

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache Bf., Bf.-Adr, vertreten durch Napetschnig & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, Schleppe-Platz 7, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 28. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 7. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017 zu Steuernummer Bf.-StNr. nach der am 17. Jänner 2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hat mit Übergabsvertrag vom 31.12.2015 von ihren Eltern in Ort 1 („X“) ein Wohnhaus erworben. In diesem Wohnhaus wohnen sowohl die Bf. mit ihrem Ehegatten und ihren Kindern als auch die Eltern der Bf.

In den Jahren 2016 und 2017 bezog die Bf. im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit ihrem Ehegatten, einem Selbstständigem mit einer Praxis in Ort 2 („Ort 2“), Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Das Finanzamt erließ im Rahmen der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 04.10.2017 und den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 13.08.2018.

Am **13.09.2018** beantragte die Bf. die **Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017**. Neben anderen unstrittigen Änderungen begehrte sie, Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung in Höhe von jeweils € 2.193,80 (d. s. € 4.200,00 abzgl. Werbungskosten von € 1.806,20) zu erfassen.

Anlässlich einer am **14.11.2018** durchgeführten **Nachschau** gab die Bf. an, mit ihrem Ehegatten einen **mündlichen Mietvertrag** über die Benutzung eines Kellerraumes und einer Garage abgeschlossen zu haben. Ihr Ehegatte nutze den Büroraum außerhalb seiner Praxiszeiten für Bürotätigkeiten. Zum Zeitpunkt der Besichtigung befanden sich in diesem Büroraum neben einer kombinierten Sitz-Schlafgelegenheit ein Schreibtisch mit Computer- und Druckerausstattung und ein offenes Regal.

Das Finanzamt hob die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 auf und nahm in den **berichtigten Einkommensteuerbescheiden 2016 und 2017** hier nicht strittige Änderungen vor. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasste es nicht. Das Mietverhältnis zwischen der Bf. und ihrem Ehegatten halte dem Fremdvergleich nicht stand.

In der **Beschwerde vom 28.01.2019** beehrte die Bf. die Anerkennung des Mietverhältnisses. Der Mietvertrag enthalte eine detaillierte Beschreibung der vermieteten Räumlichkeiten und der Instandhaltungspflichten des Mieters. Die Aspekte der Außenwirkung und des klaren Inhalts seien erfüllt. Die Angemessenheit und Fremdüblichkeit des Mietzinses für das Büro, das zugleich als Aufbewahrungsraum für x Material diene, welches für die X-Tätigkeit des Mieters in Ort 3 („Ort 3“) notwendig sei, sei zu bejahen. Es entspreche der wirtschaftlichen Praxis eines Unternehmers, dass solche Arbeiten außerhalb der Betriebszeiten erledigt werden.

Die Praxis des Ehegatten im Ort 2 sei vom Familienwohnsitz ca. xxx km entfernt. Ihr Ehegatte nutze die Wochenenden für Familienheimfahrten. Diverse administrative und x Aufgaben seien zu erfüllen, die während der Praxiszeiten im Ort 2 nicht verrichtet werden könnten. Darüber hinaus nutze die Bf. an einem Tag pro Woche im Rahmen ihres Dienstverhältnisses den Büroraum. Fahrten in den Ort 2 an den Wochenenden wären für den Mieter mit erheblicher persönlicher Härte verbunden.

In Beantwortung des Vorhalts legte die Bf. am **22.03.2019** dem Finanzamt einen **schriftlichen Mietvertrag vom 07.01.2016** vor. Darin war u. a. vereinbart:

Die Vermietung erfolgt zu Geschäftszwecken.

Dem Mieter ist die Lage, Beschaffenheit und das Ausmaß der einzelnen Räume des Mietobjektes durch Besichtigungen aus eigener Wahrnehmung genau bekannt und besteht aus 18,6 m² Bürofläche sowie einer Garage im Ausmaß von 18 m². Die Mitbenützung des WCs ist möglich.

Die Ausstattung des vermieteten Objektes besteht aus einem Schreibtisch mit zugehörigem EDV Equipment und Sitzgelegenheit, einem Aktenschrank, einem Kasten, der zur

Aufbewahrung von X-Stoffen geeignet ist. Die Aufbewahrung von x Zubehör wird dem Mieter gestattet (§ 2).

Das Mietverhältnis beginnt am 1.1.2016 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Jeder Vertragspartner ist berechtigt, den Mietvertrag mit einer Kündigungsfrist von drei Monaten jeweils zum Quartalsende aufzukündigen. Es waren noch weitere Modalitäten bezüglich einer allfälligen Durchführung der Kündigung festgelegt.

Unabhängig von dieser Spezialbestimmung ist die Vermieterin berechtigt, jedoch nicht verpflichtet, das Mietverhältnis unter bestimmten Voraussetzungen, wie der Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Mieters, Abweisung des Konkursantrages mangels Deckung der Verfahrenskosten, Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, weiters, wenn der Mieter mit der Bezahlung des Mietzinses oder der Betriebskosten und öffentlichen Abgaben trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes länger als 14 Tage nach Erhalt der Mahnung gänzlich oder teilweise in Verzug ist oder der Mieter vom Mietobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht (§ 3), sofort aufzukündigen (§ 3).

Es wurde ein monatlicher Mietzins i.H.v. € 360,00 (Euro dreihundertfünfzig) für Miete und Betriebskosten vereinbart. Die Mieterin ist Kleinunternehmer und verrechnet keine Umsatzsteuer. Die Miete ist ab 1. Januar 2016 monatlich auf das Konto der Vermieterin zu überweisen (§ 4 Abs. 1).

Die verbrauchsbezogenen Betriebskosten, wie beispielsweise Strom, Abfall, ... wird von der Vermieterin getragen und sind in dem monatlichen Mietzins inkludiert.

Eine Wertsicherung nach dem von der Statistik Austria monatlich verlautbarten Verbraucherpreisindex 2010 oder dem an seine Stelle tretenden Index wurde vereinbart. Ausgangsbasis für diese Wertsicherung ist die für den Monat des Vertragsabschlusses verlautbarte Indexzahl. Indexschwankungen bleiben bis einschließlich 5 % unberücksichtigt. Dieser Spielraum ist bei jedem Überschreiten nach oben oder nach unten auf eine Dezimalstelle neu zu berechnen, wobei stets die erste außerhalb des jeweiligen Spielraumes gelegene Indexzahl die Grundlage sowohl für die Neuberechnung des Mietzinses als auch für die Berechnung des neuen Spielraumes zu bilden hat (§ 4 Abs. 2).

Eine Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes ist ausgeschlossen (§ 5).

Der Mieter verpflichtet sich, das in gutem und gebrauchsfähigem Zustand übernommene Mietobjekt auf seine Kosten in gutem Zustand zu erhalten und dieses bei Beendigung des Mietverhältnisses in ordnungsgemäßen und benutzbaren und gebrauchsfähigen Zustand, lediglich unter Berücksichtigung der üblichen Abnutzung, gereinigt und mit Wand-Plafondfarben wie bei Übernahme des Mietobjektes an die Vermieterin ausgemalt zurückzustellen. Jede bauliche Änderung am Mietobjekt bedarf der vorher einzuholenden

Zustimmung durch die Vermieterin. Der Mieter haftet der Vermieterin gegenüber auch für durch Besucher, Angehörige usw. verursachte Schäden direkt (§ 6).

Die Vermieterin übernimmt keine wie immer geartete Gewährleistung für Zustand und Verwendbarkeit (§ 7). Ein Aufrechnungsverbot wurde vereinbart (§ 8). Eine Kautions wurde nicht vereinbart (§ 9). Eine entgeltliche oder unentgeltlich durchgeführte Untervermietung ist nicht gestattet (§ 10).

Die Rechte und Verpflichtungen gehen beiderseits auf die Rechtsnachfolger über (§ 11).

Die Kosten für die Errichtung des Mietvertrages trägt der Mieter, ebenso die Kosten der Vergebührung dieses Mietvertrages sowie die an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern einzuzahlenden Gebühren (§ 12).

Mündliche Nebenabreden zu diesem Vertrag bestehen nicht. Änderungen dieses Mietvertrages bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für ein Abgehen von diesem Formerfordernis. ...

Die Bf. gab an, dass ein Marktvergleich nicht möglich sei. Es gebe in der Region keine vergleichbaren Mietobjekte. Der Mietvertrag umfasse die Büroräumlichkeit (18,30 m²) und die Garage (rd. 18,00 m²). Auf die Garage entfielen € 70,00 pro Monat. Die Betriebskosten habe man mit € 5,00 pro m² der Bürofläche bemessen, dies entsprechend den anteiligen Aufwendungen der Vermieterin. Somit belaufe sich der reine Mietzins der Bürofläche auf € 10,85. Im Büroraum werde auch x Material für die X-Tätigkeit gelagert. Vorgelegt wurden Honorarnoten über X-Tätigkeiten am 07.09.2018, 23.11.2018 und 30.11.2018 sowie dazugehörige Bankauszüge.

Die durchschnittliche Miete für Büroräumlichkeiten im Bezirk 3 betrage laut lt. Bf. € 6,30 pro m². Aufgrund der guten Lage - wenige Minuten entfernt von einem bekannten Skigebiet - habe man € 3,15 zugeschlagen. Da der Immobilienpreisspiegel keine Aufgliederung der Mietpreise nach Größen enthalte und die Miete bei sinkender Gesamtgröße höher werde, habe man die Miete um weitere € 1,58 pro m² erhöht.

Die Ehegattin sei diplomierte x Fachassistentin. In der Praxis sei sie neben der Aufnahme der Patienten für die Vorbereitungstätigkeiten zur Unterstützung des Ehegatten - so etwa für angeführte Tätigkeiten und für organisatorische und administrative Tätigkeiten zuständig. Aufgrund der Vielzahl der Patienten sei es während der Öffnungszeiten der Praxis undenkbar, organisatorische und administrative Tätigkeiten, wie Abrechnungen mit Versicherungen, Bestellungen von X-Stoffen und Hilfs-, Verbrauchsmaterial, zu erledigen.

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Beschwerdeentscheidung (BVE)**. Es sei von einer Gesamtmiete in Höhe von € 360,00 ausgegangen worden und diese sei auch im Mietvertrag

unter § 4 angeführt. In den Einkommensteuererklärungen 2016 und 2017 habe die Bf. jeweils Einnahmen von € 4.200,00 (€ 350,00/Monat) ausgewiesen.

Nach Erhöhung der Miete lt. Immobilienpreisspiegel von € 6,30/m² um € 3,15/m² bzw. € 1,58/m² ergebe sich rechnerisch eine Miete für den Büroraum (ohne Betriebskosten) in Höhe von € 11,03/m² anstatt wie angegeben € 10,85/m².

Unter Hinweis auf § 21 BAO und die an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellten Voraussetzungen samt höchstgerichtlicher Judikatur verneinte das Finanzamt ein fremdübliches Mietverhältnis.

- Der Mietvertrag sei nach Erstaussage der Bf. mündlich zustande gekommen. Zum angeblichen Beginn 1.1.2016 sei der Mietvertrag nicht nach außen hin zum Ausdruck gekommen.
- Der am 22.03.2019 vorgelegte, nicht vergebührte Mietvertrag sei weder rechtzeitig noch ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen.
- Im Mietvertrag sei eine monatliche Miete von € 360,00 enthalten. Erklärt seien € 350,00 pro Monat. Die Miete sowohl für die Garage als auch die Büroräumlichkeiten sei überhöht, die Bf. habe nicht nachvollziehbar dargetan, dass es sich um fremdübliche Beträge handle. Eine Erhöhung um rund 50 % wegen der guten Lage bzw. der weiteren Erhöhung wegen der geringen Größe erscheine für Büroräumlichkeiten nicht schlüssig und entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.
- Die rechnerische Ermittlung ergebe eine andere Größe als in den Ergänzungen dargelegt.
- Gegen die Fremdüblichkeit spreche, dass die Büroräumlichkeiten am Familienwohnsitz gelegen seien und die Vermieterin und der Mieter ein WC gemeinsam nutzen würden. Selbst wenn man die nicht nachgewiesene Notwendigkeit der Anmietung des Büroraumes außer Acht lasse, sei auch die Möglichkeit der Nutzung durch die Bf. selbst im Rahmen ihres Dienstverhältnisses nur unter dem Aspekt nachvollziehbar, dass hier eine eheliche Gemeinschaft bestehe. Es sei nicht fremdüblich, dass bei eingeschränkten Praxiszeiten und Bestehen mehrerer Dienstverhältnisse eine Mitarbeiterin für Verwaltungsarbeiten einen Tag pro Woche außerhalb der Praxis in einem angemieteten Büro ihre Tätigkeit verrichte. Es sei nur eine geringe X-Tätigkeit für Herbst/Winter 2018 erwiesen. Das Erfordernis der Aufbewahrung von Utensilien für eine geringe Anzahl von X-Tätigkeiten erscheine in Anbetracht des Umfangs der benötigten „Materialien (X-Behältnis?) nicht nachvollziehbar. Weshalb der Ehegatte der Bf. nunmehr eine Garage am Familienwohnsitz in Verbindung mit einem Büroraum anmietete, sei nicht dargetan worden. Die Kosten der Garagierung am Familienwohnsitz seien unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs privat veranlasst (siehe VwGH vom 25. April 2001, 99/13/0221).

- Ein solcher Vertrag würde unter Fremden weder abgeschlossen noch abgewickelt. Der Zweck sei allenfalls ein Steuervorteil, der darin gelegen sei, dass der Ehegatte die Mietkosten als Betriebsausgaben absetzen kann.

Die Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

Das beim BFG ergänzend geführte Vorhalteverfahren hat ergeben:

- Für 2016 liegen dem BFG keine Nachweise für die Bezahlung der Miete 2016 vor.
- Der Ehegatte hat der Bf.
 - am 14.11.2017 für „Miete Büro/Praxis Jänner -Dezember 2017“ (Überweisungsbeleg) und
 - im Zeitraum Jänner 2018 bis Oktober 2022 monatlich für die „Miete“ des jeweiligen Monats € 350,00 überwiesen (vorgelegte Bankbelege).
- Bis zum 6.10.2022 (Datum der Vorhaltsbeantwortung) hat die Bf. die ihr zustehende Erhöhung der Miete laut Wertsicherungsrechner der Statistik Austria für Mai 2018 (Erhöhung auf € 378,36), März 2021 (Erhöhung auf € 398,03) und März 2022 (Erhöhung auf € 424,70) nicht eingefordert. Die Bf. hat angegeben, den Schwellenwert jeweils im Folgejahr zu kontrollieren. Weil das Finanzamt in seiner BVE vom 04.04.2019 die Höhe des Mietzinses als „jedenfalls überhöht“ angesehen habe, hätte sie die vertraglich vereinbarte Erhöhung für Mai 2018 nicht eingefordert. Die Nachverrechnungen per März 2021 bzw. März 2022 seien laut Bf. noch nicht durchgeführt, jedoch geplant.
- Bezüglich des Mietvertrages vom 7.1.2016 wurde zwischenzeitig eine Steuernummer beantragt (VB vom 06.10.2022). Innerhalb der vom BFG verlängerten Frist zur Vorhaltsbeantwortung zeigte die Bf. dem Finanzamt den Mietvertrag zur Vergebührung an (Buchung von Selbstbemessungsabgaben vom 20.10.2022 über € 126,00).
- Die Betriebskosten für das Gebäude bezahlte laut Bf. ihr Vater mittels Überweisung von seinem Konto. Die Bf. gibt an, ihrem Vater Betriebskosten bar retourniert zu haben. Nachweise über die Bezahlung der Betriebskosten an den Vater brachte die Bf. nicht bei.
- Zur Frage, welche Werbungskosten die Bf. 2016 und 2017 konkret geltend gemacht hat, teilte sie mit, Betriebskosten der betreffenden Jahre abgerechnet zu haben. Sie legte eine Aufstellung mit Kontoauszügen des Vaters bei, in denen diverse Zahlungen für den Zeitraum 5.2.2016 bis 1.8.2017 an die Kelag, Gemeinde, Versicherung und für Wärmebezug markiert waren.
- Die Bf. gab an, dass die Betriebskosten für das gesamte Gebäude 2016 € 6.403,23 betragen hätten. Eine Übereinstimmung der am Konto des Vaters markierten Teilbeträge für 2016 (siehe der zuvor genannte Punkt) mit dem für die gesamten Betriebskosten 2016 bekannt gegebenem Betrag war nicht herzustellen.
- Der vermietete Teil sei laut Bf. 18,2% des Gebäudes. Die Betriebskosten würden daher € 2,68 pro Monat ausmachen und habe die Bf. diesen Ansatz gewählt (Schreiben der Bf.

vom 20.10.2022).

In der **mündlichen Verhandlung vom 17.01.2023** brachte die Bf. bzw. ihr steuerlicher Vertreter ergänzend vor, dass im Büroraum nicht nur Materialien für die X-Tätigkeit, sondern auch für die Praxis im Ort 2 gelagert würden. Der Ehegatte hat seit August 2015 eine zugewiesene Stelle im Ort 2. Es gebe nur wenige Fachkräfte in diesem Gebiet, der Zustrom - sogar aus dem angrenzenden Bundesland - sei daher sehr hoch.

Der Ehegatte habe seinen Hauptwohnsitz in Ort 4 bei seinem Verwandten, der Betrieb betreibt. Er könne dort nächtigen, nicht aber seine Sachen unterbringen, die dem Datenschutz unterliegen. Es gebe dort keinen eigenen Büroraum. Daher habe man sich für diesen Büroraum am Ort 1 entschieden.

Der Ehegatte arbeite in der Praxis im Ort 2 am Dienstag bis 13.00 Uhr und am Mittwoch ab 16.00 Uhr. Von Dienstag bis Mittwoch seien die Bf. und ihr Ehegatte daher zuhause. Im Büro würden organisatorische Arbeiten gemacht, wie etwa Befunde schreiben oder Fremdbefunde anschauen. Die Bf. mache auch die Buchhaltung und steuerliche Angelegenheiten. Ebenso nutze der Ehegatte den Büroraum in dieser Zeit oder auch am Wochenende. Auch wenn es von der Entfernung her vielleicht unüblich erscheine, sei zu bedenken, dass die Miete bezahlt und die Nutzung abgebildet werde, wie sie ist.

Die Differenz in der Progression sei laut Bf. nur sehr gering, der Ehegatte der Bf. liege bei 50%, die Bf. bei ca. 35%.

Die Bf. legte noch Auszüge aus dem Internet vor, wonach Büroräume im Ort 1 nicht zu finden seien, im Ort 3 zahle man für 50m² € 612,00 und für 30m² € 512,00, in Ort 5 € 600,00.

Auch schon 2016 und 2017 sei man froh gewesen, wenn jemand zuhause angerufen werden konnte, der bereit war, die X-Tätigkeit zu machen.

Bezüglich der Garage verwies die Vertreterin des Finanzamtes auf Pkt. 3. des Übergabungsvertrages, wonach die Vermietung der Garage gar nicht möglich gewesen sei, weil sich die Eltern der Bf. das alleinige Benützungsrecht der Garage ausbedungen haben. Selbst wenn die Garage zur Verfügung gestanden sei, sei die Anmietung der Garage am Familienwohnsitz unüblich.

Zum Vorbringen der Bf., die tatsächliche Situation abbilden zu wollen, sei es für das Finanzamt fraglich, warum die Bf. erst knapp ein Jahr nach der antragslosen Veranlagung bekannt gegeben habe, dass ein Mietverhältnis vorliegen soll. Vorerst sei ein mündlicher Mietvertrag behauptet, der schriftliche nach Ansicht des Finanzamtes erst im Nachhinein erstellt worden. Jedenfalls sei er 2016 und 2017 nicht nach außen hin zum Ausdruck gekommen.

Die Einkünfteermittlung sei für das Finanzamt nicht nachvollziehbar. Für 2016 gebe es keinen Zahlungsnachweis für die Miete 2016. Die Werbungskosten, die die Bf. gezahlt haben soll, seien für das Finanzamt nicht nachvollziehbar. Zwar sei eine Barzahlung möglich, im Sinne der Beweismittelvorsorge hätte man aber für eine entsprechende Abbildung der faktischen Verhältnisse Sorge tragen müssen.

Die Klarheit der Mietvereinbarung sei fraglich, insbesondere die Formulierung bezüglich der Betriebskosten.

Die Höhe der Miete sei fremdunüblich, anscheinend sei für den Mieter die Nähe zum Skigebiet maßgeblich gewesen. Der im Keller gelegene Wohnraum sei auch nicht mit den am Markt angebotenen üblichen Büroräumen vergleichbar. Nach Ansicht des Finanzamtes würde laut dem das letzte Quartal 2015 abbildenden Immobilienpreisspiegel für einen „einfachen Büroraum“ die Miete € 4,50 und die Betriebskosten € 1,60 pro m², zusammen also € 6,10 pro m², ausmachen, die Miete insgesamt somit ca. € 150,00 betragen.

Die Progressionsdifferenz sei nicht so gering wie aufgezeigt. 2016 ergäbe sich bei der Bf. keine Steuerbelastung, wohl aber 2017. Die Progression beim Ehegatten betrage 50%.

Für das Finanzamt sei bezüglich der Datenschutzgründe nicht verständlich, warum die Verwaltungsarbeiten und die Ablage von Unterlagen nicht in der Praxis im Ort 2 oder dem Zweitwohnsitz im Ort 4, sehr wohl aber im privaten Wohnhaus passieren könne. Es stelle sich die Frage der Notwendigkeit, ob der Mieter des Büroraumes tatsächlich extern ein Büro für die im Büroraum durchgeführten Arbeiten angemietet hätte.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass die Progression bei der Bf. nicht 0% betragen habe. Sie habe nichtselbständige Einkünfte bezogen und könne die Progression niemals 0 sein.

Die Bf. gab über Befragen, wie es zu diesem Mietvertrag gekommen sei und wann dies der Fall gewesen sei, an, dass dies im Jänner 2016 gewesen sei. Es habe die Situation mit sich gebracht.

In der Garage würden z.B. Seifen und Putzmittel nach ihrer Lieferung zwischengelagert. In der Garage stehe aber auch das Auto ihres Mannes. Ihre Eltern hätten der Garagennutzung mündlich zugestimmt, die Benützung der Garage sei kein Problem.

Über Befragen, was dagegengesprochen habe, einen Mietvertrag zeitnah zum Beginn der Vermietung bekannt zu geben, teilte der steuerliche Vertreter mit, dass dies ein Versäumnis ihrerseits gewesen sei, das ihnen hoffentlich nicht zur Last gelegt werde.

Zum Vorhalt, dass das Nicht-Geltendmachen der Wertsicherung für Mai 2018 mit der erst am 04.04.2019 ergangenen BVE begründet werde, gab der steuerliche Vertreter an, dass innerhalb der Verjährungsfrist eine Nachverrechnung jedenfalls erfolgen könne und auch werde. Es werde der Ausgang des gegenständlichen Verfahrens abgewartet.

Über Befragen, ob ein Fremder zu den gegebenen Bedingungen den Raum im Keller anmieten und auch jederzeit die Garage benutzen könnte, gab die Bf. an: „Ja, warum eigentlich nicht.“ Als Büroraum wäre er zu vermieten, er sei über den gemeinsamen Hauseingang über das Stiegenhaus im Keller erreichbar. Das WC befinde sich im Erdgeschoss in der Wohnung der Eltern, die das Wohnrecht haben. Sie glaube auch, dass dies für ihre Eltern in Ordnung wäre.

Bei einem Fremden würde die Bf. nicht so lange zuschauen, wenn er die Miete für 2016 nicht bezahlt und 2017 erst im November den Jahresbetrag bezahle. Gegenüber ihrem Mann habe die Bf. keine Maßnahmen gesetzt, die ausständigen Mieten und Betriebskosten zu bekommen, weil es sehr schwierig sei, wenn man eine Praxis aufmache. Vor der Eröffnung der Praxis im August 2015 sei ihr Ehegatte nichtselbstständig tätig gewesen. Die Schwierigkeiten am Anfang einer Praxiseröffnung seien der Grund gewesen, keine Maßnahmen unternommen zu haben.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass man bei einem Fremden die verspätete Bezahlung auch akzeptieren würde, wenn man weiß, dass er zahlt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist die Frage, ob 2016 und 2017 ein fremdübliches Mietverhältnis zwischen der Bf. und ihrem Ehegatten vorlag.

Die Eigentumsverhältnisse, die zeitlichen Abläufe zum Hervorkommen eines Mietvertrages, der mündliche bzw. schriftliche Mietvertrag - letzterer samt Inhalt – sowie die Situation bezüglich der Bezahlung der Miete, die Nichteinforderung der Wertsicherungsbeträge und die Angaben der Bf. zur Berechnung und Bezahlung von Betriebskosten sind im Verfahrensgang festgehalten; sie werden im Rahmen der zu beurteilenden Kriterien vom BFG geprüft.

Ein Nachweis für das Vorbringen, dass die Bf. die Erlaubnis hatte, die Garage zu vermieten, und dass die Eltern auch im Falle der Vermietung an eine fremde Person zugestimmt hätten bzw. keinen Einwand gegen die Mitbenützung des in ihrer Wohnung gelegenen WCs durch einen fremden Mieter gehabt hätten, liegen nicht vor.

Die Bf. hat nicht dargetan, welche konkreten Teilpositionen von Werbungskosten in welcher konkreten Höhe sie ihren Steuererklärungen 2016 und 2017 zugrunde gelegt hat.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung fußt auf dem vorgelegten Akteninhalt sowie den Vorbringen der Parteien und den Ergebnissen des ergänzend geführten Vorhalteverfahrens vor dem BFG und ihren Vorbringen in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zum Vorliegen eines Mietverhältnisses

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß **§ 21 Abs. 1 BAO** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß **§ 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

Gemäß **§ 28 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988** sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988** die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und gemäß **§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Zu klären ist, ob das zwischen den Ehegatten abgeschlossene Mietverhältnis den nach der Judikatur des VwGH zu erfüllenden Kriterien standhält.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH vom 18.4.2007, 2004/13/0025) können **vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen** für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der idR 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 (VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050 mwN). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen

Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (§167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (Ebner/Marschner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 4, Rz. 332).

Betrachtet man den vorliegenden Sachverhalt, zeigt sich folgendes Bild:

1. Zur Publizität

Da das Finanzamt erstmals mit dem Antrag vom 13.09.2018 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 Kenntnis von einer (möglichen) Vermietung der Bf. erlangte, die Bf. am 14.11.2018 eine mündliche Vereinbarung ins Treffen führte und am 22.03.2019 den mit 07.01.2016 datierten schriftlichen Mietvertrag dem Finanzamt gegenüber bekannt gegeben und den schriftlichen Mietvertrag am 20.10.2022 (während des Verfahrens vor dem BFG) vergebührt hat, hat die Bf. die Vermietung weder zeitnah zum Beginn der Vermietung noch innerhalb des Beschwerdezeitraumes dem Finanzamt mitgeteilt. Mit ihrem Vorgehen hat die Bf. dem Erfordernis, dass eine Vereinbarung ausreichend nach außen hin zum Ausdruck kommen muss, nicht (hinreichend) Rechnung getragen.

2. Zum eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt

Der Inhalt der behaupteten mündlichen Vereinbarung liegt dem BFG nicht vor. Eine Beurteilung kann daher nicht abgegeben werden. Betrachtet man den schriftlichen Mietvertrag, zeigt sich folgendes Bild:

Der in § 4 Abs. 1 des dem BFG vorliegenden schriftlichen Mietvertrages angeführte Betrag für Miete und Betriebskosten - „monatlicher Mietzins i.H.v. **€ 360,00 (Euro dreihundertfünfzig)**“ - ist in sich widersprüchlich, weil in Zahlen „€ 360,00“, in Worten aber „drehundertfünfzig“ ausgewiesen sind.

Laut § 4 Abs. 2 des schriftlichen Mietvertrages sind die verbrauchsbezogenen Betriebskosten „wie **beispielsweise** Strom, Abfall,“ in der Miete „**anteilmäßig**“ inkludiert. Selbst wenn diese Regelung die Grundlage für die dem Mieter verrechneten Betriebskosten gewesen sein sollte, ist sie völlig unbestimmt. Es lässt sich nicht sagen, welche Betriebskosten in der tatsächlichen monatlichen Zahlung von € 350,00 enthalten sind. Ebenso gibt es keine (näheren) Angaben, welcher Anteil dem „anteilmäßig“ zugrunde liegt.

Das Fehlen von Regelungen betreffend Zugangs- und Nutzungsmöglichkeiten zum Gebäude sowie die Übergabe von Schlüsseln fußt wohl nur auf dem Angehörigenverhältnis.

Im Sinne der Klarheit und zur Bestimmbarkeit von Forderungen werden einander fremd gegenüberstehende Vertragspartner beiderseits interessiert sein, die konkreten Betriebskosten und nicht nur „beispielsweise“ aufgezählte Betriebskosten in den Mietvertrag aufnehmen.

Nach all dem Gesagten vermag das BFG nicht zu bejahen, dass hier ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt des schriftlichen Mietvertrages vorlag.

3.Zur Fremdüblichkeit

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist idR auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 24.2.99, 96/13/0201). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (s VwGH 10.9.98, 93/15/0051). Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Bei Beurteilung der Angemessenheit ist aber auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen (VwGH 29.7.97, 93/14/0056; 17.12.14, 2010/13/0115). Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die **Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten**, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (BFH, BStBl II 97, 196). Die Fremdunüblichkeit kann auch lediglich in „Nebenbestimmungen“ liegen (stRspr; s VwGH 30.6.15, Ra 2015/15/0028, mit Hinweis auf VwGH 23.6.09, 2004/13/0090, betr den Ausschluss des Ersatzes von Investitionen) [Ebner/Marschner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 4, Rz. 335]).

Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob der Inhalt der Vereinbarung ein fremdüblicher ist, des Weiteren, ob die Vereinbarung auch fremdüblich abgewickelt wurde.

Zur Fremdüblichkeit bezogen auf den Inhalt der Vereinbarung

Das Fehlen von Regelungen bestimmter Zutrittsrechte zur Liegenschaft, zum Gebäude und zur Garage ist für das BFG nur dem Angehörigenverhältnis zuzuschreiben. Ebenso fremdunüblich ist das Vorbringen der Bf., zu glauben, dass ihre Eltern keinen Einwand hätten, wenn ein fremder Mieter ein WC in ihrem Wohnbereich nutzt.

Höhe der Miete und (Höhe der) Betriebskosten

Vorauszuschicken ist, dass die Bf. erst im Zuge des Vorhalteverfahrens vor dem BFG eine Berechnung der Miete für die angemieteten Räumlichkeiten bekannt gab. Die Bf. sagt selbst,

dass es vergleichbare Liegenschaften - ein Büroraum im Keller, der nur über den Hauseingang der Vermieterin zu betreten ist und das WC in der elterlichen Wohnung im Erdgeschoss gelegen ist - nicht gibt.

Die von der Mieterin angestellten Berechnungen orientieren sich letztendlich an nicht vergleichbaren Räumlichkeiten. Daher ist der von der Mieterin angesetzte Basis-Wert von € 6,30 auf der Grundlage des Immobilienpreisspiegels 2015 schon aufgrund der hier ungewöhnlichen Konstellation nicht realistisch, sondern überhöht.

Die Bf. hat keinen Einwand gegen die vom Finanzamt für Büros mit niedrigem Nutzwert aufgezeigten Mieten von € 4,50/m² und die Betriebskosten von € 1,60/m² für Jänner 2016 erhoben, auf die einzugehen gewesen wäre.

Weiters wird nach den Erfahrungen des täglichen (Wirtschafts)lebens ein fremder Mieter nicht bereit sein, für einen in einem Keller gelegenen Büroraum einen Zuschlag von 50% auf den Basiswert in Kauf zu nehmen, weil dieser Raum in der Nähe zu einem bekannten Skigebiet gelegen ist.

Die Erhöhung des Basis-Wertes der Miete um weitere € 1,58 dafür, dass bei geringeren Größen des Mietobjekts sich die Miete erhöht, ist nicht nachvollziehbar und (hinsichtlich der konkreten Höhe) entsprechend durch Unterlagen dokumentiert.

Die von der Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Internet-Auszüge über Büroräumlichkeiten in der Nähe ihres Wohnortes stammen vom Jänner 2023 und sind sie kein hinreichender Beweis für den für Jänner 2016 zu bestimmenden Wert der Miete (und Betriebskosten). Ihnen liegt auch nicht die hier gegebene Konstellation der Räumlichkeiten zugrunde.

Die geschilderten (Fremd)unüblichkeiten sprechen dafür, dass die Miete überhöht angesetzt wurde.

Wie oben aufgezeigt, fehlen nachvollziehbare Regelungen, welche Betriebskosten mit welchem Anteil in der Miete enthalten sind. Im schriftlichen Mietvertrag wird keine Folge für eine Erhöhung der Betriebskosten festgelegt, sondern gibt es nur die Indexierung der Miete, in der die beispielhaft angeführten Betriebskosten enthalten sind. Eine derartige Regelung ist völlig fremdunüblich, will doch - um Streitigkeiten schon von Haus aus zu vermeiden - jeder Vermieter und jeder Mieter die konkret zu zahlenden Betriebskosten vereinbart haben. Üblicherweise wird die reine Miete der Wertsicherung unterworfen und hat auch der Mieter - gerade bei verbrauchsabhängigen Betriebskosten - die Schwankungen der Betriebskosten zu tragen.

Hinzu kommt, dass die Bf. keine Unterlagen für die angeblichen Betriebskosten 2016 für das gesamte Gebäude sowie den Anteil von 18,2% vorlegte. Während sie im Vorlageantrag davon

ausging, dass in der bezahlten Miete von € 350,00 Betriebskosten in Höhe von € 5,00/m² für die Fläche des Büroraums 18,30 m² enthalten sein soll, insgesamt also € € 91,50, stellt die Bf. im Schreiben vom 20.10.2022 Berechnungen an, wonach die Betriebskosten € 2,68/m² betragen hätten. All dies ändert nichts daran, dass die Bf. als Vermieterin nicht darlegen konnte, wie hoch die effektiven Betriebskosten für den vermieteten Anteil sind.

Letztendlich ist noch anzumerken, dass die Bf. die von ihr geltend gemachten Werbungskosten nicht nach Teilbeträgen mit ihrer jeweiligen Höhe aufteilen konnte. Sie hat auch nicht nachgewiesen, dass sie die auf die vermietete Fläche entfallenden Betriebskosten ihrem Vater bezahlte. Dieser Umstand ist zwar für den Mieter irrelevant. Allerdings wären bei Vorliegen eines allen Kriterien entsprechenden Mietverhältnisses den Betriebskosten mangels Nachweises ihrer Bezahlung wohl der Abzug zu versagen.

Kaution

Eine Kaution wurde nicht vereinbart. Für das BFG ist dies wiederum ein Indiz Richtung Fremdunüblichkeit.

Den zuvor gemachten Ausführungen folgend vermag das BFG nicht zu bejahen, dass hier ein fremdüblicher Mietvertrag vereinbart war.

Zur Fremd(un)üblichkeit hinsichtlich der Abwicklung

Divergenz bezüglich der Höhe der Miete

Sollte der schriftliche Mietvertrag vom 7.1.2016 die Grundlage der Vermietung sein, ist bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern nicht anzunehmen, dass sie die Divergenz hinsichtlich der Höhe der Miete - „€ 360,00 (in Worten dreihundertfünzig“ - nicht schon bei Abschluss eines Mietvertrages, jedenfalls aber nach Erkennen der Divergenz, bereinigt hätten. Hier hat die Mieterin keinen Einwand erhoben, trotz der im Mietvertrag (auch) ausgewiesenen € 360,00 nur € 350,00 erhalten zu haben.

Zutrittsrecht

Völlig fremdunüblich ist, dass ein fremder Mieter jederzeit und uneingeschränkt Zutritt zu den privaten Wohnräumen und zur gesamten Liegenschaft der Vermieterin bzw. sogar zum Wohnbereich der Eltern (Benützung des WCs) hat. Das BFG vermag unter Zugrundelegung der Erfahrungen des täglichen Lebens nicht die Ansicht der Bf. zu teilen, dass die Eltern der Bf. keinen Einwand hätten, dass ein fremder Mieter jederzeit ihr WC in ihrem eigenen Wohnbereich benutzt.

Wenn die Bf. und ihr Ehegatte 2016 und 2017 den Büroraum tatsächlich entsprechend nutzten, konnte die Regelung bezüglich des WCs problemlos in den Mietvertrag aufgenommen werden,

weil - da ohnehin im eigenen Haus lebend - für sie gar kein Bedarf bestand, dass WC der Eltern benutzen zu müssen.

Nicht-Bezahlung der Miete 2016 und verspätete Zahlung der Miete 2017

Zumal die Bf. selbst meinte, dass sie bei einem fremden Mieter nicht so lange zugeschaut hätte, die Miete zu erhalten, wird in der Nichtzahlung der Miete für 2016 und in der verspäteten Bezahlung der Miete für 2017 in einem Gesamtbetrag (€ 4.200,00) per 14.11.2017 durch den Ehegatten nicht nur der Verstoß gegen die diesbezügliche Bestimmung im Mietvertrag (Überweisung in monatlichen Beträgen), sondern auch die Fremdunüblichkeit in der Abwicklung hinsichtlich der Bezahlung der Miete offenkundig. Die Begründung der Bf. für ihr Zuwarten, dass es bei der Praxiseröffnung am Anfang schwierig gewesen sei, ist nicht durch entsprechende Unterlagen dokumentiert. Sie behauptet nicht einmal Maßnahmen, die ausständigen Mieten einzufordern. Dieser Umstand ist wiederum ein Indiz in Richtung Fremdunüblichkeit in der Abwicklung.

Im Lichte des Umstandes, dass erst im September 2018 die Vermietung gegenüber dem Finanzamt bekannt gegeben wurde, spricht das Zuwarten auf den Erhalt der Miete vielmehr dafür, dass erst im Nachhinein nach Ablauf bzw. allenfalls kurz vor Beendigung des Beschwerdezeitraumes die Idee geboren wurde, das Mietverhältnis „ins Leben zu rufen“. Ob und dass der Büroraum im Beschwerdezeitraum tatsächlich für die geschilderten Büroarbeiten der Bf. und ihres Ehegatten genutzt wurde, kann mangels einer zeitnahen Überprüfbarkeit des behaupteten Mietverhältnisses weder bejaht, noch in Abrede gestellt werden.

Keine Einforderung von Wertsicherungsbeträgen

Die Bf. hat die ihr vertraglich zustehenden Wertsicherungsbeträge nicht eingehoben. An der Einforderbarkeit besteht kein Zweifel.

Das Unterbleiben der Einforderung der im Mai 2018 schlagend gewordenen Wertsicherung mit der Ansicht des Finanzamtes in der BVE vom 04.04.2019, es sei die Miete überhöht, zu begründen, vermag die Fremdunüblichkeit nicht zu beseitigen. Abgesehen davon, dass die Bf. ja wiederholt die Fremdüblichkeit hinsichtlich der Höhe der Miete behauptet, ist die BVE erst beinahe ein Jahr später ergangen, in dem die Bf. keinerlei Maßnahmen in Richtung Einforderung der Wertsicherung setzte. Wenn sie zu den beiden im März 2021 und März 2022 schlagend gewordenen Wertsicherungsbeträgen meint, diese innerhalb der Verjährungsfrist und/bzw. nach Abschluss des gegenständlichen Verfahrens einzufordern, so hat sie - zumal die dreijährige Verjährungsfrist betreffend die Wertsicherung vom März 2018 bereits vorbei ist - jedenfalls auf diese Wertsicherungsbeträge verzichtet. Die Bf. hätte unter fremdüblichen Verhältnissen und mangels nachvollziehbarer Erklärung nach Überschreiten der 5%-Marke die erhöhten Mieten fordern müssen. Auch in diesem Punkt wurde somit das Mietverhältnis fremdunüblich abgewickelt.

(Nutzung der) Garage

Fremdübliche Verhältnisse vor Augen, wird sich nicht jemand in die Garage eines anderen stellen können, wenn der andere **an der Garage ein Nutzungsrecht** hat. Die Bf. hätte von Haus aus für eine entsprechende Zustimmungserklärung der Eltern zu sorgen gehabt, die sie in der mündlichen Verhandlung behauptete.

Ein weiterer Umstand spricht dafür, dass die behauptete Zustimmungserklärung nicht mehr als eine Schutzbehauptung ist. Hält man sich vor Augen, dass sich die Eltern im Übergabevertrag vom 31.12.2015 die Nutzung der Garage zurückbehalten haben, ist es wohl für das BFG nicht glaubhaft, dass die Garage dann - ohne nachvollziehbare Zustimmung der Eltern - am 01.01.2016 für die Vermietung zur Verfügung gestanden sein soll.

Selbst wenn ein fremdüblicher Mietvertrag vorliegen würde, wäre - dies hat das Finanzamt bereits mit dem Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. April 2001, 99/13/0221, aufgezeigt - aus der Sicht des Bf. das Abstellen seines Kfz unabhängig von der betrieblichen Nutzung eine „Privatsache“. Zumal daran in dem dem Erkenntnis zugrundeliegenden Fall auch die Lagerung von Akten im Auto nichts änderte, muss dies auch für die bloß behauptete Zwischenlagerung von Seifen und Putzmitteln gelten.

Nutzung des Büroraumes

Auch wenn die Frage der Notwendigkeit der Anmietung des Büroraumes wohl eher eine Frage ist, die den Mieter und seine geltend gemachten Betriebsausgaben betreffen, ist hier anzumerken, dass die Bf. die - letztendlich für sie irrelevante, solange im Bereich des Erlaubten - Nutzung im Laufe des Verfahrens „modifizierte“. Angemerkt werden darf, dass eine X-Tätigkeit des Ehegatten für den Beschwerdezeitraum nicht nachgewiesen ist.

Wie bereits vom Finanzamt aufgezeigt, wird bei einander fremden Vertragspartnern wohl kein Arbeitgeber, der in einem rund xxx km entfernten Ort eine Praxis führt, eine fremde Dienstnehmerin der Praxis einmal in der Woche an seinem doch recht weit entfernten Wohnort beschäftigen. Wenn hier die Bf. den Büroraum im Rahmen ihres Dienstverhältnisses mit dem Mieter benutzt haben soll, so fußt dies wohl nur auf den familiären Bindungen.

Die zuvor festgehaltenen Punkte lassen das BFG zur Ansicht kommen, dass hier auch die Abwicklung der Vereinbarung keine fremdübliche, sondern durch das Angehörigenverhältnis bestimmt war.

Zusammenfassend darf festgehalten werden, dass die für die steuerliche Anerkennung an ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen gestellten Kriterien nicht erfüllt sind.

Es mag dahingestellt bleiben, ob der Bf. (und seine Ehegattin) tatsächlich in den Jahren 2016 und 2017 den Büroraum und die Garage nutzten. Keinesfalls wurde rechtzeitig ein rechtmäßiges

vereinbartes und abgewickeltes Mietverhältnis erkennbar nach außen getragen. Das zwischen der Bf. und ihrem Ehegatten behauptete Mietverhältnis konnte kein Element der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu prüfenden Kriterien erfüllen.

Eine bloße Verminderung des - weil hier überhöhten - Mietzinses kommt nicht in Betracht, da die Höhe des Mietzinses nicht das einzige Kriterium eines sonst fremdüblichen Mietverhältnisses war, sondern sämtliche Kriterien nicht erfüllt waren.

Angemerkt werden darf noch, dass der vom Finanzamt ins Treffen geführte Steuervorteil nicht von der Hand zu weisen ist. Die Einkommensteuer der Bf. vor Abzug der Absetzbeträge betrug 2016 € 0,00 und 2017 € 942,89 bzw. nach Abzug der Absetzbeträge zuzüglich der Steuer für die sonstigen Bezüge 2016 - € 442,49 und 2017 € 412,98. Bei einer Progression des Ehegatten von 50% wird man einen steuerlichen Vorteil durch eine Vermietung nicht in Abrede stellen können. Die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses wurde jedoch nicht nur mit dem Steuervorteil begründet, sondern bildete dieser eine Facette in den anzustellenden Betrachtungen.

Nach all dem Gesagten war die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 als unbegründet abzuweisen.

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.

Zumal die hier zu prüfenden Kriterien des Mietverhältnisses im Rahmen der Beweiswürdigung zu prüfen waren und die Beurteilung des BFG in der Judikatur des VwGH Deckung findet, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Jänner 2023