

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterinl. in der Beschwerdesache Bf., Adresse Bf., über die Beschwerde vom 28.12.2017 gegen

- a. die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 04. Dezember 2017 betreffend Umsatzsteuer 2016 und Einkommensteuer 2016 sowie gegen
- b. den Bescheid vom 10.10.2019 betreffend Umsatzsteuer 2017, Steuernummer StNr. Bf., 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

Mit **Kauf- und Bauträgervertrag vom 08.07.2016** erwarb die Beschwerdeführerin (Bf.) in X. eine Wohnung (58,30 m²) zuzgl. Terrasse (17,17 m²), Hausgarten (72,38 m²) um netto € 130.000,00/brutto € 156.000, weiters einen Kfz-Abstellplatz (netto € 6.100,00/brutto € 7.320,00) und einen Tiefgaragen-Stellplatz (netto € 10.000,00/brutto € 12.000,00). Die Anschaffungskosten betrugen ohne Nebenkosten insgesamt € 146.100,00 netto/€ 175.320,00 brutto.

Ausgestattet wurde die Wohnung mit folgenden Einrichtungsgegenständen (Anschaffungskosten insgesamt € 30.512,01 + 20% USt):

Garderobe, Küche, Wohnzimmereinrichtung, Eckbankgarnitur, Liege im Wohnzimmer, Boxspringbett, Schlafzimmereinrichtung, Leuchten, Pölster, Vorhänge, Waschmaschine und zusätzlicher Badezimmereinrichtung.

Gesondert bezahlte Änderungen zur baulichen Ausführung lt. Kaufvertrag (€ 8.580,14 + 20% USt) erfolgten hinsichtlich Rollläden, Insektenschutz, Parkettböden (Aufpreis), Steckdosen,

Mehrausstattung Elektroinstallation, Änderung Kücheninstallation und Waschmaschinenanschluss.

Im Kaufvertrag ist unter Pkt. 7 Kaufpreis und Zahlung festgehalten, dass die Bf. die Objekte vermieten wird und zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Mit **21.11.2016** brachte die Bf. beim Finanzamt eine **Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994** (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ab dem Kalenderjahr 2016 ein und beantragte die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Die Bf. finanzierte den Erwerb der Wohnung über eine Schenkung ihrer im Jänner 2017 verstorbenen Mutter (€ 100.000,00) im Dezember 2016 sowie einen Einmalkredit vom 28.07.2016 (€ 112.320,00), rückzahlbar ab 20.08.2016 in 359 mtl. Pauschalraten bei Terminverlust und Zinsen von 1,5% Zinsen mit erstmaliger Zinsanpassung am 01.02.2018.

Die Bf. übernahm am 01.12.2016 die Wohnung. Sie behauptet die Vermietung an ihren Sohn **ab 02.12. 2016**.

In der am 16.05.2017 elektronisch eingereichten **Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2016** wies die Bf. Entgelte von € 435,60, Vorsteuern von € 7.510,29 sowie einen Werbungskostenüberschuss von € 2.407,88 aus.

Anlässlich einer **Betriebsprüfung (BP) für 2016 sowie einer Umsatzsteuernachschau für 01.bis 03. und 04.bis 06.2017** stellte das Finanzamt fest:

Seit Juni 2016 hatte die Mutter der Bf. bei der Bf. gelebt. Weil es der Mutter immer schlechter gegangen und der Pflegeaufwand höher geworden sei, habe der Sohn ausziehen müssen, um Platz zu schaffen.

Ein schriftlicher Mietvertrag wurde mit dem Sohn nicht abgeschlossen. Dem Finanzamt wurde folgender **Aktenvermerk** vorgelegt:

„Aktenvermerk betreffend mündlich abgeschlossenen Mietvertrag vom 2. Dezember 2016 mit dem Sohn, geboren xx.xx.1992, für Wohnung (genau bezeichnet), TG Top (genau bezeichnet) und Carport Top (genau bezeichnet) € 360,00 incl. 10%USt und € 130,00 inkl. 20% USt für Einrichtung, TG und Carport, somit gesamt € 490,00 monatlich im Vorhinein bis spätestens S. d.M. zuzüglich Kostenersatz für Betriebskosten lt. Vorschreibung Hausverwaltung, Strom eigener Zähler

Miete wertgesichert lt. aktuellem VPS, Erhöhung ab einer Steigerung von 5%

Mietdauer: auf unbestimmte Zeit

Kündigung; Beiderseits möglich mit Kündigungsfrist von 3 Monaten

ansonsten rechtsübliche Bedingungen für Neubauwohnungen.

Mündlicher Vertrag, wird nicht unterfertigt. Keine Rechtsgebühr.“

Nach Hinweis auf die rechtlichen Voraussetzungen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und die entsprechende Judikatur des VwGH führte das Finanzamt - auszugsweise festgehalten - aus:

„Eine Schriftform des Vertrages ist nicht unbedingt erforderlich, wenn die wesentlichen, fremdüblichen Vertragsbestandteile ausreichend und deutlich auch für Dritte zum Ausdruck kommen. Ist jedoch nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen, führt die mangelnde Schriftform idR zur Nichtanerkennung. Es ist aber aus der Erfahrung des täglichen Lebens oder aber auch aus der wirtschaftlichen bzw. geschäftsbezieherischen Gepflogenheit nicht üblich, für Wohnungen mündliche Mietverträge unter Fremden zu schließen.

Außer dem Aktenvermerk liegt nichts vor.

Es gibt keine Vereinbarungen hinsichtlich:

- Kaution*
- Unter- oder Weitervermietung*
- Haftung oder Ersatzbeschaffung von Einrichtungsgegenständen*
- bar oder unbare Zahlung der Mieten*
- Folgen von Zahlungsverzug oder Nichtzahlung*
- Zutrittsrechte der Vermieterin.*

Aus Sicht der Behörde kommt die Vereinbarung nicht ausreichend zum Ausdruck und kommt der Inhalt nicht eindeutig und abschließend zum Ausdruck.

Der Sachverhalt gibt Anlass dazu, zu befinden, dass der Erwerb der Wohnung nicht aus Absicht einer wirtschaftlichen Tätigkeit geboren wurde, sondern aufgrund von Schaffung von Wohnraum im Familienverband.

Dazu zwei niederschriftliche Aussagen:

Zitat der Bf. als Zeugin in einem anderen Verfahren vom 26.04.2017 „...mein Sohn musste zuhause ausziehen, damit wir Platz für die Mutter schaffen...“

Der Sohn, als Auskunftsperson am 19.10.2017 in dieser Sache befragt, gab Folgendes bekannt: „... Meine Mutter hat dann diese Wohnung gekauft. Mit dem Geld, das sie von der Oma geschenkt bekommen hat. Eigentlich war ja geplant, dass meine Oma die Wohnung mietet. Da es meiner Oma immer schlechter ging, hat sie mich gefragt. Da sie schon Umsatzsteuer beantragt hat, hat sie mir gesagt, dass sie eine gewisse Mindestmiete verlangen muss...“

Die Gestaltung der Vermietung zielt offensichtlich darauf ab. „dass es sich ausgeht lt. Prognoserechnung, nicht aber auf tatsächliche, wirtschaftliche Verhältnisse. Es ist nicht (fremd)üblich, Mietpreise derart anzusetzen, dass es sich lt. Prognoserechnung ausgeht, sondern ist vielmehr an tatsächlichen wirtschaftlichen Aspekten zu messen. Würden nämlich tatsächliche, wirtschaftliche Aspekte herangezogen werden, dann würde als Beispiel die Miete für Kfz-Abstellplätze und Einrichtung höher sein müssen als bisher, denn die Miete dazu beträgt jährlich netto € 1.299 96 und allein die Abschreibung dafür beträgt jährlich netto € 1.873 73.

Der Mietpreis wurde nicht aufgrund tatsächlicher Kriterien der Wirtschaftlichkeit festgelegt, sondern aus subjektiven familiären und steuerlich motivierten Gründen.

Familiär: Aussage des Sohnes vom 19.10.2017: „... hat sie mir gesagt, dass sie eine gewisse Mindestmiete verlangen muss...“..

Am 10.10.2017 ab 15.08 Uhr wurde zudem in einem Telefonat zwischen dem Ehegatten und dem Prüfer vom Ehegatten ausgesagt, dass „...mehr Miete verlangt wird, wenn an fremde Studenten vermietet...“.

„... Sohn würde irgendwann eventuell ausziehen und dann gäbe es mehr Mieteinnahmen...“.

Unter Fremden wäre eine solche Vermietung mit unklaren und vor allem nicht vereinbarten, aber sonst üblichen Vertragsbedingungen in dieser konkreten äußeren Form nicht geschlossen worden. Die getroffenen Vereinbarungen und die sonst üblichen, aber hier jedoch nicht vereinbarten Vertragsbedingungen sind im Vergleich zu Fremden nicht üblich.

Am 19.10.2017 wurde der Sohn niederschriftlich zu seinen Einkommensverhältnissen befragt und liegen seitens der Behörde folgende Daten vor:

Einkommen 2015 jährlich € 13.713,84, monatlich € 1.142,82

Einkommen 2016 jährlich € 11.567,03, monatlich € 963,92

Einkommen 2017 jährlich € 5.341,87, monatlich € 593,54.

Die Einkommen der vorigen Jahre betrugen bedeutend weniger. Für 2017 wurde erklärt, dass er mindestens das doppelte an Trinkgeld bezogen hat und ab 6.10.2017 eine neue Stelle als Koch begonnen hat, bei einem neu eröffneten Lokal eines Freundes von ihm. Laut Anmeldung

xGKK bezieht er einen Bruttomonatslohn i.H.v. € 1.764,36 (entspricht in etwa € 1.350,00 netto). Ein Dienstvertrag konnte (noch) nicht vorgelegt werden.

It. Referenzbudget 2017 - Ausgabengliederung Österreich

([http://www.schuldenberatung.at/downloads/infodatenba_nk/referenzbudgets/Referenzbudgets 2017 Aktualisierung EndV.pdf](http://www.schuldenberatung.at/downloads/infodatenba_nk/referenzbudgets/Referenzbudgets%202017%20Aktualisierung%20EndV.pdf)) benötigt ein Ein-Personenhaushalt im Alter ab 25 Jahren 1.393,00 pro Monat.

Auf Basis dieser Referenz wurde eine geschätzte Ausgabengliederung für den Sohn erstellt. Dazu ist hinzuzufügen, dass allein aufgrund der Kilometeranzahl lt. §57a Gutachten sich folgendes ergibt: (Verbrauch 6,4l, Benzin lt. WO; Preis je Liter € 1 ,10)

27.01.2017	83.540
22.10.2015	66.619
	16.921
	1.128,0667 km pro Monat
	72,20 Liter pro Monat
	79,41€ pro Monat

Strom, Haftpflichtversicherung, Haushaltversicherung sind Angaben des Sohnes.

Fixe Ausgaben: Miete u BK 672,00, Strom (inkl. Warmwasser) 13,00, Kraftstoff, Rep, Service 140, Haftpflichtversicherung 110,00, Telefon, Internet, TV Gebühren 51,00, Haushaltversicherung 30,00

Unregelmäßige Ausgaben:

Kleidung, Schuhe 51, 00, Gesundheit 33,00, soziale u kulturelle Teilhabe 126,00.

Haushaltsausgaben:

Nahrungsmittel 346,00, Reinigungsmittel 8,00, Körperpflege 29,00.

Summe 1.609,00

Auch wenn der Sohn 1-9/2017 monatlich nochmal so viel an Trinkgeld verdient hätte, wären die Monatsausgaben nicht gedeckt. Auch mit dem aktuellen Bruttoeinkommen lt. Anmeldung xGKK sind sie es nicht. Der Sohn begründete die bisherige Leistbarkeit damit, € 6.000,00 von

seiner im Jänner 2017 verstorbenen Oma bekommen und damit gelebt zu haben. Ausgaben wie Medienkoffer (Fernstudium 2016 Kepler Universität Linz, Vespakauf 2015 (neu), neues TV-Gerät zu Wohnungsbezug) wurde mit Erspartem bzw. Zuwendungen der Oma begründet.“

Für das Finanzamt lag wegen fehlender Fremdüblichkeit keine Einkunftsquelle im Sinn des § 2 EStG vor; in dieser Form würde kein Fremder Verträge abschließen und seien solche (Nicht) Vertragsbestandteile unüblich. Die Vereinbarung falle unter § 20 EStG.

Es verneinte die Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994. Die Entgelte familienhafter Leistungen würden nicht der Umsatzsteuer unterliegen und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar4, § 2 Tz. 39).

Bezüglich der Liebhabereiprüfung gelangte das Finanzamt zu einem Gesamtwerbungskostenüberschuss. Zumal auf die Qualifikation einer Tätigkeit als Liebhaberei erst einzugehen ist, wenn ein fremdübliches Mietverhältnis bzw. eine wirtschaftliche Tätigkeit bejaht werden kann, bleiben die diesbezüglichen Parteivorbringen vorerst unberücksichtigt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers. In den **Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2016** sowie in den **Bescheiden betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 01. bis 03.2017 und 04. bis 06.2017** brachte es die Ergebnisse aus Vermietung und Verpachtung nicht in Ansatz.

Beschwerde:

In der **Beschwerde** gegen die zuvor angeführten Bescheide brachte die Bf. vor, die Wohnung als Anlegerwohnung angeschafft zu haben. Sie sei behindertengerecht und nach den neuesten Standards ausgeführt, der Gesamtenergieeffizienz-Faktor lt. Energieausweis betrage "A+", die Wohnung habe Fernwärme und Fußbodenheizung. Die Lage sei ruhig, das Stadtzentrum in fünf Gehminuten zu erreichen.

Die Entstehungsgeschichte zum Erwerb der Wohnung sei wohl im privaten Bereich angesiedelt, aber der alleinige Zweck des Erwerbes sei die Zukunftsabsicherung in Form einer sicheren und gewinnbringenden Geldanlage gewesen.

Ihr 25 Jahre alter, selbsterhaltungsfähiger Sohn habe sich als erster als Mieter angeboten. Er sei der ideale Mieter gewesen. Sie habe zu ihm ein ausgezeichnetes Verhältnis, kenne ihn als verlässlichen und fleißigen Menschen mit Handschlagqualität. Durch seine 5-jährige Ausbildung zum Touristikkaufmann und seine Leidenschaft als Koch mit Praxiserfahrung in diversen Hauben-Restaurants und als Barkeeper brauche sie sich keine Sorgen um seine Zukunft und sein Einkommen zu machen.

Ein schriftlicher Mietvertrag sei aus vorhin genannten Gründen und aus Kostengründen nicht errichtet worden, die Eckpunkte seien im Aktenvermerk festgehalten. Sehr wohl seien alle relevanten Vereinbarungen mündlich getroffen worden. Das Wichtigste sei ihr die regelmäßige Bezahlung der Miete und der Betriebskosten gewesen. Die Bezahlung sei in beiderseitigem Interesse in bar vereinbart worden, da ihr Sohn seine Löhne auch in bar erhalten habe.

Eine Kautions habe die Bf. auf Grund der Verlässlichkeit ihres Sohnes nicht für notwendig erachtet. Die Frage der Instandhaltungen und der Ersatzbeschaffungen sei so vereinbart worden, dass dafür alleine ihr Sohn als Mieter zuständig sei. Dies habe ihr Sohn in der Niederschrift mit dem Prüfer vom 19.10.2017 bestätigt. Die Frage einer Untervermietung habe sich nicht gestellt, diese würde aber von ihrer Zustimmung abhängen. In beiderseitigem Interesse sei ein vorher vereinbarter Zutritt zur Wohnung jederzeit möglich. Käme es zu Unstimmigkeiten mit ihrem Sohn als Mieter, habe sie ja schlussendlich ein dreimonatiges Kündigungsrecht.

Die Miete habe die Bf. im Vorfeld auf Basis der getätigten Investitionen finanzmathematisch ermittelt. Sie gelangte zu einem Gesamt-Einnahmenüberschuss und gab an, € 20,00 p. m. von den 10- zu den 20%-igen Umsätzen auch in Zukunft umzureihen.

Die Aussage ihres Gatten, dass bei einer Vermietung an fremde Studenten eine höhere Miete verlangt würde, stimme insofern, als dass man auf Grund der Nähe der Wohnung zur xxxhochschule bei der Vermietung an zwei Studenten in einer Wohngemeinschaft tatsächlich mehr Miete verlangen könnte und auch müsste, da man ja aus der Erfahrung eine höhere Abnutzung der Wohnung samt Einrichtung abzugelten habe.

Die vereinbarte Miete und die Betriebskosten habe sie immer pünktlich "auf Heller und Pfennig" erhalten. Ihr Sohn habe von ihr immer eine Zahlungsbestätigung bekommen. Sie machte Angaben zu den nichtselbständigen Einkünften der einzelnen Dienstgeber ihres Sohnes, seinen Trinkgeldern, AMS-Bezügen, von der VBV-Vorsorgekasse geleistete Zahlungen sowie die Schenkung der Oma an ihn (€ 6.000,00); diese Beträge sollten in Summe zur Bestreitung der Miete und der Lebenshaltungskosten reichen.

Beschwerdevorentscheidung:

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Beschwerdeentscheidung (BVE)** betreffend Einkommensteuer 2016 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für 01. bis 03.2017 und 04. bis 06.2017.

Die Nichtunterzeichnung des Aktenvermerks schien dem Finanzamt unter fremden Dritten fremdunüblich, da sich die Bestandgeberin im Falle eines Rechtsstreites in Bezug auf wesentliche Elemente des Mietverhältnisses in einen Beweisnotstand bringen bzw. eine

wesentlich schlechtere Position im Falle eines Prozesses einnehmen würde. Der Abschluss eines internen Aktenvermerkes gewährleiste kein klares Rechtsverhältnis, welches eine Durchsetzung von Ansprüchen aus dem Bestandverhältnis heraus gegenüber einem zahlungsunwilligen bzw. zahlungsunfähigen Mieter im Rechtswege ermöglicht. Ihr Sohn habe zwar aus Dienstverhältnissen und Transferleistungen ein durchschnittliches monatliches Einkommen von € 1.217,00, zu Beginn des Mietverhältnisses aber über kein regelmäßiges bzw. gesichertes Einkommen verfügt. Trotzdem seien von Seiten der Vermieterin keine Folgen hinsichtlich eventueller Nichtentrichtung bzw. verspäteter Entrichtung des Mietzinses und der Betriebskosten festgehalten worden.

Sollten, wie mündlich vereinbart, sämtliche Instandhaltungsaufwendungen und Ersatzbeschaffungen ausschließlich vom Mieter getragen werden müssen, wäre dieser wohl aufgrund seines Einkommens nicht in der Lage, diese Zusatzkosten neben der Miete und den Betriebskosten zu bestreiten.

Ebenso fremdunüblich sei der Verzicht auf die Leistung einer Kautions nach § 16 Mietrechtsgesetz (MRG), wenn der Mieter über kein gesichertes Einkommen verfüge und es sich um eine hochwertig möblierte, mit sämtlichen Nutzgegenständen (Waschmaschine, Küche, Badezimmereinrichtung) ausgestattete Neubauwohnung handle.

Unter fremden Dritten wären gerade bei Vollaussstattung der Wohnung wohl auch Regelungen im Hinblick auf die Instandhaltung bzw. Ersatzbeschaffungen hinsichtlich der Möblierung (gewöhnliche altersbedingte Abnutzung bzw. Zerstörung) und einer abzuschließenden Hausratversicherung getroffen worden. Diesbezüglich finde sich keine Regelung. Der Sohn habe lediglich anlässlich der Niederschrift angegeben, dass er selbst für die Instandhaltung verantwortlich sei und er die Wohnung am Ende des Vertragsverhältnisses so zu verlassen habe, wie er sie bekommen habe. Der Ehegatte der Bf. habe am 02.10.2017 in einer E-Mail folgende Aussage getroffen: *„Zusätzliche Kosten wie z.B. Instandhaltungskosten werden keine anfallen, da mehr oder weniger alles in den Betriebskosten (inkl. Instandhaltungsrücklage) enthalten ist.“*

Aufgrund des bestehenden Vertrauens untereinander wäre die mündlich getroffene Vereinbarung hinsichtlich der Instandhaltungen nicht schriftlich festgehalten worden. Diese Vorgangsweise erachtete das Finanzamt als fremdunüblich, da das Fehlen konkreter Regelungen in diesem Bereich sowohl für den Bestandgeber als auch den Bestandnehmer mit Risiken verbunden sei. Da die Wohnung nur dem Teilanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG) unterliege, gelten im Bereich der Erhaltungspflichten die sehr allgemein gehaltenen Bestimmungen des § 1096 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) und wäre demzufolge eine vertragliche Vereinbarung hinsichtlich der Überwälzung von Erhaltungspflichten (Art und Umfang) jedenfalls geboten gewesen (z. B. hat nach

herrschender Lehre der Mieter die durch den bestimmungsgemäßen Gebrauch entstandene Abnutzung des Bestandgegenstandes nach § 1109 ABGB nicht zu tragen).

Die bloße Überwälzung einer Instandhaltungsrücklage, welche nach § 31 Wohnungseigentumsgesetz (WEG) für Kosten von Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten am Gebäude und den allgemeinen Teilen der Liegenschaft zwingend zu bilden sei, reiche hier wohl nicht aus, da neben dieser Rücklage zusätzlich die ausschließlich die Wohnung betreffenden Erhaltungsmaßnahmen und Ersatzbeschaffungen im Bereich der Möblierung anfallen.

Bei unverständlichen oder unpräzisen Vereinbarungen komme es darauf an, ob der Mietvertrag dem Konsumentenschutz unterliege, oder nicht. Liege ein Verbrauchergeschäft vor, könne unter Umständen die gesamte Mietvertragsklausel unwirksam sein, wenn sie unverständlich, unbestimmt oder intransparent ist, wovon hier auszugehen sei.

Für das Finanzamt war auch die Höhe der Miete nicht fremdüblich. Es zog im Rahmen des Fremdvergleichs diverse Vergleichswerte aus Immobilienplattformen heran.

Die für die Einrichtung und die KFZ-Abstellplätze (Carport und Tiefgaragenplatz) angesetzte monatliche Miete (€ 108,33 no., ohne Detailangabe, wie sich dieser Betrag zusammensetzt) sei deutlich unter dem Maß angesetzt worden, das einerseits fremdüblich erzielbar wäre (ev. auch Vermietung eines Abstellplatzes getrennt von der Wohnung) bzw. die monatlichen AfA der Einrichtungsgegenstände und KFZ-Abstellplätze zu decken vermag:

Autoabstellplätze würden im innerstädtischen Bereich aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit mittlerweile mit bis zu € 35,00 (im Freien, ohne Überdachung) bzw. bis zu € 65,00 (Tiefgaragenplätze) vermietet werden. Die Anschaffungskosten für die Abstellplätze betrugen € 16.100,00 no. und werden auf 67 Jahre verteilt abgeschrieben (jährliche Abschreibung € 240,30, umgerechnet auf ein Monat € 20,00).

Die Abschreibung der qualitativ hochwertigen Einrichtungsgegenstände ohne Badezimmereinrichtung (Anschaffungskosten € 24.529,26) auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren ergebe eine jährliche AfA von € 1.635,28 bzw. pro Monat von € 136,27.

Der angestellte Fremdvergleich ergebe folgende Feststellungen:

- Die Nettomonatsmiete inkl. Betriebskosten der Wohnung liege unter dem Vergleichswert lt. Immobilienpreisspiegel und unter den Vergleichsmieten lt. Angebot „willhaben“. Die Wohnung verfüge zusätzlich über einen Hausgarten (72,38 m²) und eine überdachte Terrasse (17,17 m²). Dieser Umstand sei in den Durchschnittsmieten bzw. Vergleichsmieten nicht berücksichtigt und müsste sich demzufolge bei Ermittlung einer fremdüblichen Miete noch mieterhöhend auswirken.

- Im Bereich der Abstellplätze sei nicht der Versuch unternommen worden, diese eventuell getrennt von der Wohnung zu vermieten (z. B. Tiefgaragenabstellplatz) und dadurch höhere Einnahmen zu erzielen, sondern seien beide Abstellplätze zu einem sehr geringen Mietzins pauschal dem Bestandnehmer (Angehörigen) überlassen worden.

- Vereinbarungen über die (Weiter-)Verrechnung von Kosten für die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten hinsichtlich des Gebäudes und der Allgmeinflächen, der notwendigen Instandhaltungen innerhalb der Wohnung und der Ersatzbeschaffung von Einrichtungsgegenständen sowie

-Vereinbarungen hinsichtlich einer eventuellen Nichtentrichtung bzw. verspäteten Entrichtung der Mietzahlungen, Unter- und Weitervermietung seien nicht getroffen worden.

Das behauptete Mietverhältnis sei in erster Linie auf die **Befriedigung des Wohnbedürfnisses eines nahen Angehörigen unter Bedachtnahme auf seine persönlichen Bedürfnisse und Vorstellungen gerichtet** gewesen. Die gewählte Vorgangsweise entspreche der typischen Vorgangsweise einer Steuerpflichtigen, die das private Wohnbedürfnis eines Angehörigen in den Vordergrund stelle und die Bedingungen des Mietverhältnisses den Möglichkeiten (Einkommen) dieses Angehörigen anpasse.

Anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse sei die Unternehmereigenschaft zu verneinen.

Die Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein. Beigelegt waren die

- „Aufstellung der Lebenshaltungskosten ab Mai 2016“ (siehe Beilage A zum Erkenntnis), wonach dem Mieter monatlich netto € 1.771, 41 zur Verfügung gestanden sein soll, sowie die
- „Aufstellung der Lebenshaltungskosten 2017“ (siehe Beilage B zum Erkenntnis), wonach dem Mieter monatlich netto € 1.949,64 zur Verfügung gestanden sein soll.

Umsatzsteuer 2017:

Am **10.10.2019** erließ das Finanzamt den **Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2017**,. Es verneinte die Unternehmereigenschaft. Die Bf. erhob dagegen Beschwerde. Der Bescheid samt Beschwerde wurde dem BFG - weil an die Stelle der bisherigen Festsetzungsbescheide getreten - ohne Erlassung einer BVE vorgelegt.

Im weiteren Verfahren beim BFG konnte Folgendes festgestellt werden:

Außer Streit steht:

- die Finanzierung der Anschaffungskosten der Wohnung samt Carport, Tiefgarage und Einrichtung,

- die von der Bf. dargelegte Höhe der Indexanpassung per 09/2019,
- die Bezahlung der Aufwendungen für Strom und Haushaltsversicherung durch den Mieter,
- dass die Betriebskosten der Bf. vorgeschrieben wurden und sie diese an die Hausverwaltung überwiesen hat (Nachweise der Mieterin),
- dass im gesamten Beschwerdezeitraum das Konto des Mieters permanent überzogen war,
- dass der Sohn ab 03/2020 die Miete und Betriebskosten an die Bf. überweist.

Zur finanzmathematischen Berechnung:

Eine - wie von der Bf. behauptet - zu Beginn der Vermietung angestellte finanzmathematische Berechnung auf Basis der getätigten Investitionen legte die Bf. nicht vor.

Zur Höhe der Rendite:

Diese betrug nach Ansicht der Bf. letztendlich 0,7%, nach Ansicht des Finanzamtes ergebe sich keine Rendite. Für das Finanzamt war es jedenfalls fremdunüblich, dass nicht die bestmögliche Veranlagung und somit höchste Rendite das Ziel der Investition gewesen sei, sondern die Vermietung an einen Angehörigen zu Konditionen, die für ihn leistbar („Mindestmiete“) bzw. so gelagert seien, dass „es sich ausgehe“ (Diverse Stellungnahme im Beschwerdeverfahren).

Zur Barzahlung und zu den Zahlungsnachweisen:

Es liegen jeweils **von der Bf. unterfertigte Zahlungsbestätigungen** über den Erhalt von Barzahlungen für Miete und Kostenersatz Betriebskosten laut Vorschreibung vor:

- vom 02.12.2016 über den Erhalt von € 490,00 am 02.12.2016 für Dezember 2016,
- vom 02.01.2017 über den Erhalt von € 671,94 am 02.01.2017 für Jänner 2017,
- vom 07.04.2017 über den Erhalt von € 671,94 am 02.04.2017 für April 2017 (von der Bf. und vom Mieter (als Zeuge) vorgelegte Bestätigungen).
- Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 07.04.2021** vorgelegte **Sammelbestätigung**, in der die Bf. bestätigt, die monatliche Miete „... für die Monate Dezember 2016 bis Aug. 2019 ... Gesamtbetrag € 671,94, ... Betrag danken erhalten am: jeweils am Monatsbeginn“. Diese Bestätigung ist wiederum vom Mieter mit seiner Unterschrift bestätigt.

Weitere seinerzeit ausgestellte Originale von monatlichen Zahlungsbestätigungen habe laut Bf. der Mieter nicht aufbewahrt.

Die Bf. begründete die Barzahlung damit, dass ihr Sohn auf seinem Girokonto **fast immer am Limit** gewesen sei und deshalb des Öfteren Daueraufträge und Überweisungen nicht

zeitgerecht durchgeführt worden seien. Es sei daher für die Bf. **sicherer** gewesen, dass er ihr die Miete bar übergebe, zumal er zu Mietbeginn im Dezember 2016 bis Oktober 2017 seine Löhne von der damaligen Dienstgeberin auch bar erhalten habe (VB 14.05.2021).

Das Finanzamt bezweifelte mangels entsprechender Nachweise die Barzahlung der Mieten und Betriebskosten für den Zeitraum 12/2016 bis 02/2020. Der Sohn habe in diesem Zeitraum über 7 verschiedene bezugsauszahlende Stellen verfügt (u. a. AMS und Frau X); es erscheine nicht schlüssig und nachvollziehbar, dass sämtliche Dienstgeber und das AMS die Bezüge bar ausbezahlt haben sollen.

Die Abwicklungsmodalitäten und die fehlenden Nachweise würden schon dem Grunde nach gegen ein fremdübliches Mietverhältnis sprechen. Die Bf. habe sich zu Beginn des Mietverhältnisses mit ihrem Sohn nicht sicher sein können, dass er in der Lage sein werde, die Mieten und Betriebskosten ordnungsgemäß und zeitgerecht zu entrichten; üblicherweise werde von einem fremden Mietinteressenten ein Nachweis abverlangt, dass dieser finanziell in der Lage sei, die Zahlungen zu leisten, des Weiteren zur Sicherheit die Leistung einer Kautions. Aufgrund der Umstände (die Bf. wusste von der teilweise mangelnden Deckung des Girokontos und bezeichnet die Barzahlung demgegenüber als „sicherer“, keine Kautions, keine Umstellung der Zahlungsmodalitäten auf Abbuchung vom Bankkonto bei unbaren Lohnauszahlungen), sei für das Finanzamt ersichtlich, dass die Bf. mit der Vermietung der Wohnung an ihren Sohn zum damaligen Zeitpunkt **jedenfalls ein finanzielles Risiko eingegangen sei**.

Für Zeiträume, in denen die Löhne und Transferleistungen auf das Bankkonto überwiesen worden seien, müsste es Barbehebungen zur Bezahlung der Miete und Betriebskosten geben. Auch hierfür sei der Nachweis nicht erbracht (Stellungnahme des Finanzamtes vom 24.04.2021 und vom 31.05.2021).

Zu den dem Sohn zur Verfügung stehenden Mitteln:

Ergänzend brachte die Bf. vor, dass dem Sohn weitere € 223,00 p.m. aufgrund der Erhöhung des Soll-Kontostand bei der xx-Bank von - € 1.292,21 (30.11.2016) um € 2.457,59 auf - € 3.749,80 (02.11.2017) zur Verfügung gestanden seien. Der Kontorahmen sei von € 1.000,00 am 02.01.2017 auf € 3.500,00 ab 01.03.2017 erhöht worden. Die entsprechenden Belege legte die Bf. bei.

Die Aufforderung an den Mieter als Zeugen zur Vorlage von Unterlagen hat ergeben:

- Unterlagen (Konto-, Sparkonto-, Sparbuchauszüge, etc.), aus denen hervorgeht, wann und mit welchen Mitteln (Behebung vom Konto, vom Sparkonto, etc.) er konkret die Mieten und Betriebskosten der einzelnen Monate der Jahre 2016 und 2017 der Bf. tatsächlich bezahlt habe, legte er nicht vor.

- Er legte sein Girokonto für den Zeitraum 02.05.2016 bis 31.12.2017 vor.

Er wies nochmals auf hinreichendes Einkommen zur Bezahlung der Miete und Betriebskosten hin und bekräftigte ihre tatsächliche Bezahlung (Schreiben vom 20.09.2021).

An die Bf. und das Finanzamt ging nach Vorlage der Kontoauszüge des Mieters ein ergänzender **Vorhalt**:

„Anbei wird die schriftliche Zeugenaussage des Sohnes samt Beilagen mit Ausnahme der Kontoauszüge für den Zeitraum vom 02.05.2016 bis 31.12.2017 übermittelt. Zu den Kontoauszügen dürfen die wesentlichen Eckpunkte bekannt gegeben werden:

Zu Beginn des Mietvertrages hat das Konto einen Stand von - € 1.563,25 (02.12.2016), am 31.12.2016 von - € 1.760,85 und am 31.12.2017 von - € 3.532,30 ausgewiesen.

- *Im gesamten Beschwerdezeitraum - also auch in den jeweils ersten fünf Tagen eines Monats, in denen die Miete zu zahlen war - war das Konto durchgehend im Minus.*
- *Der Bf. (Anm: richtig „Der Mieter“) hat 2017 auf das Konto Bareinzahlungen von insgesamt € 13.950,05 geleistet (siehe beiliegende Aufstellung „Bareinzahlungen 2017“).*
- *Im Beschwerdezeitraum wurden wiederholt Rückleitungen von Daueraufträgen, etc., wegen unzureichender Deckung durchgeführt (wie schon von der Bf. vorgebracht).*
- *Die von der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.05.2021 ins Treffen geführte Erhöhung des negativen Tagessaldos von - € 1.292,21 am 30.11.2016 um € 2.457,59 auf - € 3.749,80 am 02.11.2017 ist durch diverse Daueraufträge bzw. Abbuchungen (zu einem großen Teil durch Abrechnungen von Paylife) „konsumiert“.*
- *Die in unregelmäßigen Abständen erfolgten Bar/Bankomatbehebungen ohne Verwendungszweck liegen zumeist außerhalb der fünftägigen Frist für die Bezahlung der Miete, betragen fallweise € 300,00 oder € 400,00, sind zumeist aber betragsmäßig geringer, z. B. € 30,00, € 50,00, € 90,00 oder € 100,00.*
- *Der AMS-Bezug (€ 359,58 am 06.12.2016) sowie die Finanzamtsgutschrift aus dem Jahresausgleich (€ 728,00 am 02.06.2017) haben der Verminderung des negativen Saldos gedient.*
- *Die in der Aufstellung angeführten Gutschriften vom 26.07.2017 (€ 20,00) und vom 17./18.04.2017 (€ 139,25) finden sich in den vorgelegten Kontoauszügen nicht.*

Für eine allfällige Gegenäußerung wird der 2.11.2021 (Datum des Einlangens beim BFG) vorgemerkt. Relevante Unterlagen – sofern nicht schon vorgelegt - sind beizulegen.“

Das Finanzamt bleib bei seiner Ansicht. Die Kontoauszüge ließen eine Rekonstruktion der Bezahlung der Miete und Betriebskosten nicht zu.

Die Bf. hielt dem Vorhalt entgegen, dass das **permanent überzogene Konto des Sohnes der Grund für die Barzahlung** gewesen wäre, hätte doch sonst die Bf. aufgrund von Verzögerungen nicht pünktlich ihr Geld bekommen.

Sie legte vor:

- „Aufstellung Barbewegung Sohn 2017“ (siehe Beilage C zum Erkenntnis),

in der selbst nach Bezahlung der Mieten und Betriebskosten dem Sohn zur Finanzierung des Lebensunterhalts € 11.804,76, d. s. € 983,73 monatlich, verblieben seien; er sei also nicht auf die finanzielle Unterstützung der Bf. angewiesen gewesen. Er habe die in einer Schale gesammelten Trinkgelder, das Geld aus der Schenkung der Oma und die bar ausgezahlten Löhne immer so gemanagt, dass er ihr die Mieten und Betriebskosten pünktlich habe zahlen können (Schreiben vom 25.10.2021).

Was ist mit den erhaltenen Mieten und Betriebskosten bei der Mieterin geschehen?

Diesbezüglich teilte die Bf. mit, das Geld bar für den Lebensunterhalt verwendet zu haben. Seit März 2020 erhalte sie vom Sohn € 698,00 für Miete und Betriebskosten regelmäßig auf ihr Konto überwiesen (Vorhaltsbeantwortung 07.04.2021).

Zur Frage, warum 2018 keine Beschwerde erhoben wurde:

Für 2018 und 2019 habe die Bf. die USt-Erklärungen mit den Mieteinnahmen eingereicht. Das Finanzamt habe die USt 2018 mit € 0,00 festgesetzt. Nach hoffentlich positiver Erledigung werde das Finanzamt hoffentlich die USt und ESt mit Folgeberichtigungen ändern (Vorhaltsbeantwortung 07.04.2021).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. gab die grundsätzliche Absicht der Vermietung im Kaufvertrag an. Am 21.11.2016 stellte sie den Regelbesteuerungsantrag und beantragte eine UID-Nummer.

Die Bf. hat die am 01.12.2016 übernommene Wohnung ab 02.12.2016 ihrem Sohn zur Verfügung gestellt. Die Ausstattung der Wohnung ist eingangs festgehalten. Der konkrete Inhalt des Aktenvermerks wurde dem Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung (durchgeführt im Herbst 2017) bekannt.

Sie behauptet eine fremdübliche Vermietung an den Sohn ab 02.12.2016 auf unbestimmte Zeit auf Basis einer mündlichen Vereinbarung, deren Eckpunkte im Aktenvermerk festgehalten

sind. Eine neben dem Inhalt des Aktenvermerks weitere Punkte regelnde mündliche Vereinbarung ist nicht erwiesen.

Zu Beginn des behaupteten Mietverhältnisses haben die Parteien keine Regelungen über den Modus der Zahlung, die Folgen des Zahlungsverzuges, die Verpflichtung zur Leistung einer Kautions, die (Un)zulässigkeit der Untervermietung, Vereinbarungen über die (Weiter-)Verrechnung von Kosten für die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten hinsichtlich des Gebäudes und der Allgemeinflächen, der notwendigen Instandhaltungen innerhalb der Wohnung, der Ersatzbeschaffung von Einrichtungsgegenständen und der Tragung der Kosten einer Haushaltsversicherung getroffen.

Der als Zeuge befragte Mieter stellt nicht in Abrede, dass er Löhne nicht nur bar, sondern auch auf das Bankkonto ausbezahlt erhielt. Im Jahr 2017 ist die Gutschrift des AMS am Konto erfolgt.

Der Mieter hatte im Beschwerdezeitraum durchgehend einen negativen Tagessaldo auf seinem Konto, er war „fast immer am Limit“. Am Konto wurden wiederholt Daueraufträge und Überweisungen nicht (zeitgerecht) durchgeführt. Dies wusste die Bf. und war für sie dies der Grund für die Wahl der Barzahlung.

Es liegen ausschließlich die im Verfahrensablauf angeführten Zahlungsbestätigungen vor. Die konkreten Mittel und ihre Herkunft für die Barzahlung der jeweiligen monatlichen Mieten und Betriebskosten laut Aktenvermerk im Vorhinein bis zum 5. eines jeden Monats hat der als Zeuge befragte Mieter nicht dargelegt und anhand von Unterlagen nachgewiesen. Unstrittig ist die Bezahlung von Strom und Haushaltsversicherung durch den Mieter.

Die nach Ansicht der Bf. dem Mieter zur Verfügung stehenden Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts sind in den Beilagen A bis C ausgewiesen.

Für die Schenkung der Oma an den Sohn der Bf. gibt es keinen (belegmäßigen) Nachweis, ebenso nicht für die angeführten Trinkgelder. Die Beträge aus den Rückbuchungen 2017 (Rückstellungen mangels Deckung) standen dem Mieter nicht zusätzlich zur Bestreitung seines Lebensunterhalts zur Verfügung.

Das Finanzamt verneint eine fremdübliche Vermietung. Die vom Finanzamt geschätzte Ausgabengliederung (mtl. inkl. Miete € 1.609,00) blieb von der Bf. unbeanstandet.

2. Beweiswürdigung

Der vom BFG festgestellte Sachverhalt fußt auf dem vorgelegten Akteninhalt sowie den Ergebnissen des vor dem BFG durchgeführten Vorhalteverfahrens und der schriftlichen Einvernahme des Mieters als Zeugen.

3. Rechtliche Beurteilung

A. Einkommensteuer

Strittig ist die Frage, ob im Beschwerdezeitraum ein fremdübliches Mietverhältnis zwischen der Bf. und ihrem Sohn vorlag oder nicht.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und gemäß **§ 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988** freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Nach den Ausführungen im Erkenntnis des **VwGH vom 19.03.2021, Ra 2021/13/0034**, können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, 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.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028, 0029, mwN). Es sind die Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits sauber zu trennen (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135).

Im vorliegenden Fall zeigt sich bei Beurteilung der in der Judikatur aufgestellten Kriterien folgendes Bild:

a. Zum nach außen ausreichend zum- Ausdruck-Kommen

Angesichts des Umstandes, dass die behauptete Vermietung an den Sohn und der konkrete Inhalt des Aktenvermerks dem Finanzamt erst im Zuge der BP im Herbst 2017 bekannt

(gegeben) wurde, kann nicht von einem nach außen hin ausreichend zum-Ausdruck-Kommen gesprochen werden.

b. Zum eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt:

Dieses Erfordernis lässt sich schon aufgrund des im Sachverhalt festgehaltenen Fehlens einer Vielzahl von in einem fremdüblichen Mietverhältnis zu regelnden Punkten nicht bejahen:

Wie der gegenständliche Fall zeigt, ist gerade die Barzahlung und ihre Beweissicherung durch entsprechende Bestätigungen ein (bei einander fremden Vertragsparteien) wohl unabdingbarer Bestandteil einer Vereinbarung.

Wenn die Bf. meint, die Eckpunkte im Aktenvermerk festgehalten, sehr wohl alle relevanten Punkte mündlich vereinbart zu haben, so vermag das BFG diesem Vorbringen angesichts der Unsicherheit des Mieters zur Frage der Untervermietung anlässlich seiner Einvernahme in der Niederschrift vom 19.10.2017 nicht zu folgen. Dass neben dem Aktenvermerk weitere Punkte mündlich geregelt worden wären, ist nicht nachzuvollziehen; die Bf. gibt auch keine Erklärung dafür, warum nicht alle zu regelnden Punkte im Aktenvermerk ihren Niederschlag gefunden haben sollen.

Das BFG vermag beim vorliegenden Sachverhalt nicht zu bejahen, dass hier zu Beginn der behaupteten Vermietung eine Vereinbarung mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt zwischen den Vertragspartnern abgeschlossen wurde.

c. Zur Fremd(un)üblichkeit:

Betrachtet man den hier dargelegten INHALT der VEREINBARUNG, so zeigt sich folgendes Bild:

Das Fehlen der im Sachverhalt des BFG festgehaltenen Elemente spricht dafür, dass die hier behauptete Mietvereinbarung keine fremdübliche ist, hätten doch einander fremde Vertragsparteien all diese Elemente, insbesondere die Fragen des Zahlungsverzuges oder -ausfalls sowie die übrigen fehlenden Punkte geregelt; denn diese Positionen sind im Hinblick auf eine wirtschaftlich geführte Vermietung insbesondere für die Durchsetzbarkeit der Ansprüche der Vermieterin wohl unerlässlich. Auf der anderen Seite weiß der Mieter, welche Bedingungen von seiner Seite erfüllt sein müssen und welche Folgen eine Nichteinhaltung nach sich zieht.

Auch wenn der Modus der Barzahlung nicht unzulässig ist, wäre er in einem fremdüblichen Mietvertrag - weil im Regelfall nicht die gängige Zahlungsart - wohl festgehalten worden. Dasselbe gilt für die Frage der Untervermietung und Festlegung von Zutrittsrechten für die Vermieterin, unabhängig davon, ob sich diese Frage stellte oder - wie hier für die Bf. - nicht.

Die vom Mieter vorgebrachten Behauptungen, die Wohnung so übergeben zu müssen, wie er sie vorgefunden hat, bzw. Ersatzbeschaffungen tätigen zu müssen, finden im Inhalt des Aktenvermerks keine Deckung.

Betrachtet man die FAKTISCHE ABWICKLUNG im Hinblick auf die Fremd(un)üblichkeit, zeigt sich folgendes Bild:

Die für die Beweissicherung bei Barzahlung erforderlichen zeitnah ausgestellten **monatlichen Bestätigungen** liegen nur für drei Monate des Beschwerdezeitraumes (12/16, 01/17, 04/17) vor, nicht jedoch für 03/17 sowie 05-12/17. Unter Fremden wäre bei einer Barzahlung wohl die Ausstellung von monatlichen Bestätigungen und ihre Aufbewahrung die Regel gewesen. Denn anders als bei Banküberweisungen liegen hier auf Seiten der Bf. für den Großteil des Beschwerdezeitraumes keine Nachweise über die Höhe und den Zeitpunkt der bei ihr zugeflossenen Mieten und Betriebskosten vor. Auf Seiten des Mieters wiederum gibt es für den Großteil des Beschwerdezeitraumes keinen Nachweis, die Mieten und Betriebskosten tatsächlich und auch pünktlich bezahlt zu haben.

Die am 07.04.2021 dem BFG vorgelegte und auch jedenfalls nach Abschluss des Beschwerdezeitraumes ausgestellte **Sammelbestätigung** vermag zeitnahe monatliche Bestätigungen über den Erhalt bzw. die Bezahlung der Miete und Betriebskosten nicht zu ersetzen. Sie ist vielmehr ein Indiz für die Fremdunüblichkeit der Abwicklung. Ungeachtet, dass der Sohn nur drei Bestätigungen über monatliche Zahlungen aufbewahrt haben soll, verfügt die Bf. - wie aufgezeigt - für den Großteil des Beschwerdezeitraumes nicht über solche monatlichen Bestätigungen. Sie bleibt auch die Erklärung schuldig, aus welchem Grund sie selbst solche Bestätigungen nicht hatte bzw. allenfalls sie gar nicht für erforderlich hielt. Die Behauptung der Bf., „immer“ eine Zahlungsbestätigung ausgestellt zu haben, ist für das BFG nicht erwiesen.

Die **Begründung für die Wahl der Barzahlung**, dass der Mieter seine Löhne bar erhalten habe, ist für das BFG nicht nur nicht fremdüblich, sondern auch nicht kongruent. Denn ungeachtet von (späteren) Überweisungen von Lohnzahlungen auf das Bankkonto des Mieters blieb zwischen den Vertragsparteien die Barzahlung bestehen.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass bei einer derart gut ausgestatteten Wohnung die Verpflichtung zur Zahlung einer **Kaution** fremdüblich wäre, kann nicht entgegengetreten werden. Die von der Bf. als Begründung für die Nichteinhebung einer Kaution ins Treffen geführte Verlässlichkeit ihres Sohnes ist gerade ein Indiz für ein fremdunübliches Element der Vereinbarung und ihrer Abwicklung; die Bf. stellte niemals in Abrede, dass sie von einem fremden Mieter sehr wohl eine Kaution verlangt hätte.

Für das BFG war schon zu Beginn der Vermietung und auch im weiteren Beschwerdezeitraum bei den finanziellen Verhältnissen des Mieters sowie seiner ausbleibenden Erklärungen und

Nachweise, mit welchen Mitteln er konkret die einzelnen monatlichen geschuldeten Beträge beglich, ein Zahlungsverzug bzw. -ausfall nach den Erfahrungen des täglichen (Wirtschafts)lebens äußerst realistisch. Daher ist hier fremdunüblich, die **Folgen eines Zahlungsverzugs bzw. -ausfalls weder vereinbart, noch solche von Seiten der Bf. geltend gemacht** zu haben. Von ihrem Vorbringen, die Miete und Betriebskosten jeden Monat pünktlich erhalten zu haben, konnte das BFG nicht überzeugt werden; denn mangels konkreter Angaben des Sohnes über die Mittelherkunft zur Bezahlung der konkreten monatlichen Beträge für die Miete und Betriebskosten und der für die Behörde nicht nachverfolgbaren Behauptung der Vermieterin, diese Beträge „für den Lebensunterhalt“ verwendet zu haben, fehlt es für das BFG an einem entsprechenden Nachweis des Zahlungsflusses.

Zumal die Bf. in **Kenntnis der finanziellen Situation des Mieters** („permanent am Limit“, etc.) war, ist nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens nicht davon auszugehen, dass die Bf. mit einem fremden Mieter die hier behauptete Mietvereinbarung eingegangen wäre, geschweige denn die Barzahlung **als „sicherer“** gegenüber einer Banküberweisung bezeichnet hätte. Dem Finanzamt ist beizupflichten, wenn es meint, dass die Vermieterin sehenden Auges ein finanzielles Risiko eingegangen ist, das sie wohl bei einem fremden Mieter niemals in dieser Form in Kauf genommen hätte.

Dass der Mieter **faktisch nicht in der Lage** war, die im Aktenvermerk festgelegte Miete und Betriebskosten pünktlich und vollständig zu bezahlen, darf auch wie folgt begründet werden:

Festzuhalten ist, dass nicht die Behörde den Nachweis zu erbringen hat, dass der Mieter die Miete und Betriebskosten nicht bezahlte, sondern hat er ihre Bezahlung und die Bf. den Erhalt der Beträge nachzuweisen. Selbst wenn nun - wie hier - eine **Auseinandersetzung mit der Zahlungsfähigkeit des Mieters** erfolgte, sprechen die aufgezeigten Umstände für das BFG dafür, dass eine Zahlung der Miete und BK laut Aktenvermerk nicht erfolgte bzw. mangels Mittel nicht erfolgen konnte.

Die Aufstellungen in den Beilagen A und B (und auch C) gehen von einer Durchschnittsbetrachtung aus. Für 2016 sind darin auch schon Einkünfte und Einnahmen des Mieters ab Mai 2016 ausgewiesen und einbezogen. Es ist für das BFG jedoch vielmehr relevant, ob bei **chronologischer Betrachtung** es dem Mieter möglich war, „bis zum 5. eines jeden Monats im Vorhinein“ die Miete und Betriebskosten zu bezahlen.

Zur Miete für Dezember 2016:

Der Mieter hat nicht konkret dargelegt, mit welchen Mitteln er die Miete für Dezember 2016 beglichen hat. In den ersten fünf Tagen des Dezember 2016 ist auf seinem Konto jeweils ein negativer Tagessaldo ausgewiesen.

Zumal Nachweise für die „Schenkung Oma“ (2016 € 1.000,00) und die Verwendung dieses behaupteten Betrages für die Bezahlung der Miete 2016 fehlen, geht das BFG davon aus, dass der Sohn die Miete für Dezember 2016 (laut vorgelegter Zahlungsbestätigung) tatsächlich nicht leistete. Angesichts der finanziellen Situation nimmt das BFG auch an, dass der Mieter nicht das Geld gehabt hätte, eine fremdübliche Kautions zu Beginn der Vermietung zu bezahlen.

Zur Miete und zu den Betriebskosten für 2017:

- Auch für 2017 fehlen Nachweise, mit welchen konkreten Mitteln der Mieter die mtl. Mieten und Betriebskosten beglich. Weder die Vorlage der Kontoauszüge, noch die Behauptung in der Eidesstattlichen Erklärung vermögen die geforderten konkreten (!) Angaben zur Mittelherkunft der einzelnen monatlichen Beträge zu ersetzen.
- Selbst wenn man die Letztfassung der Aufstellungen über die dem Mieter zur Bestreitung seines Lebensunterhalts zur Verfügung stehenden Mittel im Jahr 2017 („Aufstellung Barbewegungen Sohn 2017“, Beilage C) einer Durchschnittsbetrachtung unterzieht, ergibt sich Folgendes (alle Beträge in €):

Einkünfte aus nsA netto	13.733,45
Trinkgelder	3.680,00
Schenkung Oma	5.000,00
Summe	22.413,45
abzgl. Barbewegungen Bank	- 13.950,05
zuzgl. Barbehebung Bank	4.730,00
ergibt	13.193,40
abzgl. Miete und Betriebskosten	- 8.063,28
verbleiben	5.130,12
Für Lebensunterhalt	5.130,12
Lebensunterhalt über Bank	4.940,40
Versicherung und Stromanbieter über Bank	1.734,24

ergibt für 2017	11.804,76
mtl. 2017	983,73

- Da Unterlagen zur „Schenkungs-Oma“ nicht vorgelegt wurden, ist für das BFG nicht erwiesen, dass dem Sohn im Jahr 2017 die € 5.000,00 zur Bestreitung seines Lebensunterhalts zur Verfügung standen.
- Bei den € 1.734,24 handelt es sich um die von der Bank nicht durchgeführten Daueraufträge an den Stromanbieter und die Versicherung. Diese führten im Zeitpunkt der Rückstellung der Auftragsbuchung nur zu einer Verminderung des negativen Saldo am Konto. Dies bedeutet nicht, dass dem Mieter dieses Geld zusätzlich zur Verfügung stand. Er hat auch nicht aufgezeigt, diese Beträge für die Bezahlung konkreter(!) Mieten und Betriebskosten verwendet zu haben.
- Das Finanzamt hat in der BVE einen der Höhe nach unstrittigen durchschnittlichen Monatsbedarf des Sohnes von € 1.609,00 inklusive Miete bzw. € 937,00 exklusive Miete berechnet. Bringt man nun aber von den dem Mieter zur Verfügung stehenden Mitteln die „Schenkungs-Oma“ (2017 € 5.000,00) sowie die Rückbuchungen (€ 1.734,24) in Abzug, so verblieben dem Bf. nach Begleichung der Miete mtl. € 422,54, die jedoch den unstrittig ermittelten erforderlichen monatlichen Bedarf von € 937,00 (ohne Miete) bei Weitem nicht zu decken vermögen. Hinzu kommt noch, dass auch Trinkgelder nicht der Höhe nach nachgewiesen sind.

Beim vorliegenden Sachverhalt kommt das BFG zur Auffassung, dass

- die behauptete konkret abgeschlossene Vereinbarung erst im Zuge der BP nach außen hin zum Ausdruck gekommen ist,
- aus den zuvor angeführten Gründen kein Mietvertrag mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt vorliegt, und
- die Vereinbarung nicht fremdüblich war, unter diesen Bedingungen mit einem fremden Mieter nicht abgeschlossen worden wäre und die faktische Abwicklung der Vereinbarung eine fremdunübliche war.

Im gegenständlichen Fall liegt für den Beschwerdezeitraum keine von der Bf. (fremdüblich) vereinbarte und ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit vor, sondern eine **Überlassung der Wohnung von der Mutter an den Sohn zur Nutzung gegen Übernahme der Kosten für Strom und Haushaltsversicherung**. Die Ergebnisse aus der familienhaften Nutzungsüberlassung sind - weil dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG) zuzurechnen - steuerlich nicht zu erfassen.

Angemerkt werden darf noch:

Angesichts der getroffenen Beurteilung erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob die Miete der Höhe nach fremdüblich vereinbart war. Einer Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Vergleichswerten bedarf es daher nicht. Jedoch sprechen die Aussagen des Sohnes in der Niederschrift und die Angaben des Ehegatten und der Bf. für den Fall der Vermietung an einen fremden Mieter für den Ansatz einer höheren Miete.

Zumal die Auseinandersetzung mit der Frage der Liebhaberei eine wirtschaftliche Tätigkeit erfordert, eine solche im gegenständlichen Fall nicht festgestellt werden konnte, entfällt auch ein Eingehen auf die Beurteilung als Liebhaberei.

B. Umsatzsteuer 2016 und 2017:

Vorweg ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht betreffend Umsatzsteuer festzuhalten:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß **§ 253 BAO** die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

An die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide sind vor allem Umsatzsteuerveranlagungsbescheide (§ 21 Abs. 4 UStG 1994), die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) treten (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, Rz. 2 zu § 253 BAO, und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Im gegenständlichen Fall gilt daher die gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide für 01-03/2017 und 04-06/2017 vom 04.12.2017 eingebrachte Beschwerde vom 28.12.2017 gemäß § 253 BAO auch gegen den Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2017 vom 10.10.2019 gerichtet. Die gegen den Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2017 eingebrachte Beschwerde vom 16.10.2019 ist daher eine Ergänzung der Beschwerde.

Unternehmer ist gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994**, 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, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

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.

Bezüglich des Verneinens der Unternehmereigenschaft ist den Ausführungen des Finanzamtes zu folgen:

Wie im Erkenntnis des **BFG vom 30.12.2019, RV/1100227/2013**, festgehalten, sind nur Umsätze, die von Unternehmern ausgeführt werden, der Umsatzsteuer zu unterziehen. Auch Vorsteuern können nur von Unternehmern in Abzug gebracht werden. 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.

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 auf das **Urteil des EuGH vom 26.9.1996, C-230/94, Enkler**, und vertritt 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).

Die zuvor festgehaltene Beurteilung des Gesamtbildes ergibt, dass hier keine wirtschaftliche Tätigkeit, keine marktkonforme Vermietung, sondern ein Zusammenwirken auf familienhafter Basis stattgefunden hat. Die Bf. hat dem Sohn die Wohnung in einer Art und Weise zur Verfügung gestellt, die nicht als (fremdübliche) entgeltliche Nutzungsüberlassung bezeichnet werden kann.

Die Unternehmereigenschaft der Bf. ist im vorliegenden Fall nicht zu bejahen. Die Entgelte sind nicht zu erfassen und sind Vorsteuern nicht zum Abzug zuzulassen. Demzufolge ist die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2016 und 2017 als unbegründet abzuweisen.

C. Zur Un/Zulässigkeit der 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.

Die hier getroffene einkommensteuerrechtliche Beurteilung fußt auf der freien Beweiswürdigung. Die Entscheidung des BFG findet in der (im Erkenntnis zitierten) Rechtsprechung des VwGH Deckung. Ebenso folgt das BFG in der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Judikatur des VwGH sowie des EuGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Beilagen:

Beilage A

Beilage B

Beilage C

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. Dezember 2021