken, dass laut vorliegenden Fotos (siehe Beilagen zur Sachverhaltsdarstellung von Name vom 31.3.2016) in den nächsten Jahren sowieso Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten notwendig gewesen wären, um das im Jahr

1963 errichtete Gebäude in einem brauchbaren und bewohnbaren Zustand zu halten und somit das den Eltern vertraglich eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht zu gewährleisten.

Ergänzend sei zur behaupteten Fremdüblichkeit des vorliegenden Mietverhältnisses anzuführen, dass laut Punkt IV des Mietvertrages vom 27.7.2015 vereinbart worden sei, den Mietzins durch eine jährliche Einmalzahlung (am 30.6. jeden Jahres) zu begleichen und auf eine Mietkaution zu verzichten. Sowohl die Begleichung des Mietzinses durch eine jährliche Einmalzahlung als auch der Verzicht auf die Einhebung einer Kaution widerspreche einer fremdüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses und lasse sich ebenfalls nur aus der familiären Nahebeziehung der beteiligten Personen erklären.

Auf Seite 4 der Beschwerde werde explizit darauf hingewiesen, dass die „verrechnete Miete ausschließlich auf Basis der Kosten für die Baumaßnahmen zur qualitativen Verbesserung des Gebäudes ermittelt wurde.“ Einkünfte iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG lägen vor, wenn unbewegliche Wirtschaftsgüter entgeltlich zur Nutzung überlassen würden. Das Nutzungsentgelt, also eine steuerlich relevante Miete, müsse demnach über einen bloßen Kostenersatz hinausgehen. Wie bereits von der Abgabepflichtigen bzw. ihrer Vertretung selbst angemerkt, handle es sich beim verrechneten Entgelt lediglich um einen Kostenersatz in Höhe der angefallenen Baukosten. Mangels Nutzungsentgelts bzw. fremdüblicher Miete liege daher keine Einkunftsquelle iSd § 28 EStG vor. Dem Vorliegen einer Einkunftsquelle iSd § 28 EStG stehe auch entgegen, dass der Miteigentumsgemeinschaft eine Vermietung der betroffenen Räumlichkeiten während des Bestandes des lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes gar nicht möglich sei und deshalb auch keine steuerlich relevanten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden könnten (vgl. BFG 11.3.2015, RV/3100446/2011).

Zusammenfassend werde festgehalten, dass aufgrund der vorliegenden ungewöhnlichen, der allgemeinen Lebenserfahrung und jedem wirtschaftlichen Denken widersprechenden Vorgangsweise das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werde und somit keine Einkunftsquelle iSd § 28 EStG und keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 UStG vorliege (vgl. auch UFS 27.1.2005, RV/0478-G/04; UFS 15.6.2012, RV/0058-F/11).

Des Weiteren sprächen auch der Verzicht auf die Einhebung einer Mietkaution, die Zahlung des Mietzinses mit jährlicher Einmalzahlung, vor allem aber die bloße Verrechnung eines Kostenersatzes eindeutig gegen ein fremdübliches Mietverhältnis.

Abschließend sei noch anzumerken, dass aufgrund des festgestellten Sachverhaltes davon auszugehen sei, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ([§ 21 BAO](#)) ein Mietverhältnis nur vorgetäuscht worden sei ([§ 22 BAO](#)), um bei der Sanierung des privaten Ferienhauses in den Genuss von Steuervorteilen (Vorsteuerabzug und Werbungskosten) zu kommen.

Im fristgerechten **Vorlageantrag** wandte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung zur **Vermietung an die ***6***** gegen die Entscheidung des Finanzamtes ein, dass dieses die unternehmerische Nutzung von Räumlichkeiten der besagten Liegenschaft offenbar im Hinblick

auf Fotos, auf denen eine Nutzung weder als Büro noch als Seminarraum erkennbar sei, verneine.

Dem sei entgegenzuhalten, dass es keine „Normausstattung“ für ein Büro bzw. für einen Seminarraum gebe. Die Ausstattung für solche Räume könne je nach Nutzer und Verwendungszweck bzw. Zielgruppe ganz unterschiedlich gestaltet werden. Außerdem sei eine Internetverbindung für Vorbereitungsarbeiten wie die Erstellung von Präsentationen, Flipcharts, Bildern u.ä. keine Voraussetzung.

Festzuhalten sei auch, dass - wie vom Finanzamt angemerkt - für das Mietverhältnis keine Kautionsvereinbarung vereinbart worden sei. Dies deshalb, da zwischen dem Mieter und den Vermietern ein Naheverhältnis und daher auch ein entsprechendes Vertrauensverhältnis bestehe, weshalb die Einbringlichkeit der Mietzahlungen nicht gefährdet sei. In Bezug auf die Hinterlegung einer Kautions könne daher nicht mit den gleichen strengen Maßstäben wie gegenüber Dritten gemessen werden.

Wie bereits in der Beschwerde vom 15.3.2017 ausgeführt, seien die für einen breiteren Kundenkreis zugänglichen Seminare, die am Betriebsstandort ***16*** stattfänden, nunmehr unter ***20*** bzw. ***21*** (aktuell mit insgesamt sieben verschiedenen Terminen) online buchbar (siehe dazu auch die Beilagen).

Festgehalten werde nochmals, dass die ***6*** bzw. Name die betriebliche Tätigkeit (Consulting, Coaching, Strategieberatung und Marktauftritt, Erstellung von Inhalten für Online-Seminare) einerseits bei den Kunden und andererseits in den angemieteten Räumlichkeiten in ***16*** ausübe.

Andere, z.B. angemietete, betriebliche Räumlichkeiten seien nicht vorhanden.

Zur **Vermietung an die Übergeber** wandte die Bf ein, dass nach der Beschwerdeentscheidung „laut vorliegenden Fotos in den nächsten Jahren sowieso Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten notwendig gewesen wären (...)“. Diese Aussage sei lediglich eine Behauptung, ohne einen glaubhaften Nachweis erbracht zu haben. Auf den angesprochenen Fotos fänden sich keinerlei Nachweise, dass Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten notwendig gewesen wären. Außerdem stammten die angesprochenen Fotos vom März 2016, d.h. nach den Baumaßnahmen im Jahr 2014, und könnten diese Fotos daher erforderliche Sanierungsmaßnahmen gar nicht beweisen.

Die laut Finanzamt unübliche jährliche Einmalzahlung der Miete sei auf eine verwaltungsökonomische Vereinfachung zurückzuführen. Darüber hinaus bestehe zwischen Vermieter und Mieter insbesondere in Bezug auf die Leistung der Mietzahlungen ein entsprechendes Vertrauensverhältnis. Dasselbe gelte für die nicht erforderliche Hinterlegung einer Kautions. Die jährliche Einmalzahlung der Miete und das Fehlen einer Kautions - unter Berücksichtigung des Vertrauensverhältnisses zwischen Mieter und Vermieter - könnten jedenfalls nicht zur steuerlichen Nichtanerkennung des Mietverhältnisses führen.

In der Beschwerde vom 15.3.2017 sei festgehalten worden, dass das an die Berechtigten des Wohnungsgebrauchsrechtes verrechnete Entgelt ausschließlich auf Basis der (Anschaffungs-)Kosten für die Baumaßnahmen zur qualitativen Verbesserung des Gebäudes ermittelt worden sei. D.h. das Wohnungsgebrauchsrecht sei nicht (mittelbar) verrechnet worden, da eine fremdübliche Miete - ohne Wohnungsgebrauchsrecht - deutlich über dem tatsächlich verrechneten Entgelt liegen würde.

Nach Ansicht des Finanzamtes lägen keine Einkünfte iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG vor, da nach einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 11.3.2015, RV/3100446/2011, der bloße Kostenersatz keine steuerlich relevanten Einkünfte darstelle. Das Finanzamt übersehe allerdings, dass der Sachverhalt nicht vergleichbar sei. Bei dem der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zugrundeliegenden Sachverhalt seien lediglich die Betriebskosten samt den Beiträgen zum Instandhaltungsfonds bezahlt worden. Im verfahrensgegenständlichen Sachverhalt sei ein tatsächliches Entgelt für die Qualitätsverbesserung des Gebäudes entrichtet worden, welches auf Basis der Anschaffungskosten der Baumaßnahmen errechnet worden sei und nicht, wie vom Finanzamt behauptet, lediglich ein Kostenersatz.

Die Bf beantragte eine mündliche Verhandlung gemäß [§ 274 BAO](#).

Dem Vorlageantrag legte sie Unterlagen zu der von 8.6. bis 9.6.2017 und von 14.9. bis 15.9.2017 in ***22*** stattfindenden Veranstaltung „***23***“ bei, die Name gemeinsam mit zwei weiteren Personen organisiert hatte.

Weiters wurde eine Beschreibung des Seminars „***24***“ beigefügt, das zu insgesamt fünf Terminen im Juni, August und September 2017 am 1. Tag in ***22***, ***1***, und am 2. Tag im ***25*** in ***26***, stattfinden sollten.

Im Briefkopf schien in beiden Veranstaltungsbeschreibungen „***27***! - ***28***“ auf.

In beiden Beilagen findet sich demnach weder ein Hinweis auf die ***6*** als Veranstalterin, noch betreffen die Veranstaltungen die Beschwerdejahre.

Mit **Schreiben vom 22.2.2021** brachte das Bundesfinanzgericht der Bf die Sach- und Rechtslage zur Kenntnis und ersuchte um Stellungnahme und um Mitteilung, ob der im Vorlageantrag gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrechterhalten werde.

Mit Schreiben vom 10.3.2021 verzichtete die Bf auf eine mündliche Verhandlung.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten, dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aktenteilen, dem Firmenbuch, dem Zentralen Melderegister und den Finanzamtsdatenbanken.

Rechtslage:

Nach [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) zählen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung u.a. die Einkünfte aus der Vermietung von unbeweglichem Vermögen.

Vermietung und Verpachtung“ im Sinne des § 28 knüpft nicht an den privatrechtlichen Begriff des Bestandvertrages an, sondern unterstellt einen umfassenderen Begriffsinhalt als den der Vermietung und Verpachtung nach bürgerlichem Recht. Wesentliches wirtschaftliches Element ist die entgeltliche Nutzungsüberlassung (VwGH 28.1.1997, [96/14/0012](#)).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind im Bereich des Steuerrechts nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Bei Mietverträgen ist darauf abzustellen, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit dem nahen Angehörigen. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss diesen Anforderungen genügen.

Dieser Grundsatz gilt auch für die Umsatzsteuer (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 180). An einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch fehlt es, wenn Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven erbracht werden.

Die Fremdüblichkeit ist aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.7.1996, [94/15/0039](#)). Eine Vertragsgestaltung hält einem Fremdvergleich stand, wenn sie mit genau diesem Inhalt auch zwischen einander völlig fremd gegenüberstehenden Personen zustande gekommen wäre.

Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme naheliegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (VwGH 1.7.2003, [97/13/0215](#)).

Nahebeziehungen können daher auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen; die zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelte Judikatur gilt demzufolge z.B. auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und dem Einmann-Gesellschafter (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 2 Rz 159/2).

In der Regel fehlt es nämlich bei derartigen Rechtsbeziehungen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, und durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Der dadurch bestehenden Gefahr einer willkürlichen Herbeiführung steuerlicher

Folgen muss im Interesse der durch [§ 114 BAO](#) gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden. Aus diesem Grund müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten der Partei (VwGH 7.12.1988, [88/13/0009](#)).

Die vom VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in den Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 7.12.1988, [88/13/0009](#)).

Entspricht die Vertragsgestaltung nicht fremdüblichen Gegebenheiten, so sind die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung. In diesem Fall liegt auch keine Unternehmereigenschaft vor, sodass keine Umsatzsteuer festzusetzen ist bzw. keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht.

Unklare bzw. fehlende Vereinbarungen sprechen gegen einen eindeutigen, einem Fremdvergleich standhaltenden Vertrag (VwGH 8.9.1992, [87/14/0186](#)).

Die genannten Anforderungen müssen einerseits im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen, andererseits müssen die einzelnen Bestimmungen auch eingehalten werden und muss auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen diesen Anforderungen genügen (VwGH 4.8.2010, [2007/13/0102](#)).

Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgebend.

Das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen Mietvertrages bedeutet noch nicht, dass das zivilrechtlich gültige Mietverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechts zu einer Einkunftsquelle führen muss. Typischerweise aus privaten Motiven (z.B. zur Versorgung naher Angehöriger) eingegangene Mietverhältnisse vermögen für den Bereich des Steuerrechts keine rechtliche Wirkung zu entfalten, sondern gelten als eine in der Privatsphäre (außerhalb des Unternehmensbereiches) stattfindende Einkommensverwendung.

Die Beurteilung, ob eine Vermietungstätigkeit im Sinne des [§ 28 EStG 1988](#) entfaltet wird, liegt im Vorfeld einer (allfälligen) Liebhabereibeurteilung. Ist daher die Mietvereinbarung schon nicht fremdüblich, bedarf es keiner Prüfung der Liebhabereigrundsätze mehr.

Nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Erfasst sind jene Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen.

Die wesentlichste Aussage des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter sind, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird (VwGH 22.2.2007, [2006/14/0020](#)). Lässt sich daher eine klare Abgrenzung zwischen betrieblichen bzw. beruflichen Aufwendungen und Lebensführungskosten nicht vornehmen, ist der gesamte Aufwand nicht abzugsfähig.

Bei der Abgrenzung der betrieblich bedingten Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden. Nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung ist als allein erheblich anzusehen. Für Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, ist ein strenger Maßstab anzulegen (VwGH 28.2.1995, [91/14/0231](#)).

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen will, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen (VwGH 17.6.2015, [2011/13/0048](#)).

[§ 20 EStG 1988](#) gilt für alle Einkünfte bzw. alle Einkunftsarten gleichermaßen.

Nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß [§ 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 Einkünften, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

[§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) normiert, dass der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) diesen Betrag.

Gemäß [§ 21 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach [§ 188 Abs. 1 lit. d BAO](#) werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, so ist – in Erledigung dennoch eingereichter Feststellungserklärungen – ein Bescheid, wonach eine Feststellung zu unterbleiben hat, zu erlassen (Ritz, BAO⁶, § 188 Tz 18).

[§ 508 ABGB](#) verpflichtet den Eigentümer, die mit dem Gebrauchsrecht belastete Sache auf seine Kosten in gutem Zustand zu erhalten. Im Fall eines zu Versorgungszwecken eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes muss er die Kosten der Instandhaltung ohne Einschränkung tragen, soweit dies zur Erreichung des Zwecks der Dienstbarkeit erforderlich ist. Er muss die Sache nicht verbessern, sondern grundsätzlich in dem brauchbaren Zustand erhalten, in dem sie sich zur Zeit der Einräumung der Dienstbarkeit befunden hat (OGH 19.11.2019, [10 Ob 67/19d](#)).

Es ist Sache des Eigentümers, die notwendigen Arbeiten in einem Stadium durchzuführen, in dem Wirtschaftlichkeit noch vorliegt. Säumnis mit der Erhaltung kann grundsätzlich nicht dazu führen, dass die Verbindlichkeiten aus der Dienstbarkeit erlöschen (OGH 27.6.2013, [2 Ob 115/12v](#)).

Dienstbarkeiten, die Grund und Boden zum Inhalt haben, können in der Regel nicht dauerhaft zerstört werden (Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.04 § 525 Rz 1, Stand 1.2.2020, rdb.at).

Selbst wenn ein ganzes Haus zerstört wird, liegt kein dauernder Untergang, sondern nur eine vorübergehende Unmöglichkeit der Servitutsausübung vor, da ein Wiederaufbau im Zweifel möglich ist. Das Gebäude muss dabei nicht in unveränderter Gestalt wiederhergestellt werden; es reicht, dass die Ausübung der Dienstbarkeit wieder möglich ist. Auf eine solche Erneuerung hat der Servitutsberechtigte unter Umständen sogar Anspruch; er kann z.B. die Einrichtung entsprechender Räume im Neubau begehren (Memmer, aaO, § 525 Rz 8).

Das Gesetz stellt daher sicher, dass auch im Falle eines Um- oder Neubaus das Wohnrecht durch Zurverfügungstellung gleichwertiger Ersatzräumlichkeiten ausgeübt werden kann.

Gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anträge zu erläutern und zu ergänzen sowie

dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafürsprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (Ritz, BAO⁶, § 138 Tz 5, sowie die dort angeführte Judikatur).

Bei ungewöhnlichen Verhältnissen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder bei Behauptungen, die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht (Ritz, aaO, § 115 Tz 13).

Können Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden, trifft die Beweislast diejenige Seite, zu deren Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen, der Abgabepflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder die gesetzliche Vermutung widerlegen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II3 (1996), 238).

Nach dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung ([§ 167 BAO](#)) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, aaO, § 167 Tz 8, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass den unmittelbar im Zuge der Erstbefragung gemachten Aussagen eine höhere Glaubwürdigkeit beizumessen ist als den späteren Angaben, weil die ersten Aussagen noch zeitnah und ohne Wissen der abgaberechtlichen Konsequenzen erfolgen.

Erwägungen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob

a) der zwischen der Bf (= die am 1.9.2014 zwischen den Ehegatten ***5*** und Name gegründete Miteigentümergeinschaft) und den Ehegatten ***3*** und ***4*** am 27.7.2015 abgeschlossene Mietvertrag und

b) das mit 15.1.2015 datierte, nicht unterschriebene Mietvertragsanbot der Bf an die Fa. ***6***, deren Geschäftszweig laut Firmenbuch die Erbringung von Beratungs- und Consultingleistungen und deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer Name ist,

steuerlich anzuerkennen sind und die damit im Zusammenhang stehenden Mietzahlungen und Vorsteuern in den Beschwerdejahren 2014 und 2015 zu berücksichtigen sind.

Die Naheverhältnisse zwischen den beteiligten Parteien rechtfertigen die Prüfung, ob die Mietverträge durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind.

a) Unstrittig räumten die Miteigentümer den Übergebern mit dem in Notariatsaktform abgeschlossenen Schenkungsvertrag vom 28.12.1999 in Punkt Drittens a) nachstehendes, grundbücherlich sichergestelltes Wohnungsrecht ein:

*„Die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes im Sinne des [§ 521 ABGB](#) im Hause ***22***, ***1***, und zwar hinsichtlich einer ausschließenden Benutzung jeweils eines Schlafzimmers im ersten Stock des Hauses zugunsten des Übergebers ***4*** einerseits und der Übergeberin ***3*** andererseits, weiters verbunden mit dem Recht des ausschließlichen Gebrauches der Garage seitens der Übergeber, weiters verbunden mit dem Recht der Mitbenützung der Räumlichkeiten im Erdgeschoß, auch hinsichtlich Bad und Toilette (dies betrifft auch die im ersten Stock des Hauses gelegene Toilette), weiters verbunden mit dem Recht der Mitbenützung des Stiegenhauses, des Kellers, des Dachbodens, des Hausgartens sowie des bislang seitens der Übergeber gemieteten Badeplatzes, wobei zwischen den Vertragsparteien vereinbart wird, dass für die Zeit der Ausübung dieses Wohnungsrechtes seitens der Übergeber die laufenden Betriebskosten sowie öffentlichen Abgaben so wie bisher von diesen bezahlt werden. Eine Ausnahme von dieser Vereinbarung bildet die Berichtigung der Grundsteuer, welche zur Hälfte seitens des Übernehmers getragen wird, und die Kosten für die Anmietung des Badeplatzes, an welchen Kosten sich der Übernehmer mit einem Betrag von höchstens 5.500,00 S pro Jahr beteiligt.“*

Dieser Betrag unterliegt - wie im Vertrag näher ausgeführt – einer Wertsicherung.

Im Schenkungsvertrag vom 3.9.2014, mit welchem Name seiner Gattin einen Hälfteanteil dieser Liegenschaft schenkte, wurde dieses Wohnrecht unverändert übernommen, obwohl zu diesem Zeitpunkt der Investitionsbedarf bereits bekannt war (Feststellung eines umfangreichen Sanierungsbedarfs bereits im Jahr 2013 laut Sachverhaltsdarstellung Name vom 31.3.2016).

In dem zwischen der Bf und den Übergebern am 27.7.2015 abgeschlossenen Mietvertrag wurde zwischen den Vertragsparteien auszugsweise Nachstehendes vereinbart:

„I. Präambel:

*(...) Hinsichtlich dem vorgenannten Haus ***1*** wurden mit not. Übergabs- und Pflichtteilverzichtsvertrag vom 28.12.1999 den Ehegatten ***4*** und ***3*** im Vertragspunkt Drittens a) ein Wohnungsrecht eingeräumt, welches mit Ausnahme der Mitbenützung des Dachbodens vollinhaltlich aufrecht bleibt. Die Mitbenützung des Dachbodens wird von allen Vertragsparteien einvernehmlich aufgehoben.*

*Die nunmehrigen Liegenschaftseigentümer haben das Haus ***1*** nunmehr umfassend saniert, insbesondere umfangreiche Trockenlegungs- und Drainagearbeiten und Isolierungsarbeiten im Keller, Erdgeschoß, erstes Obergeschoß vorgenommen sowie Hauswand, Dachstuhl, Balkon Obergeschoß und Vollwärmeschutzanbringung renoviert und andererseits*

durch An- und Zubau zusätzlichen Wohnraum geschaffen. Dabei wurden hinsichtlich der vom bisherigen Wohnungsrecht betroffenen Räumlichkeiten folgende Sanierungsarbeiten durchgeführt:

Warmwasseraufbereitung mit Pufferspeicher, Heizung im Bad im Obergeschoß, Vollisolierung Decke Obergeschoß, Fenster neu im Obergeschoß, Sanierung Balkon Obergeschoß, Sanierung Decke im Obergeschoß und Entfeuchtung des Kellergeschoßes.

Im Hinblick auf diese umfangreichen Investitionen und Verbesserungen der vom bisherigen Wohnrecht betroffenen Räumlichkeiten sowie der zusätzlichen Zurverfügungstellung von zusätzlichen Räumlichkeiten wird nunmehr von allen Vertragsparteien vereinbart, dass die im Vertragspunkt 2.) nachstehend angeführten Räumlichkeiten von den Liegenschaftseigentümern den Ehegatten ***3*** und ***4*** wie folgt vermietet werden:

Zur Klarstellung wird festgehalten, dass es sich bei den vermieteten Räumlichkeiten um Räume handelt, die – mit Ausnahme des Badezimmers bzw. WCs im ersten Obergeschoß – nicht beheizt sind, da diese bereits bisher in den Wintermonaten nur fallweise benützt wurden und in Zukunft nur zur fallweisen Benützung in den Wintermonaten vorgesehen sind.

II. Mietgegenstand:

1.) Gegenstand dieses Mietvertrages sind nachstehende Räumlichkeiten des Hauses ***1*** wie folgt:

A/ Untergeschoß (Keller): Sauna im Ausmaß von 17,08 m² und Werkstatt im Ausmaß von 7,25 m² sowie der Zugang zu denselben

B/ Erdgeschoß: Stiegenhaus vom Untergeschoß bis einschließlich erstes Obergeschoß, Garage im Ausmaß von 15,11 m², Vorraum im Ausmaß von 4,44 m², Küche im Ausmaß von 7,42 m², Flur im Ausmaß von 10,22 m², Bad im Ausmaß von 3,79 m², WC im Ausmaß von 1,96 m², Esszimmer im Ausmaß von 16,90 m², Wohnen im Ausmaß von 17,3 m², Terrasse ebenerdig samt Außenzugang, 1 Stellplatz im Freien zusätzlich zur Garage

C/ erstes Obergeschoß: Flur im Ausmaß von 6,75 m², Bad/WC im Ausmaß von 5,15 m², zwei Schlafräumen im Ausmaß von 33,43 m²

D/ Kapelle: Die auf dem Grundstück befindliche Kapelle samt Zugang zu dieser.

(...)

III. Vertragsdauer:

Das Bestandsverhältnis hat am 1.1.2015 begonnen und wird auf Lebensdauer beider Mieter abgeschlossen. Das Bestandsverhältnis endet daher mit dem Ableben des zuletzt versterbenden Mieters. Eine vorzeitige Vertragsauflösung sowohl durch die Vermieter als auch die Mieter, aus welchem Grund auch immer, insbesondere gemäß [§§ 1117, 1118 ABGB](#), wird ausgeschlossen.

IV. Mietzins:

(...)

2.) Höhe des Mietzinses: Als Hauptmietzins wird ein angemessener Betrag in Höhe von netto 8.333,00 € jährlich vereinbart. (...)

3.) Mietzinsfälligkeit: Der Mietzins zuzüglich Umsatzsteuer ist von den Mietern jährlich am 30.6. eines jeden Jahres für die Vermieter spesenfrei auf dessen Konto (...) zur Anweisung zu bringen.

(...)

4.) Festgestellt wird, dass keine Mietkaution geleistet wird.

V. Wertsicherung: (...)

(...)“

Das Bundesfinanzgericht teilt die Ansicht des Finanzamtes, wonach eine fremde Person nicht bereit gewesen wäre, ohne jegliche vertragliche Verpflichtung eine Abänderung des ihr eingeräumten lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnrechts in der Weise in Kauf zu nehmen, dass sie für die Sanierung der vom Wohnungsrecht umfassten und die Zurverfügungstellung zusätzlicher Räumlichkeiten ein Mietentgelt entrichten würde. Dies umso weniger, als bei einem zu Versorgungszwecken eingeräumten Wohnrecht der Eigentümer ohnedies ohne jede Einschränkung zur Tragung von Instandhaltungskosten verpflichtet ist, wenn dies zur Erreichung des Zwecks der Dienstbarkeit erforderlich ist (Simone Maier-Hülle, immolex 2010/137, Heft 12 / 2010, OGH 19.5.2010, [8 Ob 140/09k](#)).

Dafür, dass mit den Übergebern vereinbart worden wäre, dass diese alle nötigen Investitionen zur Substanzerhaltung zu tätigen hätten, finanziell dazu aber nicht in der Lage gewesen seien, die Sanierungen zu leisten (Sachverhaltsdarstellung Name vom 31.3.2016), finden sich keine schriftlichen Unterlagen.

Die Übergeber sind Jahrgang ***29*** und ***30*** und an der Adresse ***1*** nur mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Hätten sie die Liegenschaft fremden Dritten geschenkt und sich gegenüber diesen ein dingliches, lebenslängliches und unentgeltliches Wohnungsrecht ausbedungen, hätten sie, nachdem sie dieses Wohnrecht bereits seit rund 14 Jahren ausgeübt haben, einer finanziellen Beteiligung an Investitionskosten, die weit über die von den Eigentümern zu tragenden Kosten der Instandhaltung hinausgingen, nicht zugestimmt und den vorliegenden Mietvertrag, der sie zu jährlichen Zahlungen von 9.238,30 € verpflichtet, nicht abgeschlossen.

Vor allem im Hinblick auf die erfolgte Schenkung der Liegenschaft wären die Übergeber nicht bereit gewesen, auf die anlässlich der Vermögensübertragung vereinbarten Bedingungen zu verzichten. Sie hätten sich aufgrund ihres Alters, des Umstandes, dass sie zur Substanzerhaltung aufgrund ihrer finanziellen Lage offenbar selbst nicht in der Lage waren und die Räumlichkeiten nicht ständig nützten, mit der bloßen Substanzerhaltung begnügt und wären mit der Bezahlung einer Miete nicht einverstanden gewesen.

Aufgrund der Vereinbarungen im Übergabevertrag bestand keinerlei Verpflichtung bzw. Veranlassung zur Leistung von Mietzahlungen. Ein fremder Dritter hätte auf die – mit

Ausnahme der laufenden Betriebskosten - unentgeltliche Nutzung von Räumlichkeiten, die er offenbar sowohl im Übergabevertrag als auch viele Jahre danach als ausreichend empfunden hat, nicht verzichtet und für Investitionen in die bisher genutzten Räumlichkeiten, die ohnedies den Eigentümern oblagen, oder die Zurverfügungstellung weiteren Wohnraums kein Entgelt bezahlt.

Zumindest seit 2013 stand die Sanierungsbedürftigkeit des Hauses fest (Sachverhaltsdarstellung Name vom 31.3.2016). Im Zuge der Schenkung übernahm ***5*** zwar das zugunsten der Eltern des Geschenkgebers, Name, eingetragene Wohnungsrecht, aber trotz des Wissens um anstehende, umfangreiche und kostspielige Sanierungsaufwendungen findet sich im Schenkungsvertrag vom 3.9.2014 keine Vertragsbestimmung zu einer Abänderung des eingeräumten Wohnungsrechts.

Auch dieser Umstand deutet darauf hin, dass erst nach Gesprächen mit dem Steuerberater, dem Anwalt und Notar, „wie man sich das leisten kann“, die „Miteigentümervariante entwickelt wurde“ (Gedächtnisprotokoll zur Besprechung vom 5.4.2016). Familienfremde hätten dieser Variante, die eine vertraglich nicht vorgesehene und daher rechtlich auch nicht durchsetzbare finanzielle Belastung zur Folge hatte, nicht zugestimmt.

Der wahre Beweggrund für den Abschluss eines Mietvertrages mit den Übergebern zur Abgeltung der umfangreichen Investitionen und Verbesserungen der vom bisherigen Wohnrecht betroffenen Räumlichkeiten sowie der Zurverfügungstellung zusätzlicher Räumlichkeiten ist darin zu sehen, dass die getätigten Investitionen steuerlich absetzbar gemacht werden sollten, wozu ein „steuerlich übliches Modell“ gewählt wurde (Sachverhaltsdarstellung vom 31.3.2016).

Dazu fügt sich, dass die Sanierung nicht zuletzt im Hinblick auf den eigenen Pensionsantritt der Eigentümer erfolgte (Gedächtnisprotokoll über die Besprechung vom 5.4.2016) und die Miteigentümerin ***5*** „wesentlich zur Finanzierung beigetragen hat unter der Voraussetzung, dass zumindest ein Teil durch Mieteinnahmen refinanzierbar ist“ (E-Mail des Notars vom 10.3.2016). Gleichzeitig sollten die Investitionen zur Sanierung der Substanz einer späteren, nach dem Ableben der Übergeber anzustrebenden Vermietung steuerlich ansetzbar sein (Sachverhaltsdarstellung Name vom 31.3.2016).

Auch die Nichtfestsetzung einer Kautio im Mietvertrag ist eine unübliche Vorgangsweise, die einem Fremdvergleich nicht standhält. Die Rechtfertigung der Bf im Vorlageantrag, dass das Fehlen einer Kautio unter Berücksichtigung des Vertrauensverhältnisses zwischen Mieter und Vermieter nicht zur Nichtanerkennung des Mietvertragsverhältnisses führen könne, spricht geradezu für die von der Abgabenbehörde angenommene Fremdunüblichkeit. Ein mit einem fremden Dritten geschlossener Mietvertrag würde zweifelsohne eine Kautio zur Sicherstellung von Mietzinszahlungen oder Beschädigungen am Mietobjekt vorsehen.

Weiters entspricht eine jährliche Mietzahlung nicht den üblichen Bestimmungen einer Mietvereinbarung, weil üblicherweise Mietzahlungen in regelmäßigen Intervallen

entsprechend der zeitlichen Nutzung zu entrichten sind. Inwieweit eine jährliche Mietzahlung, wie im Vorlageantrag eingewendet, bei allfälliger Einrichtung eines Dauerauftrages mit einer verwaltungsökonomischen Vereinfachung begründbar wäre, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht. Nicht nur die Nichtfestsetzung einer Kautions, sondern auch die jährliche Mietzahlung begründet die Bf mit einem entsprechenden Vertrauensverhältnis, welches, wie o.a., eben gerade gegen Fremdüblichkeit spricht.

Gegen die Fremdüblichkeit des Mietvertrages spricht nicht zuletzt, dass hinsichtlich derselben Wohnung ein Wohnungsvertrag und ein Bestandvertrag nicht zugunsten derselben Person nebeneinander bestehen können (Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.04 § 521 Rz 7, Stand 1.2.2020, rdb.at, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur des OGH).

Die Fragen, ob ein rückwirkender Mietvertragsabschluss (Mietvertrag vom 27.7.2015, Beginn des Mietverhältnisses am 1.1.2015) einem Fremdvergleich standhält und ob eine ausschließlich auf Basis der Kosten für die Baumaßnahmen zur qualitativen Verbesserung des Gebäudes ermittelte Miete überhaupt als Mietentgelt anzusehen ist, weil eine steuerlich relevante Miete über einen bloßen Kostenersatz hinausgehen muss, sind für die steuerliche Nichtanerkennung des Bestandsverhältnisses nicht mehr von tragender Bedeutung.

Da die Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhält, erübrigt sich eine Prüfung der beiden übrigen geforderten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Selbst ein Mietvertrag, der den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entspricht, ist steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn die Vermietung zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt. Im vorliegenden Fall stellt die Vermietung mangels Fremdüblichkeit keine Einkunftsquelle und keine unternehmerische Tätigkeit dar; ein Vorsteuerabzug kommt daher ebenfalls nicht in Betracht.

Mangels Einkunftsquelleneigenschaft im Sinne des [§ 2 EStG 1988](#) erübrigt sich auch die Frage der Liebhaberei.

b) Laut Firmenbuch wurde die ***6*** am 23.1.2015 errichtet. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist Name. Unternehmensgegenstand ist die Erbringung von Beratungs- und Consultingleistungen.

Nach den Angaben des Geschäftsführers umfasst ihre Tätigkeit Beratungsleistungen, Seminare, Workshops, Coachings und langfristige Begleitung von Unternehmen des Topmanagements (Gedächtnisprotokoll zur Besprechung vom 5.4.2016).

Das Mietvertragsangebot ist von keiner der präsumentiven Vertragsparteien unterschrieben und hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

„ (...)

II. Der Vermieter vermietet hiermit an den Mieter und dieser mietet hiermit vom Erstgenannten folgende Bereiche der oben näher bezeichneten Liegenschaft:

Räumlichkeiten im EG im Ausmaß von 40 m², warm, inkl. Strom und Wasser, Benützung der Sanitäranlagen, sowie eines Stellplatzes.

III. Zweck des Mietverhältnisses:

Zweck des Mietverhältnisses ist die Verwendung der Mietobjekte für Geschäftszwecke. (...)

IV. Beginn und Dauer:

Das Mietverhältnis hat mit Wirkung ab 1.1.2015 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. (...)

V. Mietzins:

Vereinbart wird jeweils eine Monatsmiete in Höhe von 510,00 € inkl. 20 % Umsatzsteuer. (...)

XIII. Kautions:

Eine Kautions wird nicht vereinbart.

(...)

XV. Anbotsfrist:

Die Annahme dieses Angebotes kann durch Bezahlung einer Monatsmiete bis zum 31.3.2015 erfolgen.“

Bei einer ersten Besichtigung durch Bedienstete des Finanzamtes am 10.2.2016 wurde am Mietobjekt niemand angetroffen und festgestellt, dass am Zugang zum Büro kein Firmenschild angebracht war.

Eine Besichtigung des Seminar- bzw. Büroraumes am 26.2.2016 ergab, dass dieser für Geschäftszwecke der ***6*** gemietete Raum eine typische Privateinrichtung aufwies und auf keine unternehmerische Nutzung schließen ließ. Nach den – unwidersprochenen – Feststellungen sind die im Ober- und Dachgeschoß befindlichen Privaträume der Miteigentümer nur über den vermieteten Seminarraum erreichbar. Die auch den Seminarteilnehmern zur Verfügung stehenden Sanitärräume befinden sich im privat genutzten Obergeschoß.

Der Geschäftsführer der Mieterin legte im bisherigen Verfahren keine Nachweise zu dort in den Beschwerde Jahren abgehaltenen Seminaren, Workshops oder Coachings bzw. zu dort ausgeübten Bürotätigkeiten vor. Die dem Vorlageantrag beigelegten Unterlagen zu Veranstaltungen, die im Jahr 2017 stattfinden sollten, lassen keinen Schluss darauf zu, dass die am 23.1.2015 errichtete ***6*** im Beschwerdejahr 2015 in dem als Büroraum bezeichneten, aber wie ein typisches Wohnzimmer eingerichteten Raum tatsächlich irgendeine berufliche Tätigkeit entfaltet hätte. Darüber hinaus enthalten die im Internet buchbaren Veranstaltungen keinerlei Hinweis auf die ***6*** als Veranstalterin, sondern verweisen vielmehr auf „***27***! ***28***“ bzw. auf „***32***, ***33***“, wobei einer der drei dort namentlich genannten Experten Name ist.

Laut Gedächtnisprotokoll zur Besprechung vom 5.4.2016 gab der Geschäftsführer der GmbH an, dass Seminare auf der Internetseite noch nicht angeboten würden, weil diese noch nicht fertig sei.

Sämtliches Vorbringen in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag zur betrieblichen Nutzung des gemieteten Raumes geht über das Aufstellen von Behauptungen nicht hinaus und wurde von der Bf weder bewiesen noch glaubhaft gemacht. Gerade bei ungewöhnlichen Verhältnissen oder bei mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehenden Sachverhalten hätte für die Bf eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestanden. Es wäre an ihr gelegen gewesen, nachzuweisen, dass der wie ein typisches Wohnzimmer eingerichtete Raum entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung ausschließlich oder zumindest beinahe ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird.

Die in der Beschwerde vorgebrachte elektronische Ablagetätigkeit, für welche eine übliche Büroausstattung nicht mehr erforderlich sei, sowie die Konzipierung von Online-Seminaren bzw. Online-Videos stehen in Widerspruch zur Aussage des Geschäftsführers der Mieterin, dass es im Seminarraum keine Internetverbindung gebe, weshalb er Arbeiten für die GmbH, die er ausschließlich am Laptop verrichte, im Wohnzimmer des 2. Obergeschoßes durchführe (Augenschein am 22.2.2016).

Zur detaillierten Beschreibung der Ausstattung des Seminarraumes, in welchem sich ausschließlich für ein privates Wohnzimmer sprechende Einrichtungs- und Dekorationsgegenstände befinden, ist auf die aktenkundigen Fotos und den Aktenvermerk vom 26.2.2016 zu verwiesen.

Nicht nur im Hinblick auf die nicht feststellbare und nicht nachvollziehbare betriebliche Nutzung des in Rede stehenden Raumes, in dem es keine Internetverbindung gibt, sondern auch im Hinblick auf das geltend gemachte Mietvertragsverhältnis teilt das Bundesfinanzgericht die Ansicht des Finanzamtes, wonach ein fremder Mieter keinesfalls Räumlichkeiten mieten würde, die von den privaten Räumlichkeiten der Vermieter nicht eindeutig abgegrenzt sind. Zum einen können die Vermieter ihre Privaträume nur über den vermieteten Raum erreichen, und zum anderen ist der Mieter auf die Mitbenützung der Sanitäranlagen der Vermieter angewiesen.

Überdies würde kein fremder Dritter einen Raum, in dem eine Internetverbindung nicht möglich ist, für Geschäftszwecke mieten.

Auch ein Vermieter würde mit einem fremden Mieter keinen Mietvertrag abschließen, der dem Mieter bzw. seinen Kunden die jederzeitige Nutzung der in seinem Privatbereich gelegenen Sanitäranlagen gestattet.

Zur Fremdunüblichkeit der Nichtvereinbarung einer Kautions ist auf obige Ausführungen in Punkt a) zu verweisen. Auch zum gegenständlichen Mietvertragsanbot wird im Vorlageantrag u.a. eingewendet, dass wegen des zwischen der Mieterin und Vermieterin bestehenden

Naheverhältnisses auch ein entsprechendes Vertrauensverhältnis bestehe und daher die Einbringlichkeit der Mietzahlungen nicht gefährdet sei.

Gerade ein solches Vertrauensverhältnis in Verbindung mit unüblichen Vertragsbestimmungen indiziert aber, wie o.a., die angenommene Fremdunüblichkeit und spricht dafür, dass der Vertrag zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Fremdunüblich ist ferner, dass zur Mietzahlung keine konkreten Zahlungsmodalitäten vereinbart wurden. Mit einem fremden Mieter wäre nicht nur eine laufende monatliche Mietzahlung vereinbart worden, sondern auch ein Fälligkeitstermin. Einem fremden Mieter wäre darüber hinaus ein konkretes Konto genannt worden, auf welches die Mietzahlungen zu tätigen wären.

Auch das Fehlen einer Wertsicherungsklausel zur Verhinderung einer Entwertung des ursprünglich vereinbarten Mietentgelts ist als fremdunüblich anzusehen. Fehlt eine Vereinbarung über eine Indexanpassung des Mietentgeltes, kann der Vermieter die Miete ohne Zustimmung des Mieters nicht an die allgemeinen Werterhöhungen anpassen. Ein fremder Mieter würde einer im Vertrag nicht vereinbarten Wertanpassung nicht zustimmen.

Aufgrund vorgenannter Überlegungen sind die aus diesem Mietvertragsanbot resultierenden Zahlungsvorgänge ebenfalls dem privaten Bereich zuzuordnen und nicht geeignet, die von der Bf beabsichtigten steuerlichen Wirkungen zu entfalten. Das bedeutet, dass einerseits die auf die gegenständliche Wohnfläche entfallenden Mietentgelte sowohl ertrags- als auch umsatzsteuerlich nicht anzusetzen sind und andererseits die mit der privaten Nutzung der Wohnflächen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung darstellen (und folglich auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht zu berücksichtigen sind).

Die Beschwerde ist daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Beschwerdeentscheidung liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde. Im vorliegenden Fall war darüber abzusprechen, ob der Mietvertrag bzw. das Mietvertragsanbot in der vorliegenden Fassung fremdüblich abgeschlossen wurden oder nicht. Es entspricht der herrschenden Rechtsprechung, dass fremdunübliche Mietverträge zwischen nahen Angehörigen keine steuerliche Anerkennung finden dürfen. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Linz, am 26. März 2021