

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterinl. in der Beschwerdesache Bf., Adresse Bf., vertreten durch Vertretung 1, über die Beschwerde vom 19. April 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 23. März 2017 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2010 bis 2013 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Feststellung von Einkünften 2010 bis 2013:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden wie folgt festgestellt (alle Beträge in €):

2010	-35.709,10
2011	-6.095,14
2012	-3.832,22
2013	-18.144,54

Davon entfallen auf (alle Beträge in €):

	Bf.	Herr A
2010	0,00	-35.709,10
2011	0,00	-6.095,14
2012	0,00	-3.832,22
2013	0,00	-18.144,54

Umsatzsteuer 2010 bis 2013:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

VERFAHREN BEIM FINANZAMT

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob ein fremdübliches Mietverhältnis vorliegt bzw. die Höhe von Mietzahlungen der Beschwerde führenden Mieterin und darauf entfallende Vorsteuern.

Die Vermieterin:

Die V-GmbH (bis zum 2.03.2016 V-GmbH („V-GmbH“ oder „Vermieterin“) mit dem Geschäftszweig „Vermögens- und Immobilienverwaltung“ kaufte 1998 die "Bar" („Bar“) mit einem Fassungsvermögen von xxxx Besuchern. Die Vermieterin vermietete sie in der Folge an die nunmehr Beschwerde führende Mieterin. Ab 1998 war Herr A („Herr A“) alleiniger Gesellschafter. Mit 12.06.2002 war an der Stammeinlage der Vermieterin zu 80% die Mieterin und zu 20% Herr A beteiligt.

Geschäftsführer war ab Beginn und auch im Beschwerdezeitraum Herr A.

Die Mieterin:

Beschwerdeführerin (Bf.) des gegenständlichen Verfahrens, „Bf.“, „Mieterin“ oder „M-OG“ war ursprünglich die M-GmbH (M-GmbH).

An der M-GmbH hielt im Zeitraum 1998 bis 2002 Herr A einen Anteil von mehr als 50% an der Stammeinlage, bis 07.09.2000 war noch die „fremde“ Frau C („Frau C“) und bis 20.12.2002 der „fremde“ Herr B („Herr B“) beteiligt.

Geschäftsführer der M-GmbH ist von Beginn an Herr A, der selbstständig vertritt, und seit 17.04.2001 Herr D („Herr D“), der gemeinsam mit Herrn A vertritt.

Per 31.12.2001 wurde sie in die M-KEG („M-KEG“) gemäß § 1 ff UmwG umgewandelt.

Am 21.08.2007 erfolgte die Eintragung der M-KG („M-KG“), mit 02.03.2016 der M-OG („M-OG“) mit dem Geschäftszweig „Vermögensverwaltung und Beteiligungen“ und mit 25.09.2018 der Bf. („M-OG“) mit dem Geschäftszweig „Selbstständige Arbeit“ („selbstständige Tätigkeit“).

Mit der Umwandlung der M-GmbH in eine Personengesellschaft (M-KEG) wurde rückwirkend per 31.12.2001 M2-GmbH (M2-GmbH) Komplementärin. Ab 02.03.2016 ist weiters Herr A als Komplementär ausgewiesen. Kommanditist war von Beginn an bis 02.03.2016 Herr A, ihm wurden die von der Mieterin erwirtschafteten Verluste im Beschwerdezeitraum zur Gänze zugerechnet.

Gesellschafter der M2-GmbH waren bzw. sind die M-GmbH bzw. die M-OG.

Geschäftsführer der M2-GmbH waren vorerst andere Personen, seit 16.12.2010 ist Herr A eingetragen.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Fremdüblichkeit der Höhe von Mietzahlungen 2010 bis 2013 der Bf. für die Anmietung der Bar für folgende Veranstaltungen:

a) Veranstaltung 1 (in weiterer Folge „Veranstaltung 1“)

Bis 2013 veranstaltete die Bf. die Veranstaltung 1, die zumindest österreichweit beworben wurde und als Event am Fluss („Fluss“) galt.

b) Veranstaltung 2 (in weiterer Folge „Veranstaltung 2“), 2010 - 2013

2010 wurde in der Bar das Charity Event Veranstaltung 3 (Veranstaltung 3) inklusive der Veranstaltung 2 und 2011 bis 2013 jeweils eine Veranstaltung 2 durchgeführt.

Der Nettomietaufwand bei der Bf. betrug laut Buchhaltung:

- je € 52.500,00 (2007 und 2008)
- je € 49.000,00 (2009 bis 2012)
- € 45.000,00 (2013).

Unter Berücksichtigung des Mietaufwandes erzielte die Bf. Verluste aus Gewerbebetrieb von € 70.109,10 (2010), € 40.495,14 (2011), € 40.232,22 (2012) und € 49.244,54 (2013), die zu 100% dem Kommanditisten Herrn A zugewiesen und in seinem Einkommensteuerverfahren mit den positiven Einkünften aus seiner selbstständigen Tätigkeit ausgeglichen wurden.

Das Finanzamt ging im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2010 bis 2013 von einer Nahebeziehung zwischen der V-GmbH als Vermieterin mit ihrem Geschäftsführer und Gesellschafter Herrn A und der Bf. als Mieterin aus. Es läge ein fremdunübliches Mietverhältnis vor. Indizien seien:

- Fehlen laufender monatlicher Mietzinsvorschreibungen. Die gesamte Miete wurde am Konto „Mietaufwand“ einmal jährlich mit einer Gegenbuchung am Verrechnungskonto der Vermieterin eingebucht.
- Ein Zahlungsfluss des vereinbarten Mietentgelts für 2010 bis 2013 fand nicht statt. Die Miete 2010 bis 2013 wurde bis Ende 2018 gestundet (so laut einem im Arbeitsbogen vorhandenen Vermerk).
- Das Gebäude wurde in den Folgejahren 2014 bis 2016 zu einer viel geringeren Miete an fremde Dritte vermietet.
- Im Jahr 2014 führte die M2-GmbH (Gesellschafterin ist die Bf.) und nicht die Bf. die Veranstaltungen 1 und 2 durch. Die M2-GmbH verbuchte einen Mietaufwand in Höhe von € 8.000,00.
- Herr B mietete im Jahr 2015 die Bar für die Veranstaltung 1 um € 6.000,00. Im Jahr 2016 mietete die GmbH 3 („GmbH 3“) die Bar um € 6.250,00 für jeweils eine Veranstaltung an. Auf Grund der gleichartigen Nutzung hielt das Finanzamt den bei der Bf. verbuchten Mietaufwand 2010 bis 2013 für die Veranstaltungen 1 und 2 als überhöht. Für den Fremdvergleich sei das Verhalten einander fremd stehender Personen unter vergleichbaren Bedingungen maßgeblich. Das Finanzamt habe Erhebungen über Vergleichsmieten bei fremden Dritten durchgeführt. Der Mietaufwand der Bf. sei in etwa der vierfache Mietaufwand bezogen auf zwei Veranstaltungen von fremden Mietern. Das Nicht-Bezahlen der Miete bis dato spreche ebenfalls für einen fremdunüblichen, von der Bf. nicht zu erwirtschaftenden Mietaufwand.

Wenn auch - wie Herr A im Zuge der Betriebsprüfung einwandte - die Bf. die Möglichkeit gehabt hätte, die Bar ganzjährig für Veranstaltungen zu nutzen, so habe sie 2010 bis 2013 lediglich zwei Veranstaltungen abgehalten. Ein fremder Dritter würde für zwei eintägige Veranstaltungen im Jahr die Räumlichkeiten nicht für ein ganzes Jahr anmieten.

In der vorgelegten **Erklärung des Herr B „zur Mietvereinbarung mit der Vermieterin über die Veranstaltung 1“** heißt es wie folgt:

„Ich zahle für die Veranstaltung 1 eine Miete von ca. € 8.000,00 (inkl. Betriebskosten, zzgl. Umsatzsteuer). Gemäß dieser Vereinbarung gilt die Mietzeit ab dem Tag der Veranstaltung. Für eine fixe Reservierung der Bar in den Tagen vor der Veranstaltung hätten auch diese Tage kostenpflichtig von mir gemietet werden müssen. Die Aufbauarbeiten für die Veranstaltung 1 2015 und 2016 konnten daher nur dann früher begonnen werden, wenn die Bar nicht vermietet war.

In den Jahren bis 2013, als ich bereits mit meiner Agentur bei der Veranstaltung 1 mitgearbeitet habe, konnten die Vorbereitungsarbeiten immer schon viel früher beginnen. Besonders viel Zeit benötigte insbesondere die Veranstaltung 1 2010, als für einen weiteren Veranstaltung 1-

Öffnungstag, einer Charity-Veranstaltung, ein aufwendiges Dekorationskonzept umgesetzt wurde. Unter anderem wurde im gesamten Innenhof der Bar ein Holzboden aufgebaut, auf dem ein exklusives Dinner stattfinden sollte. Aufgrund nur sehr weniger verkaufter Karten für diese Charity-Veranstaltung mussten wir die Veranstaltung verschieben und sie fand dann erst ein Monat später statt. Für mich ist es mit der geltenden Mietvereinbarung nicht möglich, einfach auf einen anderen Zeitpunkt die Veranstaltung zu verschieben.“

Für die abgehaltenen zwei Veranstaltungen pro Jahr hielt die Betriebsprüfung für 2010 bis 2013 einen fremdüblichen Mietaufwand in Höhe von € 12.000 (€ 6.000,00 mal zwei Veranstaltungen) als angemessen. Es verwehrte in den **Feststellungsbescheiden 2010 bis 2013** dem unangemessen hohen Netto-Mietaufwand (je € 37.000,00 für 2010 bis 2012), € 33.000,00 für 2013) den Betriebsausgabenabzug. Es veranlagte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von - € 33.109,10 (2010), - € 3.495,14 (2011), - € 1.232,22 (2012) und - € 15.544,54 (2013).

In den **Umsatzsteuerbescheiden 2010 bis 2013** versagte es den auf den fremdunüblichen Mietaufwand entfallenden Vorsteuern (je € 7.400,00 (2010 bis 2012), € 6.600,00 (2013)) den Abzug.

Beschwerde:

In der **Beschwerde gegen die zuvor angeführten Bescheide** begehrte die Bf. die Veranlagung laut ursprünglicher Bescheide. Das Finanzamt habe Argumente nicht berücksichtigt, die eine deutlich höhere Miete als € 6.000,00 pro Veranstaltung rechtfertigen, insbesondere die Aussage von Herrn B über die Art und Dauer der Nutzung. Es habe nicht gewürdigt, dass die Bf. ursprünglich die gesamte Bar das ganze Jahr gemietet habe und dass dies die Grundlage für die Mietvereinbarung darstelle.

Beschwerdevorentscheidung:

In der **abweisenden Beschwerdevorentscheidung** führte das Finanzamt aus, dass 2016 an die GmbH 3 für den Zeitraum 08.07.2016 bis 11.07.2016 (Veranstaltungstag der Veranstaltung 1, vier Tage) Betriebskosten in Höhe von € 384,00 netto in Rechnung gestellt worden seien.

Aufgrund dieser Größenordnung der Bar und der damit verbundenen Logistik sei nach Ansicht der Betriebsprüfung davon auszugehen, dass sich die Höhe der Miete nicht auf den Veranstaltungstag, sondern auf die Veranstaltung beziehe. Die „Veranstaltung 1“ dauere bis in die frühen Morgenstunden, woraus sich schon eine Mietdauer von mindestens zwei Tagen ergebe. Die Bewältigung der Aufbauarbeiten am Tag der Veranstaltung, bzw. die Abbauarbeiten am Tag nach der Veranstaltung sei nach Ansicht der Betriebsprüfung kaum möglich. Unter Hinweis auf die Nutzung in den Jahren 2015 und 2016 erscheine aufgrund der gleichartigen Nutzung der Betriebsprüfung eine ganzjährige Miete fremdunüblich.

Vorlageantrag:

Die Bf. bemängelte im **Vorlageantrag**, dass die BVE weder den Ursprung der betreffenden Mietvereinbarung noch die genauen Bedingungen der Vergleichsmieten berücksichtige. Im Übrigen verwies die Bf. auf das bisherige Vorbringen.

VERFAHREN VOR DEM BFG

Im **Vorhalteverfahren beim BFG** wurden ergänzende Vorbringen erstattet bzw. konnte festgestellt werden:

Zum Inhalt des Mietvertrages und seiner Fremd(un)üblichkeit:

Bezüglich des maßgeblichen Inhalts der Mietverträge über die Vermietung ab 1998 befragt, berief sich die Bf. auf folgende **Gesellschafterbeschlüsse der Vermieterin**:

GESELLSCHAFTERBESCHLUSS vom 28.07.1998 (Gesellschafterbeschluss I)

„Die gefertigten Gesellschafter der Vermieterin fassen den BESCHLUSS:

Der Mietvertrag über die Bar samt Nebengebäuden wird rückwirkend ab 1. Juni 1998 mit der M-GmbH als Mieter geschlossen. Die Rückwirkung ist notwendig, da der Kaufvertrag über die Liegenschaften erst am 15. Juli 1998 geschlossen wurde. Der Mietzins wird mit S 850.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer pro Jahr festgesetzt. Der Mietzins ist nach Ende der Sommersaison in Rechnung zu stellen. Die volle Jahresmiete ist bereits für das Jahr 1998 zu verrechnen. Im Betrag von S 850.000,00 sind die von der Vermieterin als Vermieter zu tragenden Betriebskosten enthalten. Der Mietvertrag ist von beiden Seiten unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum 31. Dezember eines jeden Jahres kündbar.

Ort 1 („Ort 1“), 28. Juli 1998

Herr A als Gesellschafter der Vermieterin“

Die Bf. begründet die Erhöhung der Miete durch die Vermieterin auf € 73.399,58/ATS 1.010.000,00 mit ihren erhöhten Aufwendungen für die Betriebsanlagengenehmigung:

GESELLSCHAFTERBESCHLUSS vom 25.05.2000 (Gesellschafterbeschluss II)

„Die gefertigten Gesellschafter der Vermieterin fassen den BESCHLUSS:

Der mit dem Gesellschafterbeschluss vom 28. Juli 1998 festgelegte Mietvertrag wird aufgrund der durch die bau- und gewerbebehördlichen Vorschriften verursachten Investitionen wie folgt geändert:

Die Jahresmiete beträgt S 1,010.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Die erhöhte Miete ist bereits für das Jahr 2000 voll zu verrechnen. Für das Jahr 2000 ist die Jahresmiete wieder nach Ende der Sommersaison zu verrechnen. Ab dem Jahr 2001 ist die Miete in 5 gleichmäßigen Raten in den Monaten Mai bis September zu verrechnen.

Ort 1, 25. Mai 2000

Herr A als Gesellschafter der GmbH 1“

2001 soll laut Bf. eine Mietreduktion erfolgt sein, weil die Mieterin für einen Bank 1 („Bank 1“)-Förderkredit mithaftete. Die Bf. legte hiezu vor:

GESELLSCHAFTERBESCHLUSS vom 10.12.2002 (Gesellschafterbeschluss III)

„Die gefertigten Gesellschafter der V-GmbH fassen den BESCHLUSS:

Der mit dem Gesellschafterbeschluss vom 28. Juli 1998 festgelegte und mit dem Gesellschafterbeschluss vom 25. Mai 2000 geänderte Mietvertrag wird wie folgt geändert:

Da sich die Mieterin, nunmehr M-KEG, aufgrund des Förderanbots vom 04. Februar 2002 und vom 04. Oktober 2002 der Bank 1 Förderbank GmbH als Mitschuldner des Investitionskredites zur Haftung von € 314.400,00 verpflichtet hat, wird die Jahresmiete auf ATS 825.000,00 bzw. € 60.000,00 reduziert. Die Reduktion der Jahresmiete wird rückwirkend ab dem Jahr 2001 vereinbart.

Ort 1, 10. Dezember 2002

Herr A als Gesellschafter der Vermieterin“

Die **Höhe der Miete** hat in den einzelnen Jahren betragen:

„1998 € 61.771,91, 1999 und 2000 je € 61.771,91, 2001 € 59.955,09, 2002 € 60.000,00, 2003 € 25.000,00, 2004 bis 2006 je € 50.000,00, 2007 und 2008 je € 52.500,00, 2009 bis 2012 je € 49.000,00, 2013 € 45.000,00, 2014 bis 2018 €“

Die Mietvereinbarung sei nach Ansicht der Bf. fremdüblich. Hier sei nur eine Trennung zwischen der Besitz-Gesellschaft und Betreiber-Gesellschaft vorgenommen worden, dies werde tausende Male in Österreich so praktiziert. Bei der Betreiber-Gesellschaft habe es einen Konkurs gegeben. Dass die Miete im Einklang mit dem Finanzbedarf der Besitzgemeinschaft gewählt werde, gehöre zu dieser Struktur. Da der Kaufpreis nicht überhöht gewesen sei,

entspreche der Ansatz der Marktmiete („Immobilienprojekte rechnen sich aus der Miete“). Es müsse daher von einer marktüblichen Miete ausgegangen werden.

Das Finanzamt gehe von einer nicht zulässigen Steueroptimierung aus, da die Mieterin aufgrund von Verlustvorträgen nur die Mindest-Körperschaftsteuer bezahlte; es übersehe dabei aber, dass die Miete im Jahr 1998 zu einem Zeitpunkt festgelegt worden sei, als Dritte mit einem eigenen Interesse beteiligt und in die Festsetzung der Höhe der Miete eingebunden gewesen seien. Die Verlustvorträge seien zum größten Teil durch Kursverluste im Schweizer Franken in den Jahren 2009 und 2010 verursacht worden (siehe beigelegte Entwicklung der Verlustvorträge und die Kursdifferenzen).

Laut Bf. habe die Betriebsprüfung die Liebhaberei geprüft und verneint. Daher sei eine Miete anzusetzen. Die Miete sei kein extern ermittelter fixer objektiver Wert, sondern durch die Parteien zu vereinbaren. Hier sei natürlich auf einen Drittvergleich abzustellen. Da es keinen allgemein gültigen Wert gebe, müsse dieser im Rahmen eines Ermessensspielraums festgelegt werden, den in diesem Fall der Steuerpflichtige und nicht die Finanzverwaltung ausüben könne.

Für die Bf. sei die Vereinbarung aus 1998 die Basis für das Mietverhältnis des Beschwerdezeitraumes. An der ganzjährigen Vermietung könne auch für den Beschwerdezeitraum nicht gezweifelt werden. Zu diesem Zeitpunkt sei das gesamte Objekt ganzjährig vermietet worden, weshalb sich Angaben zum Vermietungsobjekt, wie Größe oder Benutzungsmöglichkeiten, erübrigt hätten. Aufgrund der Fremdüblichkeit habe man die Instandhaltung nicht gesondert geregelt. Laufende Wartungen und geringfügige Instandhaltungen habe die Mieterin, größere Instandhaltungen und Investitionen die Vermieterin getragen.

Anders als bei einer Eigentumswohnung habe der „angemessene“ Mietzins dieser Bar eine hohe Schwankungsbreite, weil von einer Vielzahl von Faktoren abhängig, die ein Mieter objektiv und subjektiv zu beurteilen habe. Diese Ermessensentscheidung müsse dem Steuerpflichtigen zustehen. Dieses Ermessen würde relativieren, dass es sich um die Betreibergesellschaft eines Immobilienobjekts handle, des Weiteren die Beteiligung anderer Personen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.

Die Miete sei - so im Schreiben vom 29.06.2020 - mehrmals angepasst worden, wie dies auch fremde Dritte bei Nachverhandlungen machen würden. So sei es aus den genannten Gründen zu Mietreduktion hingekommen. Wäre die gleiche Miete index-angepasst über die Jahre verrechnet worden, betrüge sie laut beiliegender Miethistorie und dem Index im Jahr 2013 fast das Doppelte des verrechneten Wertes. Eine überhöhte Miete würde den Tatbestand der Untreue erfüllen.

Wenn die Vermieterin einzelne Tage an andere Veranstalter vermietete, dann sei jeweils dieser Tag von der grundsätzlich weiterhin geltenden ganzjährigen Nutzungsmöglichkeit für die Mieterin ausgenommen und gegebenenfalls die Miete reduziert gewesen. Dies sei unter anderem im Jahr 2009 passiert, als erstmals das Veranstaltung 4 (Veranstaltung 4) stattgefunden habe. Die Bf. legte eine Rechnung bei.

Zur Aufforderung, anhand entsprechender Unterlagen das Vorbringen (in der E-Mail vom 12.01.2017) nachzuweisen, dass die Mietreduktion (Anm.: ab 2009 gegenüber 2007 und 2008) auf vermehrte Vermietung an Fremde zurückzuführen sei, brachte die Bf. vorerst nichts vor. Im weiteren Verfahren legte sie eine Rechnung der Vermieterin an eine GmbH für die Diskothek „Bar“ eine „neue“ Veranstaltung im Jahr 2009 über € 3.000,00 vor. Die Mietreduktion hätte € 3.500,00 betragen. Weitere Unterlagen brachte sie nicht bei, etwa, wann die Mietreduktion konkret beschlossen wurde. Sie führte später noch aus, dass sich aus der Entwicklung sehr wohl die schrittweise Reduzierung der Miete erkennen lasse, da eine Anpassung vorgenommen worden sei, wenn andere Veranstalter einzelne Tage mieteten.

Zur Finanzierung und zur Haftung des Herrn A:

Im Zuge der weitreichenden Umstrukturierung und Sanierung der Gesellschafterin im Jahr 2003 sei laut Bf. die Finanzierung der Vermieterin auf neue Beine gestellt und die betriebsprüfungsrelevante Finanzierungsstruktur umgesetzt worden:

- Finanzierung in Schweizer Franken,
- die Vermieterin zahle während der Laufzeit nur die Zinsen,
- Herr A zahle in Tilgungsträger ein,
- die Mieterin hafte für den Kredit in Schweizer Franken,
- am Ende der Laufzeit würden laut Bf. die Erlöse aus den Tilgungsträgern von Herrn A in den Betrieb der Mieterin eingelegt und die Mieterin zahle damit die offenen Mieten,
- mit diesem Betrag decke die Vermieterin die Schweizer Franken Kredite ab.

Aus den von der Bf. vorgelegten Unterlagen sind folgende Abläufe ersichtlich:

14.10.2003	Bank 2 („Bank 2“)-Fremdwährungskreditanbot (SFR) End-Nr. 757 u. a. für die V-GmbH(= Vermieterin), € 270.000, Umfinanzierung, Laufzeit bis 31.12.2018, Ansparung durch Herrn A. - Verwendungszweck: „Abschlagszahlung bzw. Umfinanzierung ...“ - Unter „Sicherheiten“ ist die Mitschuldnerschaft des Herrn A als Solidarschuldner festgehalten. - Herr A hatte sich auch zum Ansparen der Tilgungsträger in Höhe von mindestens mtl. € 1.500,00 verpflichtet. Weiters ist die Vinkulierung der von Herrn A abgeschlossenen Versicherungen (Versicherung 1 („Versicherung 1“) und Versicherung
------------	--

	2 („Versicherung 2“) festgehalten. Ein Wertpapierdepot des Herrn A diene ebenfalls der Besicherung. - Es wurde die Simultanhaftung für den Kredithöchstbetrag von € 700.000,00 eingetragen (siehe auch die Ausführungen zu „Haftung des Herrn A“)
28.01.2004	NACHTRAG betr. Bank 2-Konto End-Nr. 749 u. a., adressiert an Herrn A: Abtretung der Versicherung 1, € 107.827,20 -der Versicherung 2, € 108.001,80. In diesem Vertragsnachtrag ist festgehalten, dass diese Sicherheiten auch für - Konto End-Nr. 551, ltd. auf Herrn A und - Konto End-Nr. 757, ltd. auf die V-GmbH, gelten.

Laut Bf. habe zu jedem Zeitpunkt die Haftung des Herrn A für Kredite der Vermieterin bestanden. Daher sei immer klar gewesen, dass letztendlich er - Herr A - die Miete der Mieterin abdecken werde, falls diese dazu nicht in der Lage wäre. Daher habe eine gesonderte Vereinbarung über einen **Zahlungsverzug** entfallen können. Tatsächlich sei jedoch die Miete bis 2005 bezahlt worden, erst danach habe sich aufgrund der Finanzierungsformen der Gruppe das Verrechnungskonto gegenüber der Vermieterin aufgebaut.

Die **Prämien für die beiden Lebensversicherungen** (mtl. je € 600,00) sowie weitere € 600,00 für ein **Wertpapierdepot** hat Herr A bezahlt (unstrittig), Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2020, Seite 2, Pkt. 2.). Anlässlich des Telefonats vom 01.03.2021 teilte Herr A mit, für das Wertpapierdepot die meiste Zeit € 1.150,00 eingezahlt zu haben, für die beiden Lebensversicherungen mtl. je € 600,0 zusammen somit mtl. € 3.350,00.

Die Vermieterin habe Zinsen bezahlt (Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2020).

Über Vorhalt, die Unterlagen zu Ausführungen im Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2002 „*die Mieterin aufgrund des Förderanbots vom 04.02.2002 und vom 04.10.2002 der **Bank 1 Förderbank GmbH** als Mitschuldner des Investitionskredites zur Haftung von € 314.400,00 verpflichtet hat*, vorzulegen bzw. bekannt zu geben, dass für die Verminderung der Miete durch die bereits vorgelegten Kredite (Anm.: Bank 2, EndNr. 757 u. a.) maßgeblich sein sollen, wollte dies die steuerliche Vertretung prüfen; es habe in diesem Zeitraum einen größeren Umbau gegeben. Diesbezüglich folgten keine weiteren Angaben oder Unterlagen der Bf.

Erstmals legte die Bf. mit Eingabe vom 27.10.2021 ein **Schreiben des Herrn A vom 01.01.2004 an die Vermieterin** vor:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Ich erkläre hiermit ausdrücklich, dass ich für die Mietverbindlichkeiten der M-KG (Mieterin) gegenüber Ihrer Firma persönlich hafte.

Für die Abdeckung dieser Verbindlichkeit habe ich wunschgemäß Lebensversicherungen und Wertpapiere in ausreichender Höhe zugunsten der Bank 2 verpfändet, um Darlehen Ihrer Firma zu besichern.“

Zur Stundung der Bezahlung der Miete bis 2018

Bis 2005 wurde die Miete **bezahlt**, danach sei sie - weil besichert - **gestundet**, in weiterer Folge aber bezahlt worden.

Die Bf. hat die **Grundlage der behaupteten Stundung** nicht bekannt gegeben. Der Bank 2-Kredit der Vermieterin sei bereits 2003 in Anspruch genommen, die behauptete Stundung hinsichtlich der Mieten aber erstmals 2005 schlagend geworden.

Sie meint, dass ein **Kreditverhältnis zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft** steuerlich anzuerkennen sei, wenn u. a. der Betrag besichert sei. Durch die Besicherung mit einer Lebensversicherung sei die Bezahlung sehr wohl garantiert und ein Element für die Fremdüblichkeit.

Die **Nicht-Bezahlung über 13 Jahre** sei bei der gegenständlichen Besicherung nicht unüblich. Auch bei einem Fremden bestünde kein Problem, die Miete über einen so langen Zeitraum zu stunden, wenn der Mieter solche Sicherheiten bieten könnte. Hier sei die Finanzierung mit einem endfälligen Kredit erfolgt. Wäre er nicht endfällig vereinbart worden, dann wären die Mieten geflossen und nicht die Tilgungsträger bedient worden.

Zur hier gewählten Struktur der Besicherung des Darlehens der Besitzgemeinschaft dienenden Tilgungsträgers habe sowohl das BFG bzw. der UFS als auch der VwGH ausgesprochen, dass ein dritter fremder Mieter wohl nicht neben der Zahlung der Miete auch noch eine Haftung als Bank 1 übernehmen würde (z. B. **VwGH 2009/15/0164**). Daher habe die Betreibergesellschaft auch nicht die zwar buchmäßig erfasste Miete bezahlt, sondern stattdessen den Betrag in den Tilgungsträger einbezahlt, sodass sich mit jeder Zahlung auch die unmittelbare Reduzierung der Haftung als Bürge ergeben habe.

Diese Konstellation sei damit auch für jeden fremden Vermieter akzeptierbar, da der verpfändete Tilgungsträger unmittelbar für die Tilgung des eigenen Darlehens verwendet werde. Ein Zugriff der Betreibergesellschaft auf diese Beträge sei ausgeschlossen.

Zur „Bezahlung“ der Miete durch die Bf.

Die Bf. schilderte den Vorgang der **Abdeckung der bis 2018 gestundeten Mieten** wie folgt:

Das „Verrechnungskonto Vermieterin“ hatte per 31.12.2005 einen Stand von - € 32.876,89 und habe sich auf - € 348.581,74 per 01.01.2018 aufgebaut. Herr A habe die Erlöse aus den Tilgungsträgern (€ 353.051,86) in den Betrieb der Mieterin eingelegt. Die Mieterin hätte ihren Mietenrückstand (zum 1.1.2018 - € 348.581,74) bezahlt. Das Verrechnungskonto für 2005 und 2013 (dem letzten Jahr der Vermietung) war beigelegt, weiters die Aufstellung „Entwicklung des Mietzinses mit der Vermieterin“.

Zu dem für 2018 **vorgelegten Verrechnungskonto der Bf. und zum Zahlungsfluss nach Fälligwerden der Tilgungsträger** befragt, gab Herr A an, dass nach Fälligwerden der Versicherungen im Jahr 2018 das Geld auf die auf die Vermieterin bzw. auf ihn lautenden Konten geflossen sei. Er habe dann aufgrund der vertraglichen Konstellation das Geld für die Bezahlung der gestundeten Miete mit Umbuchungen am Konto der Bf. eingelegt, ersichtlich aus dem vorgelegten Verrechnungskonto. Mit einer weiteren Umbuchung sei das Geld zur Bezahlung ihres Kredites an die Vermieterin gegangen. Es habe sozusagen eine Buchung „Abdeckung der Kreditverbindlichkeit an Verrechnungskonto der Bf.“ gegeben.

Auch wenn das Geld aus den Tilgungsträgern auf Konten des Herrn A bzw. der Vermieterin gegangen sei, mache dies aufgrund der vertraglichen Vereinbarung über die Bezahlung der Mieten keinen Unterschied. Wenn es so wichtig gewesen wäre, hätte man es sicher auch so mit der Bank regeln können, dass die Auszahlung auf das Konto der Bf. erfolgt (Aktenvermerk über das mit Herrn A geführte Telefonat vom 01.03.2021).

Zur Verlustentwicklung

Die Verluste seien nicht nur auf den Mietaufwand zurückzuführen. Die Bf. habe nicht nur in der Bar, sondern an verschiedenen Orten in Österreich eine Vielzahl von Veranstaltungen durchgeführt, für die Mieten zu zahlen gewesen seien und die auch teilweise zu Verlusten geführt hätten. Isoliert betrachtet hätten die Veranstaltungen in der Bar auch zu Gewinnen geführt. Zu Verlusten sei es bei Veranstaltungen an fünf von der Bf. genannten Orten in Österreich gekommen.

Zum Fremdvergleich:

Folgende Rechnungen liegen im Akt auf:

- Rechnung der V-GmbH vom 01.07.2015 an Herrn B, Miete Bar für die Veranstaltung 1 am 10.07.2015, € 6.000,00 + 20% USt
- Rechnung der V-GmbH vom 01.07.2015 an Herrn B, Veranstaltung 1, 10.07.2015, Miete Inventar pauschal € 500,00 + 20% USt, Technische Betreuung € 375,00 + 20% USt,

zusammen € 875,00 + € 175,00 USt

(„Für Leistungen im Rahmen der Veranstaltung 1 am 10.07.2015 ...“)

- Rechnung der V-GmbH vom 07.07.2016 an die GmbH 3, Miete für die Bar für die Veranstaltung 1 am 08.07.2016, € 6.250,00 + 20% USt
- Rechnung der V-GmbH vom 17.07.2016 an die GmbH 3, Betriebskostenabrechnung für die Veranstaltung 1 in der Bar vom 08. bis 11.07.2016, Stromverbrauch 2.400 kW/h a 0,16 € 384,00 + 20% USt
(„Betriebskostenabrechnung für die Veranstaltung vom 08.07. bis 11.07.2016 in der Bar...“).

Das Finanzamt stimmte dem Abzug der zusätzlich verrechneten Beträge für Inventar (netto € 500,00), Technische Beratung (netto € 375,00) und Stromverbrauch (netto € 384,00) als Betriebsausgaben und den darauf entfallenden Vorsteuern zu (Stellungnahme vom 30.09.2021).

Die Bf. brachte vor, dass die Vermietung an die Bf. und Herrn B hinsichtlich des Mietgegenstandes und der Dauer nicht vergleichbar seien. An Herrn B würden geringere Flächen und weniger Räumlichkeiten vermietet, die Miete sei nur für einen Tag entsprechend der gegenständlichen Vereinbarung. In seiner Erklärung habe Herr B angegeben, dass die von der Bf. durchgeführten Veranstaltungen viel länger gewesen seien, da es keine Beschränkungen hinsichtlich der Dauer gegeben habe. Sie habe als Dauermieterin - anders als ein Tagesmieter - auch jederzeit Termine verschieben können.

Die Betriebskosten habe die Bf. angemeldet und bezahlt, sie seien an Herrn B weiterverrechnet worden. In der Miete der Bf. seien Betriebskosten inkludiert gewesen. An Herrn B habe die Bf. nicht nur € 875,00, sondern zusätzlich für Stromverbrauch netto € 510,00 verrechnet (lt. beiliegender Rechnung der V-GmbH an Herrn B vom 14.08.2015 für „Betriebskostenabrechnung für die Veranstaltung vom 10. bis 13.07.2015 in der Bar (Schreiben der Bf. vom 27.10.2021).

Zusammengefasst die Ansicht des Finanzamtes

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht.

Die Bf. habe der Betriebsprüfung keine Mietverträge vorgelegt. Es sei davon auszugehen, dass die Bf. ursprünglich die gesamte Bar gemietet hat. Die Diskothek sei im Jahr 2002 geschlossen worden. Die mündliche Mietvereinbarung zwischen der V-GmbH und der Bf. würden auf das Jahr 1998 zurückgehen, als die Diskothek „CCC“ ganzjährig betrieben worden sei.

Das Gebäude sei 2015 und 2016 (Veranstaltung der GmbH 3, GF Herr B, Veranstaltung 1 vom 10.07.2015 und Veranstaltung 1 vom 08.07.2016) zu einer viel geringeren Miete an fremde Dritte vermietet worden.

Zum Mietgegenstand hielt es fest, dass dem Finanzamt bis dato ein schriftlicher Mietvertrag (zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft) nicht vorgelegt worden und er somit nach außen nicht ausreichend in Erscheinung getreten sei. Aus den vorgelegten Gesellschafterbeschlüssen der Vermieterin könne die Bf. als Mieterin keinerlei Rechte und Pflichten ableiten. Angaben über die genaue Bestimmung des zu vermietenden Objektes, den Verwendungszweck, die Mietzeit, die Fälligkeit des Mietentgeltes, die Verpflichtung zum Abschluss einer Versicherung und die Wertsicherung, die Frage, wer eventuelle Gebühren zu tragen habe, die Festlegung der Kautions und die Erhaltungspflicht des Mieters für alle gemieteten Gegenstände fehlen. Ebenso seien Vereinbarungen über die Größe und Benutzungsmöglichkeiten des Mietobjektes und die zu tragenden Betriebskosten nicht näher konkretisiert. Erst auf Nachfrage durch das BFG habe die Bf. Angaben zur Tragung der Instandhaltungskosten gemacht.

In der Mietvereinbarung seien die von Herrn B bzw. der GmbH 3 gemieteten Räumlichkeiten nicht bezeichnet worden.

Die Mietdauer an Herrn B bzw. an die GmbH 3 könne nur der Stellungnahme des Herrn B entnommen werden (.... ab dem Tag der Veranstaltung). Dieser sei auch zu entnehmen, dass eine frühere Nutzung für Aufbauarbeiten durchaus gegeben gewesen sei; über den Zeitraum der Abbauarbeiten sei keine Stellungnahme erfolgt.

Die Veranstaltung 1 sei zu keinem Zeitpunkt verschoben worden. 2010 sei eine Charity-Veranstaltung auf Grund des geringen Kartenverkaufes um ein Monat verschoben worden.

Laut Mietvereinbarung mit Herrn B sei die Miete incl. Betriebskosten zu verstehen. Die Betriebskostenabrechnung Strom der V-GmbH vom 14.8.2015 sei erstmalig vorgelegt worden.

Aus dem Umstand, dass die Bf. bzw. ihre Rechtsvorgänger in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum für wenige Veranstaltungen pro Jahr das Gebäude fremdunüblich dauergemietet haben, sei für die Streitjahre nichts zu gewinnen.

Nicht erkennbar sei, inwiefern der Umstand, dass ein Gesellschafter der Bf. als Gesellschafter der Vermieterin einen Kredit der Vermieterin mit seinen Lebensversicherungen besichere, für die Frage einer fremdüblichen Vermietung relevant sein soll. Vielmehr untermauere der Umstand, dass *„immer klar war, dass Herr A letztendlich die Miete der Bf. abdecken werde, falls diese dazu nicht in der Lage wäre“*, die Annahme einer fremdunüblichen Gestaltung.

Die Behauptung der Bf., dass die Mieterin für einen Kredit der Vermieterin hafte, sei per se unüblich und würde über eine Mietkürzung hinausgehen. Gäbe es eine Vereinbarung, wäre es fremdunüblich, dass ein Mieter für einen Kredit des Vermieters haftet.

Völlig unverständlich sei die Nicht-Bezahlung bzw. Stundung der Miete über Jahre hinweg, obwohl die Bf. laut den Bilanzen in all den Jahren über Finanzanlagen in Höhe von ca. € 400.000,00 verfügte.

Warum das Vorbringen, dass das Gebäude z. B. 2009 auch an andere Veranstalter vermietet worden sei, für die ganzjährige Vermietung des Gebäudes an die Bf. sprechen soll, sei nicht erkennbar. Vielmehr könnte bei einer ganzjährigen Vermietung an die Bf. wohl nur diese das Gebäude weitervermieten und nicht - wie aus der vorgelegten Rechnung ersichtlich - die Vermieterin.

Dass die „vereinbarte“ Miete im Hinblick auf das zeitliche Ausmaß der Nutzung völlig fremdunüblich hoch gewesen sei, würden allein die jährlich angefallenen Verluste der Bf. zeigen. Wirtschaftlich kalkulierende fremde Dritte hätten und haben das Gebäude für vergleichbare Nutzungen nicht für die strittigen Beträge gemietet.

Zur Liebhaberei

Das Finanzamt beantragte für den Fall des Bejahens eines fremdüblichen Mietverhältnisses die Qualifikation der Vermietung als Liebhaberei. Diesem Vorbringen hielt die Bf. die ihrer Ansicht nach maßgeblichen Argumente entgegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist die Frage des Vorliegens eines fremdüblichen Mietverhältnisses bzw. die Fremd(un)üblichkeit der Höhe des Mietaufwandes und der Vorsteuern der Bf. für 2010 bis 2013.

Die im Gang des Verfahrens festgehaltenen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der Vermieterin und der Mieterin sowie der daran beteiligten Gesellschaften oder Personen werden der Entscheidung zugrunde gelegt.

Im Jahr 1998 und auch im Beschwerdezeitraum lag kein schriftlicher, von beiden Parteien unterfertigter Mietvertrag vor. Vorliegend sind nur drei erst beim BFG beigebrachte Gesellschafterbeschlüsse. Die vom Finanzamt aufgezeigten Elemente eines fremdüblichen Mietvertrages fehlen diesen. Im Gesellschafterbeschluss I waren vom Mietbetrag die Betriebskosten umfasst.

Die Vermieterin hat 2003 einen endfälligen Fremdwährungskredit bei der Bank 2 aufgenommen. Herr A war Mitschuldner und hat er Lebensversicherungen zugunsten des Anspruches der Bank 2 verpfändet. Er hat Einzahlungen auf die Tilgungsträger und Wertpapierdepots geleistet.

Unterlagen über das im Gesellschafterbeschluss III angeführte Förderanbot bzw. den Bank 1-Förderkredit hat die Bf. nicht vorgelegt. Eine Haftung der Mieterin für diesen Kredit ist nicht nachgewiesen.

Die Haftung der Bf. für die von der V-GmbH aufgenommenen Fremdverbindlichkeiten hat die Bf. nicht nachgewiesen.

Die Höhe der bezahlten/verrechneten Mietzinse und diversen Betriebskosten ist im Verfahrensgang festgehalten.

Bis 2005 wurde die Miete bezahlt. Ab 2005 bis 2018 wird die Stundung der Miete behauptet, begründet mit der Haftungsübernahme des Herrn A für die Mieterin. (Vertragliche) Grundlagen dieser Stundung wurden dem BFG nicht bekannt gegeben. Bei der Mieterin wurde der Jahresbetrag an Miete einmal jährlich gegen das Verrechnungskonto der Vermieterin gebucht.

Behauptet wird für den Beschwerdezeitraum die ganzjährige Anmietung der Bar durch die Bf. Unstrittig wurden in diesem Zeitraum jährlich nur zwei Veranstaltungen durchgeführt. Die Bf. hält der Ansicht des Finanzamtes, dass ein wirtschaftlich denkender Unternehmer nicht ganzjährig ein Objekt anmieten würde, wenn er nur zwei Veranstaltungen durchführt, nichts (Essentielles) entgegen. Letztmalig führte die Bf. die Veranstaltungen im Jahr 2013 durch.

In den Jahren 2015 und 2016 führte nicht die Bf., sondern Herr B bzw. die GmbH 3 die Veranstaltungen der Vorjahre durch. Die V-GmbH stellte Herrn B bzw. der GmbH 3 die Miete und Betriebskosten in Rechnung.

Das Finanzamt orientierte sich im Rahmen des anzustellenden Fremdvergleichs hinsichtlich der Höhe an den Herrn B bzw. der GmbH 3 von der V-GmbH vorgeschriebenen Mieten. Im weiteren Verfahren beantragte das Finanzamt die Berücksichtigung diverser Betriebskosten.

Die Behauptung der Bf., dass sich die an Herrn B bzw. die GmbH 3 verrechnete Miete von € 6.000,00/€ 6.250,00 nur auf einen Veranstaltungstag, nicht aber auf die Veranstaltung bezog, ist für das BFG nicht erwiesen.

Die Vermieterin hat die Bar mehrmals auch an andere Mieter vermietet. Die Bf. behauptet für diesen Fall eine Verminderung des Mietzinses, so z. B. für 2009. Vorgelegt ist die im Verfahrensgang festgehaltene Rechnung.

Nach Fälligwerden der Tilgungsträger im Jahr 2018 kam es zu keinem Zahlungsfluss des Geldes auf ein Konto der Bf., sondern erfolgte die Auszahlung auf Konten der V-GmbH bzw. Herrn A. Ein Nachweis über einen Geldfluss für die behauptete Zahlung der Miete im Jahr 2018 liegt nicht vor. Die von Herrn A geschilderten Umbuchungen sind im Verfahrensgang festgehalten.

2. Beweiswürdigung

Der vom BFG angenommene Sachverhalt fußt auf den Feststellungen des Finanzamtes im Zuge der Betriebsprüfung, dem vorgelegten Akteninhalt des Finanzamtes sowie den ergänzenden Vorbringen und vorgelegten Unterlagen der Parteien im Verfahren vor dem BFG.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Fremd(un)übliches Mietverhältnis - Überhöhter Mietaufwand?

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 12. (1) Der Unternehmer kann gemäß **§ 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 erster Satz** 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.

Der Mietvertrag ist ein vertragliches Dauerschuldverhältnis, das den Eigentümer (Bestandgeber) verpflichtet, dem Bestandnehmer den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis zu überlassen (§ 1090 ABGB).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, siehe z. B. **VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0014**, ist für die **steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen** erforderlich, dass die Vereinbarungen nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2008/15/0265).

Betrachtet man den vorliegenden Sachverhalt, so zeigt sich folgendes Bild:

Zum eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Inhalt:

Im gegenständlichen Fall liegt nach Ansicht des BFG weder ein dieses Kriterium erfüllender schriftlicher Mietvertrag vor, noch hat die Bf. einen diese Erfordernisse erfüllenden mündlich abgeschlossenen Mietvertrag bekannt gegeben.

Sie erblickt die Basis für die ganzjährige Vermietung im Beschwerdezeitraum im Gesellschafterbeschluss aus dem Jahr 1998. Dieser von nur einem Gesellschafter der Vermieterin getroffene Gesellschafterbeschluss sowie die Gesellschafterbeschlüsse II und III sind eine einseitige Vorgabe von möglichen, teilweise auch rückwirkend festgelegten Vertragsinhalten des Herrn A als mehrheitlich beteiligter Gesellschafter und Geschäftsführer der Vermieterin. Sollten wegen der Personenidentität des Herrn A auf Seiten der Vermieterin und der Mieterin die in den Beschlüssen festgehaltenen Ausführungen der Mieterin bekannt

geworden sein, so kann dies - ein fremdübliches Mietverhältnis vor Augen - nur „im Stillen“ geschehen sein. In keinem der Gesellschafterbeschlüsse ist die Zustimmung durch die Mieterin zu finden.

Angemerkt werden darf noch, dass im Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2002 nur Herr A als Gesellschafter der V-GmbH aufscheint. Laut Firmenbuch wurde mit 12.06.2002 die M-GmbH eingetragen (Anteil an der Stammeinlage 80%). Daher war am 10.12.2002 nicht nur Herr A Gesellschafter der V-GmbH, sondern auch die M-GmbH.

Selbst wenn man den Inhalt der Gesellschafterbeschlüsse als möglichen Vertragsinhalt ansehen wollte, fehlen maßgebliche Elemente bzw. sind sie völlig unüblich:

- Angaben zu **Größe und Verwendungszweck des Mietobjektes** fehlen.
- Es wird zwar im Gesellschafterbeschluss I festgehalten, dass die **Betriebskosten** in der Miete inkludiert sind. Es gibt aber keinen Anhaltspunkt, wie hoch der Anteil am Gesamtbetrag für Miete bzw. Betriebskosten ist. In den Gesellschafterbeschlüssen II und III ist ohnehin nur von der „Jahresmiete“ die Rede, Betriebskosten sind nicht angeführt. Es lässt sich daher nicht (mit Bestimmtheit) sagen, ob auch in den Gesellschafterbeschlüssen II und III die Betriebskosten in der Jahresmiete enthalten oder keine Betriebskosten angesetzt waren bzw. ob die Mieterin (der Höhe nach bestimmbare) Betriebskosten zu tragen hatte oder nicht.
- Es fehlt eine definitive Regelung über den **konkreten zeitlichen Geltungsbereich** des behaupteten Mietverhältnisses. Es könnte die Vermietung sowohl auf unbestimmte Zeit, als auch auf eine bestimmte Zeit gewollt gewesen sein.
- Es mag zu Beginn eine ganzjährige Vermietung beabsichtigt gewesen sein und gegeben haben. Die seitens der Bp unbeanstandet gebliebenen Feststellungen sprechen dafür, dass die in der Bar gelegene Diskothek ganzjährig betrieben, 2002 aber geschlossen wurde. Dies spricht dafür, dass es Zeiten des „Ganzjahres-Betriebes“ gegeben hat, während im Beschwerdezeitraum unstrittig nur zwei Veranstaltungen pro Jahr stattgefunden haben.
- Für die behauptete Verringerung der Miete im Jahr 2009 (gegenüber 2007 und 2008) wegen der **Vermietung durch die Vermieterin an andere Mieter** als die Bf. liegt zwar eine Rechnung vor. Es geht aber in keiner Weise hervor, wann die Miete vereinbart wurde und wann die Mietreduktion erfolgte. Zumal die Bf. von der Vermietung durch die Vermieterin „*unter anderem 2009*“ nennt, hat die Vermietung durch die Vermieterin demzufolge öfter stattgefunden. Abgesehen davon, dass diese Mietreduktion mangels weiterer Unterlagen für das BFG nicht erwiesen ist, wäre sie - selbst wenn sie so erfolgt wäre - eine völlig fremdunübliche Vorgehensweise.
- Prüft man die **Fälligkeit des Mietzinses**, so enthalten die Gesellschafterbeschlüsse I und II die Regelung, dass „*der Mietzins nach Ende der Sommersaison in Rechnung zu stellen ist*“. Diese Regelung entbehrt jeglicher Bestimmtheit, weil „das Ende der

Sommersaison“ aus der Sicht des jeweiligen Betrachters einen mehrwöchigen, wenn nicht mehrmonatigen Zeitraum einnehmen kann.

- Die im Gesellschafterbeschluss II für die **Erhöhung der Jahresmiete** bzw. im Gesellschafterbeschluss III für die **Verminderung** festgehaltenen Gründe sind bloß allgemein gehalten und lassen sich mangels Konkretisierung dem Grunde und der Höhe nach nicht nachvollziehen.
- Zur Gänze **fehlen** Regelungen über:
 - die **Folgen eines Zahlungsverzuges**,
 - eine **Wertsicherung**,
 - die **Kündigung**,
 - die **Tragung möglicher Gebühren (für die Vertragserrichtung)**,
 - die Festlegung der **Kaution** und
 - die Verpflichtung zum **Abschluss einer Versicherung**,
 - die Tragung von **Instandhaltungskosten**,
 - die **Erhaltungspflicht des Mieters für alle gemieteten Gegenstände** sowie
 - die **Stundung des Mietzinses** (allenfalls inklusive Betriebskosten).

Nach all dem Gesagten ist in den Gesellschafterbeschlüssen I bis III noch kein Mietvertrag zu erblicken. Die Bf. wandte ein, dass sich das Finanzamt nicht hinreichend mit den anfänglichen Mietverträgen auseinandersetzte; nach dem ergänzenden Vorhalteverfahren ergibt sich für das BFG aber kein anderes Bild. Selbst unter Einbeziehung des Inhalts der Gesellschafterbeschlüsse I bis III liegt der Vermietung weder zu Beginn der Vermietung, jedenfalls aber nicht in den Jahren 2010 bis 2013 ein Mietvertrag mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt zugrunde.

Zum „nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen“:

Erstmals im Zuge des beim BFG durchgeführten Vorhalteverfahrens hat die Bf. mit der Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2020 die aus ihrer Sicht der Anmietung zugrundeliegenden Gesellschafterbeschlüsse I bis III vorgelegt. Im Zeitraum 1998 bis zur Einreichung der Vorhaltsbeantwortung im Jahr 2020 sind gegenüber dem Finanzamt weder schriftliche Vereinbarungen vorgelegt, noch der Inhalt allenfalls mündlich abgeschlossener Vereinbarungen bekannt gegeben worden.

Daher ist aus Sicht des BFG das Erfordernis des „nach außen hin ausreichend zum Ausdruck Kommens“ nicht als erfüllt anzusehen.

Angemerkt werden darf noch, dass die Bf. angegeben hat, 2013 letztmalig die Veranstaltung durchgeführt zu haben. Hält man sich vor Augen, dass die Vorschreibungen der Miete an Herrn B und die GmbH 3 von der Vermieterin erfolgte, so sprechen die Umstände dafür, dass ab 2014

das Objekt nicht mehr von der Bf. gemietet war. Ein allfälliges Ende des Mietverhältnisses mit der Vermieterin hat die Bf. jedoch den Finanzbehörden nicht zeitnah gemeldet.

Zur Fremd(un)üblichkeit:

Wirft man im gegenständlichen Verfahren einen Blick auf die Fremdüblichkeit, so gibt es folgende Auffälligkeiten:

Ein fremdübliches Mietverhältnis wäre **von der Mieterin UND von der Vermieterin** mündlich oder schriftlich abgeschlossen worden. Wie zuvor aufgezeigt, liegt für 2010 bis 2013 jedenfalls **KEIN solcher schriftlicher/mündlicher Mietvertrag** vor.

Wenn die Gesellschafterbeschlüsse keine hinreichende Basis für die Jahre 1998 bis 2002 sein konnten, so stellen sie nach Ansicht des BFG keine Basis für die behauptete ganzjährige Anmietung der Liegenschaft in den Jahren 2010 bis 2013 sowie für die von der Bf. behauptete Höhe der im Beschwerdezeitraum bloß verrechneten (!) Miete dar.

Selbst wenn man die Gesellschafterbeschlüsse als Vereinbarung sehen wollte, weisen sie und die Geschehnisse mehrere fremdunübliche Elemente auf:

Fremde Vertragsparteien werden die **konkrete bzw. jedenfalls bestimmbare Höhe der Miete und der Betriebskosten** festlegen. Hätte die Bf. tatsächlich ganzjährig auch mehrere Veranstaltungen durchgeführt, wären nicht unbeträchtliche Betriebskosten angefallen. Wie die Vermietung in Folgejahren aufzeigt, wurden „Fremden“ sehr wohl **Betriebskosten in Rechnung gestellt**.

Das **Fehlen der unter Pkt. a. (eindeutiger, klarer, zweifelsfreier Inhalt) aufgezeigten Vertragsbestandteile und Regelungsinhalte** wird zwischen Fremden nicht üblich sein. Gerade im Hinblick auf eventuelle Streitigkeiten wird im beiderseitigen Interesse danach getrachtet werden, möglichst präzise Regelungen zu treffen, um im Bedarfsfall auch ein Einklagen von Ansprüchen zu ermöglichen.

Ein fremdüblicher Mieter wird im Regelfall nicht bereit sein, für eine im Juli 1998 erworbene Liegenschaft bereits eine Ganzjahresmiete zu bezahlen, also auch für Monate, in denen die Vermieterin die zu vermietende Liegenschaft noch gar nicht angeschafft hatte und die Mieterin sie nicht nutzen konnte.

Weiters ist es fremdunüblich, dass die Vermieterin einer Liegenschaft neben der ganzjährigen Vermietung an eine Mieterin **weitere (tageweise) Vermietungen** eingeht. Abgesehen davon, dass jeder fremde Mieter sein Veto einlegen wird, findet diese behauptete Vorgehensweise in den Gesellschafterbeschlüssen keine Deckung.

Die nicht unbeträchtliche, **rückwirkend beschlossene Erhöhung der Miete** erst am 25.05.2000 für das gesamte Jahre 2000, sowie die ebenfalls **rückwirkend am 10.12.2002 durch Herrn A festgelegte Verminderung der Miete** bereits für das Jahr 2001 (!) sprechen gegen eine fremdunübliche Vorgehensweise; fremde Vertragsparteien einer Mietvereinbarung werden eine solche Vereinbarung wohl nicht eingehen.

Fremdunüblich ist eine **inhaltlich nicht dokumentierte Stundung über einen Zeitraum von rd. 13 Jahren**. „Fremde“ Vertragsparteien hätten aus Beweissicherungsgründen im beiderseitigen Interesse wohl eine schriftliche Vereinbarung mit einem nachvollziehbaren Inhalt abgeschlossen. Auch ein fremdüblicher Inhalt einer allenfalls mündlich abgeschlossenen Stundungsvereinbarung liegt dem BFG nicht vor.

Auffällig ist auch, dass die Bf. letztmalig 2013 die Veranstaltungen durchführte, die Stundung aber noch bis 2018 aufrecht gewesen sein soll. Gerade wenn - wie die Bf. in Treffen führt - isoliert betrachtet die Veranstaltungen 1 und 2 gewinnbringend waren, ist nicht einsichtig, warum die Bf. die Möglichkeit, Geld (zur Rückzahlung der offenen Mieten) zu erwirtschaften, nicht nutzte.

In diesem Zusammenhang ist zu dem am 27.10.2021 (!) vorgelegten Schreiben vom 01.01.2004 des Herrn A anzumerken, dass es fraglich ist, warum es erst so spät vorgelegt wurde. Für das BFG ist nicht nachvollziehbar, dass mit der Verpfändung der Lebensversicherungen die von der Mieterin zu leistenden Mietzahlungen besichert sein sollten; denn aus dem Schreiben geht unzweifelhaft die Besicherung von Verbindlichkeiten der Vermieterin (!) hervor.

Wenn die Bf. bemängelt, dass **das Finanzamt Interessen der an der M-GmbH beteiligten fremden Personen nicht hinreichend in die Betrachtungen einbezogen** habe, so ist zu entgegnen, dass Herr A auch während ihrer Beteiligung eine beherrschende Stellung hatte. In diesem Zeitraum der Beteiligung Fremder wurde zudem die Miete bezahlt. In dem nun zu beurteilenden Beschwerdezeitraum gab es aber weder fremde Beteiligte, noch eine ganzjährige Vermietung oder eine Bezahlung der Miete. Es liegen also in maßgeblichen Punkten völlig abweichende Parameter gegenüber den ersten Jahren vor.

Mag eine **Haftungsübernahme** der Mieterin und die daraus resultierende Mietreduktion für einen Kredit der Vermieterin bei einem sonst fremdüblichen Vertrag noch nicht seine Fremdunüblichkeit zu begründen, so fehlt es hier nicht nur an einer sonst üblichen Vereinbarung, sondern auch an der Haftungsübernahme durch die Mieterin bzw. durch Herrn A für die Mieterin. Die Bf. hat ihre Behauptung nicht dargetan, dass Herr A seine Haftungsübernahme für die Mieterin und zur Bezahlung der Mieten machte. Aus dem von der Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 25.04.2013, 2009/15/0164, ist daher für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen.

Die Bf. hat nur Unterlagen für den Bank 2-Kredit der Bf., nicht jedoch für den im Gesellschafterbeschluss III genannten Bank 1-Förderkredit vorgelegt. Sie ist der Bitte um Aufklärung dieses Widerspruchs nicht nachgekommen.

Die für den Kredit der Vermieterin (!) fließenden Gelder aus den Tilgungsträgern wurden auf das Konto der Vermieterin bzw. ein Konto des Herrn A überwiesen.

Ein Zahlungsfluss für die Bezahlung der über 13 Jahre nicht bezahlten Miete fehlt. Zumal schon die behauptete Stundung nicht auf einer fremdüblichen Vereinbarung basiert, sondern diese letztendlich nur auf den Vorbringen des Herrn A und Buchungsvorgängen fußt, wurde die Bezahlung auch nicht faktisch, sondern nur über Umbuchungen „beglichen“. Diese Vorgehensweise ist wohl nur durch den faktischen Einfluss des Herrn A sowohl auf Seiten der Vermieterin als auch der Mieterin erklärbar. Eine solche Abwicklung ohne entsprechende Grundlagen ist unter wirtschaftlich denkenden Fremden mit den Erfahrungen des Wirtschaftslebens in keiner Weise im Einklang stehend.

Das BFG kommt nun zu folgendem Schluss:

Für den Beschwerdezeitraum lag auch unter Einbeziehung der Gesellschafterbeschlüsse kein alle geforderten Kriterien erfüllender Mietvertrag vor. Die Gesellschafterbeschlüsse wiesen nicht die Qualität einer „Vereinbarung“ auf. Selbst bei Qualifikation als „Vereinbarung“ hätten sie keinen eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Inhalt, der hinreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen wäre; auch wäre die Fremdüblichkeit zu verneinen.

Das BFG konnte beim vorliegenden Sachverhalt nicht zur Auffassung gelangen, dass im Beschwerdezeitraum die Vermietung ganzjährig erfolgte und den geltend gemachten Mietaufwand rechtfertigte. Überhaupt nicht schlüssig und nachvollziehbar ist das Vorbringen der Bf., die behauptete ganzjährige Vermietung würde das Fehlen von Angaben zum Mietobjekt in den Gesellschafterbeschlüssen rechtfertigen. Wie das Finanzamt ausführt, wird ein im Geschäftsleben stehender und wirtschaftlich denkender Unternehmer für zwei Veranstaltungen pro Jahr nicht eine Ganzjahresmiete auf sich nehmen, weil - diese Feststellung des Finanzamtes hat die Bf. unbeanstandet belassen - dieser Mietaufwand mit nur zwei Veranstaltungen pro Jahr nicht erwirtschaftbar sein wird. Dass die Bf. die Berechtigung zur Untervermietung gehabt hätte, hat weder die Bf. behauptet, noch ist eine Untervermietung den Gesellschafterbeschlüssen oder sonstigen Unterlagen zu entnehmen.

Wenn die Bf. meint, es sei hier nur zu einer im Wirtschaftsleben völlig üblichen Trennung von Besitz- und Betreibergesellschaft gekommen, so sind aber die einander nahestehenden Vertragsparteien gehalten, entsprechend klare und fremdübliche Vereinbarungen zu treffen.

Letztendlich darf angemerkt werden, dass ab 2013 die Bf. nicht einmal mehr die beiden Veranstaltungen durchführte, sondern andere Personen oder Gesellschaften. Eine „offizielle“ Beendigung des Mietverhältnisses ist für das BFG nicht ersichtlich.

All die oben aufgezeigten Konstellationen sind wohl nur durch die maßgebliche Stellung des Herrn A und seiner Lenkung sowohl bei der Vermieterin als auch der Mieterin bedingt. Dem zuvor Gesagten zufolge ist daher der in den Erklärungen geltend gemachte Mietaufwand dem Grunde nach nicht berechtigt.

Höhe der Miete für zwei Veranstaltungen pro Jahr:

Das BFG geht hier nicht davon aus, dass die V-GmbH die Räumlichkeiten für die jährlich durchgeführten zwei Veranstaltungen der Bf. unentgeltlich zur Verfügung stellen wollte, sondern wollte sie dies - wie bei anderen Mietern auch - **gegen Entgelt** tun.

Es ist der Bf. zuzustimmen, dass ihr ein Ermessensspielraum zukommt. Jedoch muss sich dieser angesichts des Naheverhältnisses von Vermieterin und Mieterin immer im Rahmen der Fremdüblichkeit bewegen. Zumal die Verluste Herrn A als Kommanditisten zukommen, ist es kein ungesetzliches Vorgehen, die Vereinbarungen und Abläufe auf ihre Fremdüblichkeit einer Prüfung zu unterziehen.

Was die **Höhe des Mietaufwandes für zwei Veranstaltungen pro Jahr** anlangt, so hat sich das Finanzamt an Vermietungen der Folgejahre an Herrn B bzw. die GmbH 3 orientiert.

Die Bf. konnte mit der Bestätigung des Herrn B die Ansicht des Finanzamtes nicht entkräften, dass die Netto-Miete von € 6.000,00 bzw. € 6.250,00 pro Veranstaltung (inklusive der die Vor- und Nachbereitungszeit umfassenden Tage) zu zahlen war. Aus der Bestätigung geht nicht hervor, dass Aufbauarbeiten tatsächlich nicht schon vor dem Veranstaltungstag gemacht werden konnten. Die Betriebskosten umfassten laut Rechnungen jeweils einen mehrtägigen Zeitraum. Die Bf. hat dem Argument, dass die Veranstaltung bis in die Morgenstunden dauerte und auch die Vorbereitung vermutlich schon vor dem Veranstaltungstag erforderlich gewesen sein wird, nichts Stichhältiges entgegengehalten. Die mehrtägige Nutzung im Zusammenhang mit der Veranstaltung untermauern auch die Angaben in den Betriebskostenabrechnungen. Demzufolge geht das BFG davon aus, dass die an Herrn B bzw. die GmbH 3 vorgeschriebenen Mieten für die Veranstaltung inklusive Vor- und Nachbereitungstagen vorgeschrieben wurden. Ebenso hat die Bf. keine Unterlagen vorgelegt, die einen Anhaltspunkt für das Vorbringen geben könnte, dass an Herrn B „weniger Flächen“ vermietet wurden.

Das BFG vermag auch nicht dem Einwand der Bf. zu folgen, dass zum Stromverbrauch von € 384,00 (netto) weitere € 510,00 (netto) an den Mieter verrechnet worden wären. Wie aus den vorgelegten Rechnungen ersichtlich, handelt es sich um Vorschreibungen für zwei unterschiedliche Veranstaltungen.

Nun zur Höhe der nach Ansicht des BFG abziehbaren Beträge für Miete und diverse Betriebskosten:

Beim vorliegenden Sachverhalt war es nach Ansicht des BFG zweifellos ein zulässiger Weg, den Mietaufwand pro Veranstaltung mit dem im Jahr 2015 von der Vermieterin an Herrn B vorgeschriebenen Betrag an Miete (€ 6.000,00 netto) im Zeitraum 2010 bis 2013 dem Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug zugrunde zu legen. Der Wert aus 2015 ist relativ zeitnah zu 2013 und wird er im Sinne einer ökonomischen Lösung für 2010 bis 2013 nicht (z. B. nach Verbraucherpreisindex) vermindert.

Nach Ansicht des BFG ist dem Antrag des Finanzamtes zu folgen, im Rahmen der Fremdüblichkeit auch eine Pauschalmiete für die Einrichtung (netto € 500,00) sowie technische Betreuung (netto € 375,00) und den Stromverbrauch (netto € 384,00) zu berücksichtigen.

Anstatt der vom Finanzamt angesetzten € 6.000,00 sind nunmehr weitere € 1.259,00 (€ 500,00 + € 375,00 + € 384,00), aufgerundet auf € 1.300,00, als Betriebsausgaben zu gewähren. Dies bedeutet, dass als Aufwand für Miete und diverse Betriebskosten pro Veranstaltung in Höhe von € 7.300,00, für zwei Veranstaltungen pro Jahr somit € 14.600,00 (anstatt bisher € 12.000,00) zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen sind. Die auf diesen Betrag entfallenden Vorsteuern betragen nunmehr € 2.920,00 (anstatt bisher € 2.400,00).

Dem von Herrn B in seiner Erklärung genannten Betrag von „ca. € 8.000,00“ konnte das BFG mangels konkreter Angaben und Unterlagen der Bf. bzw. des Herrn B nicht folgen. Dass konkreten Angaben bzw. der Vorlage von den die Angaben dokumentierenden Unterlagen ein unüberwindbares Hindernis entgegengestanden wäre, hat die Bf. nicht behauptet.

Das Begehren, die Tätigkeit der Bf. als Liebhaberei zu qualifizieren, stellte das Finanzamt nur für den Fall des Bejahens eines fremdüblichen Mietverhältnisses, also der Stattgabe dieses Begehrens. Der gegenständlichen Entscheidung des BFG folgend erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit der Liebhaberei. Es erübrigt sich auch ein Eingehen auf die Höhe der erwirtschafteten Verluste. Wenn die Bf. als Verlust verursachend Kursverluste in den Jahren 2009 und 2010 behauptet, so ist ihr doch zu entgegnen, dass ein nicht unbeträchtlicher Anteil an den Verlusten auch auf die hohen Mietaufwendungen der Bf. zurückzuführen sind.

Nach all dem Gesagten kommt dem Begehren der Bf. teilweise Berechtigung zu und wird der Beschwerde gegen die Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2013 im Sinne der vorstehenden Ausführungen teilweise Folge gegeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen nunmehr:

2010 - € 35.709,10 (anstatt bisher - € 33.109,10)

2011 - € 6.095,14 (anstatt bisher - € 3.495,14)

2012 - € 3.832,22 (anstatt bisher - € 1.232,22)

2013 - € 18.144,54 (anstatt bisher - € 15.544,54/

Der Gesamtbetrag der Vorsteuern ohne Vorsteuern aus innergemeinschaftlichem Erwerb betragen nunmehr:

2010 € 28.492,65 (anstatt bisher € 27.972,65)

2011 € 23.671,17 (anstatt bisher € 23.151,17)

2012 € 33.051,63 (anstatt bisher € 32.531,63)

2013 € 22.079,51 (anstatt bisher € 21.559,51)

3.2. 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.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Beurteilung im Rahmen der Würdigung der vorgelegten Beweise. Die rechtliche Beurteilung finden in der „Angehörigen-Judikatur“ des VwGH (vgl. VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0014) Deckung. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Beilagen:

4 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Februar 2022