

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P LL.M in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch UNICONSULT Steuerberatungs GmbH & Co KG, Bahnhofstraße 35a, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerde vom 22.4.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 23. und 24.3.2021 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2019 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 23.3.2021** wurden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Begründet wurde dahingehend, dass die Vermietung an die ***1*** GmbH als nicht fremdüblich eingestuft und steuerlich nicht anerkannt werde. Es würden zwei unterschiedliche Mietverträge vorliegen, es würde keine gängige Vereinbarung betreffend Betriebskosten (in Miete inkludiert) gegeben haben und die Miete 3-7/2019 sei im Juli 2019 bezahlt worden.

Mit **Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2019 vom 24.3.2021** wurde die Umsatzsteuer 2019 nicht festgesetzt, da die Vermietung als fremdunüblich eingestuft werde. Als Begründung werde auf die Veranlagung der Einkommensteuer 2019 verwiesen.

Mit **Schreiben vom 22.4.2021** wurde **Beschwerde** eingereicht gegen diese Bescheide und unter anderem wie folgt begründet:

Verwiesen werde auf ein Schreiben eines Notars in Bezug auf den gegenständlichen Mietvertrag, wonach es sich bei der Erstfassung um ein Kanzleiversehen gehandelt hätte. Eine Fremdunüblichkeit in Bezug auf die Betriebskosten könne nicht festgestellt werden. Es komme auch unter fremden Dritten vor, dass die Betriebskosten in den Mietzins eingerichtet würden. Auch sei das bestehende Mietverhältnis im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung beurteilt worden und es sei zu keiner Feststellung gekommen. Warum die Nachzahlung der Miete für März bis Juli 2019 als fremdunüblich einzustufen sein würde, könne nicht nachvollzogen werden. Die Miete 3-7/2019 sei mit Zufluss Juli 2019 bezahlt worden. Es komme in der Praxis öfter vor, dass Mieten bis zur Einrichtung eines Dauerauftrages überwiesen würden. In diesem Fall sei es zu keiner Verschiebung gekommen im Veranlagungsjahr. Die Mietzahlungen seien mit der Überschussrechnung des Jahres 2019 erklärt worden. Einzig der Einwand, die Miete würde nicht fremdüblich sein, könnte zu einer anderen Feststellung bzw. Beurteilung des Finanzamtes führen.

Vergleiche man die in Literatur und Judikatur entwickelten Grundsätze für die Fremdunüblichkeit von Mietverträgen unter nahen Angehörigen, könne hier von keiner Fremdüblichkeit ausgegangen werden.

In Bezug auf die Publizitätswirkung würde auf die Beilagen verwiesen werden (Schreiben Notar und gültiger Mietvertrag).

Beigelegt wurde das Schreiben eines Notars betreffend Kanzleiversehen im Hinblick auf die Höhe der Umsatzsteuer sowie der gültige, korrigierte Mietvertrag.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 19.7.2023** wurde die Beschwerde jeweils als unbegründet abgewiesen.

Mit **zusätzlichen Begründungen vom 21.7.2023** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt: Von der Amtspartei sei am 15.1.2020 eine Besichtigung des vom Mietvertrag des Beschwerdeführers mit der ***1*** GmbH umfassten Dachgeschosses vorgenommen worden. Es sei unwahrscheinlich, dass Personen, die nicht zum Familien- und Freundeskreis zählen würden, zuerst durch den privaten Teil des Hauses gelassen würden (weil man anders nicht ins Obergeschoß gehen könne), um angeblich im Obergeschoß aus betrieblichen Gründen zusammenzukommen.

Hinsichtlich eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers werde auch auf die Judikatur zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 verwiesen.

Da bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen ein Interessengegensatz wie zwischen Fremden fehle, sei nach der ständigen Judikatur des VwGH bei bestimmten Konstellationen die Fremdüblichkeit der Verträge zu prüfen. Das besondere Näheverhältnis sei relevant, wenn es um Rechtsbeziehungen zwischen (beherrschendem) Gesellschafter und Kapitalgesellschaft gehe.

Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen würden nämlich auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, wenn an ihnen Vertragspartner in einer Weise als Gesellschafter beteiligt seien, dass mangels Interessengegensatz die Annahme nahe liege, für eine

Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung.

Das besondere Näheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer als Vermieter und der ***1*** GmbH als Mieter sei jedenfalls im gegenständlichen Zeitraum gegeben. Einerseits sei der Beschwerdeführer Geschäftsführer der ***1*** GmbH, andererseits sei die ***2*** GmbH laut Firmenbuch nunmehr Gesellschafter der ***1*** GmbH, der Beschwerdeführer sei wiederum Gesellschafter dieser ***2*** GmbH im gegenständlichen Zeitraum gewesen. Kein fremder Dritter würde ein solches Verhalten eines Vermieters akzeptieren (unter anderem das Obergeschoß eingeräumt mit Privatgegenständen des angeblichen Vermieters) und ein fremder Mieter z.B. keinesfalls für so wenige Termine mit so wenigen MitarbeiterInnen ohne privates Naheverhältnis ein dermaßen großes Obergeschoß zu einem solchen Preis anmieten würde, wenn er ohnehin am Firmensitz ausreichend Platz hätte. Des Weiteren würde ein fremder Mieter ein zweites Büro (samt dazugehörigem WC) allein schon mangels Bedarfs, außerdem fernab seiner MitarbeiterInnen und fernab des Tagesgeschäftes anmieten, wo er auch keinen Zugriff auf wichtige Unterlagen haben würde. Aus diesem Grund bestehe auch kein Bedarf für einen Abstellplatz.

Das Mietverhältnis zwischen der ***1*** GmbH und deren Geschäftsführer, dem Beschwerdeführer, könne wegen fehlender Fremdüblichkeit zur Gänze steuerlich nicht anerkannt werden.

Mit **Schreiben vom 17.8.2023** wurde ein **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung eingereicht und unter anderem wie folgt ausgeführt: Es werde auf die Besprechungsunterlage der Amtspartei vom 20.3.2020 verwiesen. Auf Basis dieser Umsatzsteuernachschau sei bei den Feststellungen zur Vermietung im Detail niedergeschrieben worden. Von privaten Gegenständen, die im Zuge einer Begehung angetroffen worden wären, würden sich hier keine Erwähnungen finden. Die Schlussfolgerungen in der Bescheidbegründung könnten nicht nachvollzogen werden. In Büros und Besprechungsräumen sei es grundsätzlich üblich, dass Glasvitrinen, Sessel, Kaffeemaschinen und auch Musikanlagen stehen würden. Der Seminar-/Schulungsraum sei durch das Stiegenhaus erreichbar und ein Begehen der privaten Räumlichkeiten sei nicht notwendig.

Mit **Vorlagebericht vom 23.1.2024** wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Unter anderem wird darin ausgeführt:

„Ohne Betreten des Privathauses kann die Stiege zu diesem Obergeschoß aber nicht erreicht werden. Es ist auch, wie im Plan ersichtlich, keine Außentreppe vorhanden, denn nur durch eine solche wäre eine Erreichbarkeit dieser Räumlichkeiten im Obergeschoss ohne Betreten des Privathauses möglich.“

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 14.4.2026** wurden folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet:

„1.

Laut den sich in den vorgelegten Aktenteilen befindlichen Plänen des gegenständlichen Hauses erfolgt der Zugang zu den im Erdgeschoß vermieteten Räumen Büro und WC über die Haustüre und den Vorraum, der auch von Ihrer Familie benutzt wird. Es liegt kein abgegrenzter Bereich mit eigenständigem Zugang vor.

Das Dachgeschoß wird demnach über ein Stiegenhaus erreicht, dass ebenfalls nur über die Haustüre und die Räumlichkeiten im Erdgeschoß, die von der Familie benutzt werden, erreicht werden kann.

Von der Amtspartei wird aus diesem Grund die Fremdüblichkeit der Vereinbarung angezweifelt. Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung.

Im Vorlageantrag wird darauf verwiesen, dass der Seminarraum im Obergeschoß durch ein Stiegenhaus erreichbar und ein Begehen der privaten Räumlichkeiten nicht notwendig sei. Klären Sie diesen Widerspruch auf.

2.

Laut vorgelegtem Mietvertrag beträgt der Hauptmietzins 1.150,00 € zuzüglich 230,00 € Umsatzsteuer.

Wie werden die Betriebskosten abgerechnet?

Laut Mietvertrag sind die Betriebskosten im Hauptmietzins enthalten.

Vertraglich wurde keine Vorsorge getroffen, allenfalls steigende Betriebskosten überwälzen zu können. Folglich tragen Sie das Risiko von steigenden Betriebskosten selbst.

Es wird davon ausgegangen, dass ein Vermieter einem fremden Dritten jedenfalls die von ihm zu entrichtenden Betriebskosten weiterverrechnen würde.

Nehmen Sie dazu Stellung.

3.

Betriebskosten in welcher Höhe sind im Jahr 2019 im Hinblick auf das Mietobjekt laut Vertrag angefallen? Reichen Sie eine Aufstellung ein.

Legen Sie dar, Zahlungen in welcher Höhe tatsächlich auf den Hauptmietzins entfallen sind.

4.

Wurde seit Beginn der Vermietung eine Erhöhung des Entgeltes aufgrund der vereinbarten Wertsicherung vorgenommen?

Wenn ja, ab wann und in welcher Höhe?

5.

Laut Aktenlage wurde das Entgelt für die Monate März, April, Mai, Juni und Juli am 16.7.2019 entrichtet.

Wurden Verzugszinsen iSd Punktes Drittens des vorgelegten Mietvertrages verrechnet? Wenn ja, in welcher Höhe? Wenn nein, weshalb wurde von der Regelung kein Gebrauch gemacht?

6.

Wann wurde der Mietvertrag korrigiert?“

Mit **Schreiben vom 4.5.2026** wurde vom Beschwerdeführer unter anderem wie folgt geantwortet:

Zu 1.

Wie aus den beiliegenden Plänen ersichtlich sei, könne der Seminarraum über den Gangbereich und ein Stiegenhaus erreicht werden. Es müssten dazu keine privaten Räume wie Wohnzimmer, Küche, Esszimmer oder Schlafräume betreten werden. Gemäß den Angaben des Beschwerdeführers sei bei der Begehung der Finanzverwaltung durch den damaligen Außenprüfer besprochen worden, dass ein extra Außenzugang nicht notwendig sei. Grundsätzlich wäre die Möglichkeit gegeben gewesen, den Seminarraum auch über eine im Außenbereich zu errichtende Stiege zu betreten.

Zu 2.

Laut dem Mietvertrag vom 1.3.2019 Punkt III Mietzins, seien die Betriebskosten und laufende öffentliche Abgaben, die auf das Mietobjekt anfallen würden, im monatlichen Hauptmietzins enthalten. Der Hauptmietzins sei grundsätzlich über eine Indexanpassung wertgesichert. In der Praxis sei es nicht als unüblich anzusehen, dass gerade für solche Flächen, wie hier der Seminarraum, die Betriebskosten pauschal im Mietzins zu berücksichtigen.

zu 4.

Bisher sei keine entsprechende Wertsicherung vorgenommen worden. Gemäß den Ausführungen des Beschwerdeführers liege die Begründung darin, dass die Mieterin, die ***1*** GmbH, auf Basis der multiplen Krisen der letzten Jahre, Covid 19 Pandemie und Angriffskrieg von Russland gegen die Ukraine, schwierige Zeiten durchleben habe müssen. Es erscheine nicht als fremdunüblich und auch aus der Erfahrung von anderen Klienten, dass in der Praxis hier auf Mieterhöhungen verzichtet worden wäre. Zusätzlich hätte ihn auch die lange Verfahrensdauer des offenen Sachverhaltes in Bezug auf das Beschwerdeverfahren dazu veranlasst, den Mietzins nicht anzupassen.

Zu 5.

Eine Verrechnung der Verzugszinsen sei nicht durchgeführt worden, um die ***1*** GmbH nicht mehr als notwendig wirtschaftlich zu belasten.

Beigelegt wurde ein Plan des gegenständlichen Gebäudes, in dem der Zugang zum Seminarraum gekennzeichnet ist. Um zum Seminarraum zu gelangen, ist der Zutritt zum Gebäude über die Haustüre der Familie des Beschwerdeführers und die Nutzung eines Ganges, an dem auch die privaten Räume der Familie (laut Plan dreimal „Kind“, Abstellraum, Bad, Ankleide/Durchgangszimmer zu Schlafen, Abstellraum, Garderobe) gelegen sind, notwendig, um über ein Stiegenhaus den Seminarraum im Obergeschoss zu erreichen.

Des Weiteren wurde der gegenständliche Mietvertrag vom 1.3.2019 eingereicht.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 14.4.2026** wurden folgende Fragen an die Amtspartei gerichtet:

„1.

Laut den Angaben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers wurde oder wird eine Betriebsprüfung durchgeführt, die auch die beschwerdegegenständliche Vermietung betrifft.

Reichen Sie allfällige Sachverhaltsergänzungen, Beweismittel und Niederschriften bzw. den Betriebsprüfungsbericht ein. Wurde die Betriebsprüfung bereits beendet?

2.

*Wird oder wurde auch die ***1*** GmbH betreffend eine Betriebsprüfung durchgeführt, in der die gegenständliche Anmietung thematisiert wurde?*

Reichen Sie auch diesbezüglich Sachverhaltsergänzungen, Beweismittel und allfällige Niederschriften oder Betriebsprüfungsberichte ein.

Falls diesbezüglich Rechtsmittel erhoben wurden, wären auch die Beschwerden, Beschwerdevereinscheidungen und Vorlageanträge einzureichen.“

Mit **Schreiben vom 4.5.2026** wurden der Amtspartei die obigen Ermittlungsergebnisse übersendet.

Mit **Schreiben vom 8.5.2026** wurde durch die Amtspartei unter anderem wie folgt Stellung genommen:

1.

Beim Beschwerdeführer werde keine Betriebsprüfung durchgeführt.

2.

Bei der ***1*** GmbH sei eine Betriebsprüfung durchgeführt worden. Diese sei noch nicht abgeschlossen, da sich das gegenständliche Verfahren unmittelbar auf das steuerliche Ergebnis der ***1*** GmbH auswirke.

1.

Es müssten laut Bauplan die vermieteten Räumlichkeiten im Obergeschoß über dieselbe Haustüre betreten werden, wie die privaten Räumlichkeiten, beim Vorraum, über die die vermieteten Räumlichkeiten im Obergeschoß erreicht würden, handle es sich um einen privaten Raum.

Bei der Begehung durch die Amtspartei wäre der Bau des Gebäudes schon abgeschlossen gewesen, daher wäre eine Umgestaltung durch die vom steuerlichen Vertreter im Außenbereich zu errichtende Steige nicht mehr bzw. nur mehr mit einem erheblichen Aufwand möglich gewesen.

2.

Einem fremden Dritten würden nach Ansicht der Abgabenbehörde üblicherweise Betriebskosten weiterverrechnet werden, da das Risiko bestehe, dass diese stark ansteigen würden.

3.

Anhand der vorgelegten Aufstellung sei ersichtlich, dass die Betriebskosten (insbesondere Strom) beim dargestellten Zeitraum 2019 erheblich niedriger gewesen wären als heute, was das bereits erwähnte Risiko stark steigender Betriebskosten noch einmal verdeutliche.

4.

Ein kompletter Verzicht auf eine Erhöhung von Miete/Pacht über den Zeitraum von mehreren Jahren, insbesondere auch unter Berücksichtigung der im Mietzins inkludierten stark

gestiegenen Betriebskosten sei jedenfalls fremdunüblich.

5.

Auch der komplette Verzicht auf Verzugszinsen bei mehrmonatigem Zahlungsverzug sei fremdunüblich.

Mit **Schreiben vom 19.5.2026** wurden die Ermittlungsergebnisse dem Beschwerdeführer übersendet.

Gegenäußerung erfolgte keine.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist, ob die Vermietung von Räumlichkeiten im Privathaus des Beschwerdeführers an die ***1*** GmbH eine Einkunftsquelle und eine unternehmerische Tätigkeit darstellt.

Die Ampspartei geht nach einer Prüfung des Mietvertrages nach der Angehörigenjudikatur davon aus, dass die Vereinbarung nicht fremdüblich ist und weder Einkünfte anzusetzen sind, noch Umsatzsteuerbeträge oder Vorsteuern.

Der Beschwerdeführer ist Geschäftsführer der ***1*** GmbH, die ***2*** GmbH ist alleinige Gesellschafterin der ***1*** GmbH.

Der Beschwerdeführer ist Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der ***2*** GmbH.

Am **1.3.2019** wurde zwischen dem Beschwerdeführer als Vermieter und der ***1*** GmbH als Mieterin ein **Mietvertrag** abgeschlossen, der auszugsweise wie folgt lautet:

„Erstens: Mietgegenstand

Der Beschwerdeführer ist Alleineigentümer der Liegenschaft..... Auf dieser Liegenschaft befindet sich das neu errichtete Wohnhaus.

Gegenstand des nunmehrigen Mietvertrages sind das Büro mit 9,53 m² und das WC mit 3,03 m² im Erdgeschoß des Hauses sowie der Seminar- bzw. Schulungsraum im Obergeschoß mit 82,75 m². Weiters mitvermietet ist ein PKW-Abstellplatz im Carport. Die mietgegenständlichen Räumlichkeiten sind in dem diesen Vertrag als Beilage angehefteten Plan entsprechend gekennzeichnet. Die Mieterin ist weiters auch berechtigt, Vorraum und Gang des Wohnhauses bis zu den jeweils vermieteten Räumlichkeiten gemeinsam mit den weiteren Hausbewohnern mitzunutzen.

.....

Zweitens: Vertragsdauer

Das Mietverhältnis beginnt mit 1.3.2019 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

.....

Drittens: Mietzins

Der monatliche Hauptmietzins beträgt 1.150,00 € zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer von

derzeit 20 %, das sind 230,00 €, insgesamt daher 1.380,00 €.

Der vereinbarte Bruttogesamtmietzins ist im Voraus jeweils bis zum 5. eines jeden Kalendermonats zur Zahlung fällig.

Bei Zahlungsverzug gelten bankübliche Verzugszinsen als vereinbart.

.....

Es wird die Wertbeständigkeit des vereinbarten Hauptmietzinses vereinbart.

.....

Die Nichtberechnung bzw. die Nichteinhebung gilt nicht als Verzicht.

.....

Im vorstehenden monatlichen Hauptmietzins sind bereits sämtliche auf das Mietobjekt entfallende Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben enthalten. Die Mieterin hat daher neben dem Mietzins keine Nebenkosten zu tragen.

.....

Siebentens: Kautions

Der Erlag einer Kautions wird ausdrücklich nicht vereinbart.

.....“

Vorliegend ist ein **Plan des gegenständlichen Gebäudes**, in dem der Zugang zum Seminarraum im Obergeschoß gekennzeichnet ist. Um zum Seminarraum zu gelangen, ist der Zutritt zum Gebäude über die Haustüre der Familie des Beschwerdeführers und die Nutzung eines Ganges, an dem auch die privaten Räume der Familie (laut Plan dreimal „Kind“, Abstellraum, Bad, Ankleide/Durchgangszimmer zu Schlafen, Abstellraum, Garderobe) gelegen sind notwendig, um über ein Stiegenhaus das Obergeschoß zu erreichen.

Der Zutritt zum Büro und das WC laut Mietvertrag erfolgt ebenfalls über die Haustüre der Familie des Beschwerdeführers über diesen Gang, an dem auch die privaten Räume der Familie gelegen sind.

Der gegenständliche Mietvertrag ist nicht als fremdüblich im Sinne der Angehörigenjudikatur anzusehen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei der Bestimmung des § 21 BAO um eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, sohin um eine Beweiswürdigungsregel (Ritz/Koran, BAO⁷, § 21, Rz 10, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der

Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028). Während in der Regel zwischen sich fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien bei Abschluss von Verträgen ein Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, besteht, ist dieser unter nahen Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden. Daher liegt bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist. Dieser Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen muss zum einen im Interesse der durch § 114 Abs. 1 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden. Zum anderen steht hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden, 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 (VwGH 28.5.2015, 2012/15/0106).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Wesentlich ist nicht nur, dass das Vertragsverhältnis fremdüblich gestaltet ist, sondern auch, dass das Mietverhältnis entsprechend abgewickelt wurde.

Das zwischen dem Beschwerdeführer (Vermieter) als Geschäftsführer und alleinigem Gesellschafter einer GmbH, die alleinige Gesellschafterin einer weiteren GmbH ist, deren Geschäftsführer ebenfalls der Beschwerdeführer ist, und dieser zweiten GmbH (Mieterin) bestehende Näheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Der vorgelegte Mietvertrag erfüllt das Kriterium der Publizität.

Dass der ursprüngliche Mietvertrag die Umsatzsteuer nicht korrekt ausgewiesen hat und korrigiert worden ist, verhindert das nicht.

Die Vereinbarung weist einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf.

Bei gegenständlicher Vereinbarung fehlt es jedoch bereits dem Grunde nach an der Fremdüblichkeit. Zwischen Fremden wäre ein solcher Vertrag aus folgenden Gründen nicht geschlossen worden:

Als nicht fremdüblich ist einzustufen, dass – wie unstrittig feststeht - die Miete für die Monate 3-7/2019 erst im Juli 2019 gezahlt worden ist und keine Verzugszinsen berechnet wurden (siehe etwa BFG 18.11.2015, RV/3100919/2010). Ein fremder Dritter würde Zinsen verrechnet haben und auf eine termingerechte Entrichtung bestanden haben. Die tatsächliche Durchführung des Vertragsverhältnisses hat hinsichtlich des Zahlungszeitpunktes nicht den getroffenen schriftlichen Vereinbarungen entsprochen.

Nicht fremdüblich ist auch, dass im Mietvertrag keine Kautions festgesetzt worden ist. Ein mit einem fremden Dritten geschlossener Mietvertrag würde eine Kautions zur Sicherstellung von Mietzinszahlungen oder Beschädigungen am Mietobjekt vorsehen (BFG 26.3.2021, RV/5101261/2017).

Zudem ist fremdunüblich, dass die Betriebskosten im Hauptmietzins inkludiert sind. Das Risiko von steigenden Betriebskosten – über die allgemeine Wertsicherung laut Mietvertrag hinaus – trägt somit der Vermieter. Ein fremder Dritter würde auf eine korrekte Abrechnung der Betriebskosten bestehen (BFG 6.6.2018, RV/7100501/2013).

Dass die vermieteten Räumlichkeiten nur durch einen gemeinsamen und auch der Familie des Vermieters dienenden Hauseingang über einen Gang, an den private Zimmer grenzen, zugänglich sind, ist ebenfalls als nicht fremdüblich einzustufen (BFG 6.6.2018, RV/7100501/2013; 26.3.2021, RV/5101261/2017).

Fremdunüblich ist weiters, dass Mietzahlungen von der Liquidität bzw. persönlichen Umständen des Mieters abhängig gemacht werden (BFG 6.6.2018, RV/7100501/2013). Seit Abschluss des Mietvertrages im Jahr 2019 wurde keine Wertsicherung in Anspruch genommen. Dies mit der Begründung, dass die Mieterin schwere wirtschaftliche Zeiten durchleben habe müssen. Verzugszinsen wurden nicht verrechnet, um die Mieterin nicht mehr als notwendig wirtschaftlich zu belasten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Da der gegenständliche Mietvertrag nicht fremdüblich ist und auch nicht fremdüblich umgesetzt wurde unterliegen die Einnahmen nicht der Einkommensteuer, die mit der Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind als Kosten der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anzusehen. Für Zwecke des Steuerrechtes entfaltet dieser keine Wirkung.

Der Umsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen unter anderem die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach § 2 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuern abziehen.

Das Kriterium der Einnahmenerzielung bedeutet, dass nachhaltige Tätigkeiten, die nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet sind, keine Unternehmereigenschaft begründen (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 55).

Die tatsächliche Einnahmenerzielung ist ein starkes Indiz für Einnahmenerzielungsabsicht, die Beteuerung der Gewinn- und Einnahmenerzielungsabsicht ist jedoch nicht ausreichend, wenn die Tätigkeit objektiv Gewinne oder Einnahmenüberschüsse aussichtslos erscheinen lässt. An der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt es, wenn Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist etwa dann der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht des familiären Zusammenwirkens oder causa societatis erfolgt (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 57ff).

Auch im Fall der Überlassung von Immobilien durch Körperschaften (Kapitalgesellschaften, Stiftungen) an ihnen nahestehende Personen (Gesellschafter, Stifter, Begünstigte) und umgekehrt ist zu prüfen, ob die Überlassung zur Einnahmenerzielung erfolgt oder bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; 7.7.2011, 2007/15/0255). Anhaltspunkte für die Abgrenzung entnimmt der VwGH der Rechtsprechung des EuGH in der Rs "Enkler", indem er auf einen Vergleich mit jenen Umständen abstellt, unter denen die Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0301; 7.7.2011, 2007/15/0255). Entscheidendes Gewicht kommt danach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284; 29.6.2016, 2013/15/0301; 20.10.2021, Ra 2019/13/0041; Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 59/2).

Als Beweisregeln haben die oben angeführten Kriterien betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen. Auch hier gilt, dass Scheingeschäfte und missbräuchliche Gestaltungen umsatzsteuerrechtlich nicht anzuerkennen sind und dass bei mehrdeutigen Sachverhalten den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Fremdvergleichsüberlegungen sind insoweit am Platz, als mit ihrer Hilfe allenfalls entschieden werden kann, ob eine entgeltliche

oder unentgeltliche Leistung vorliegt bzw. ob im Zusammenhang mit entgeltlichen Beziehungen Zuwendungen familiärer Art gemacht werden (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 180).

Vorstehende Grundsätze gelten auch für Leistungen zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft (bzw. Mitglied, Stifter oder Begünstigten der Körperschaft). Hält die Leistungsbeziehung dem Fremdvergleich stand, liegt Leistungsaustausch vor, ist sie mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen, liegt auch umsatzsteuerrechtlich kein Leistungsaustausch vor (BFG 28.1.2015, RV/7103135/2013; Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 182/1).

Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind nicht als "gewerbliche oder berufliche" Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141, zur Überlassung einer Wohnung an einen Unterhaltsberechtigten, deren Kosten vom Unterhaltsverpflichteten getragen werden). Entgelte für familienhafte Leistungen unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 39).

Das gegenständliche Mietverhältnis hält wie oben ausgeführt einem Fremdvergleich nicht stand und gründet sich allein auf das Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieterin. Aufgrund der folglich fehlenden Einnahmenerzielungsabsicht liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor, ein Vorsteuerabzug steht nicht zu, die familienhaften Leistungen unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Ob ein Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhält oder die Nutzungsüberlassung lediglich aufgrund eines Naheverhältnisses erfolgte, sind auf Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfragen und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist folglich nicht zu erwarten und eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 22. Juni 2026