

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerden der Bf, Str, Ort.1, vom 15.11.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, jeweils vom 18.10.2010, betreffend Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer 2005 bis 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide erfahren keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (Bf) abgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung traf der Prüfer in seinem Bericht nachstehende Feststellung:

"Tz 1 Vermietung Str - Einkunftsquelle

Die Vermietung des Untergeschosses des Gebäudes in Ort1 HausNr, welches im Eigentum der Abgabepflichtigen steht, stellt keine steuerlich relevante Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG dar, sondern es liegt vielmehr eine Betätigung mit Liebhabereivermutung gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung vor, weil die Vermietung nicht zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt.

Der Mieter, Herr AB, ist der Lebensgefährte der Abgabepflichtigen und hat seit Beginn des Mietverhältnisses im Dezember 2007 aufgrund von vertraglichen Vereinbarungen, welche einen Fremdvergleich nicht standhalten, keinen Mietzins bezahlt. Die Abgabepflichtige ist daher bis dato nicht unternehmerisch tätig geworden.

Gemäß § 6 Liebhabereiverordnung liegt bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung auch Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vor.

Die Ap. fordert daher die in den Jahren 2005 bis 2008 beim Finanzamt Spittal Villach geltend gemachten Vorsteuern für die Errichtung des Mietobjektes mit nachfolgenden Beträgen zurück:

Rückzufordernde Vorsteuern:	Betrag:
-----------------------------	---------

2005	1.490,53
2006	3.860,66
2007	3.859,71
2008	696,50
Summe	9.907,40

[..]"

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren die nunmehr in Anfechtung stehenden Abgabenbescheide.

Im Bescheidspruch stellte die belangte Behörde fest, dass eine Festsetzung der Umsatzsteuer für das jeweilige Jahr (2005 bis 2008) zu unterbleiben habe. Als Bescheidebegründung wurde auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung hingewiesen.

In den jeweils am 15.11.2010 eingebrachten **Beschwerden** (in der Diktion vor dem FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, Berufungen genannt) bzw. in den dazu ergangenen Begründungen vom 27.01.2011 führte die Bf aus, dass die von Seiten der belangten Behörde erfolge Annahme, wonach eine fremdübliche Vermietung gegenständlich nicht vorliege, unzutreffend sei. Die Bedingungen für wirtschaftliche Vorgänge würden sich nicht nur nach Angebot und Nachfrage richten, sondern auch nach den jeweiligen ertragswirtschaftlichen Bedingungen in der Umgebung des wirtschaftlichen Vorgangs sowie nach der Stärke der Wirtschaftskraft der handelnden Personen. Die ertragswirtschaftliche Situation im XX ergebe sich daraus, dass die Betriebe durch ihre Größe, respektive Bekanntheit bestimmt seien. So habe sich etwa der Betrieb in Ort2 durch Veräußerung mit jenem in Ort3 verbunden. Hierbei handle es sich um Betriebe, die ihren Umsatz und Gewinn aus ihrer Bekanntheit schöpfen würden. Ihren Bekanntheitsgrad hätten diese Unternehmungen aber nicht in ein oder zwei Jahren erworben, sondern sei dies ein über Jahrzehnte hindurchgehender Prozess gewesen. Nur durch ihre Bekanntheit und durch besondere betriebswirtschaftliche Maßnahmen sei es überhaupt möglich, sich am Markt zu etablieren bzw. wirtschaftlich zu überleben.

Die ertragswirtschaftliche Situation im Konditoreigewerbe in der Region "XX" stelle sich als überaus schwierig dar. Die Ertragssituation eines neuen Betriebes können de facto nur durch eine permanente Steigerung seiner Bekanntheit infolge eines besonderen Produktangebotes verbessert werden. So dauere es zwischen acht und zehn Jahren bis ein neu gegründeter Betrieb überhaupt einen Ertrag erzielen könne. Es sei daher durchaus verständlich, einen Mieter zu Beginn seiner Tätigkeit entgegenzukommen und anfänglich eine Aussetzung des Mietentgeltes zu gewähren bzw. in der Folge eine Reduktion des Mietzinses zuzulassen.

Zudem sei die wirtschaftliche Stärke eines Vermieters sowie diejenige eines potentiellen Mieters für die Höhe und Gestaltung des Mietentgeltes von entscheidender Bedeutung. Sie (Bf) habe allein für die bauliche Ausgestaltung des Untergeschosses für das Konditoreigewerbe über 70.000 Euro investiert. Für die Anschaffung der Maschinen und Einrichtungen sei ihr kein Eigenkapital mehr zur Verfügung gestanden. Auch habe sie keine Möglichkeit mehr gehabt, Fremdkapital aufzunehmen. Der Mieter habe noch Eigenmittel zum Erwerb der Maschinen und Einrichtungen für den Konditoreibetrieb aufbringen können.

Das gegenständliche Bestandverhältnis sei als fremdüblich zu qualifizieren; ein fremder Bestandnehmer hätte bei der vorliegenden wirtschaftlichen Situation bzw. in Ansehung seiner Finanzkraft im Verhältnis zu jener der Bestandgeberin wohl eher auf eine noch längere Mietfreistellung gedrungen, als diese gegenständlich gewährt worden sei.

Die Bf beantragte die Aufhebung der bekämpften Bescheide.

Die belangte Behörde wies die vorliegenden Rechtsmittel mit vier im Wesentlichen gleichlautenden **Beschwerdevorentscheidungen** (Berufungsvorentscheidungen in der Diktion vor FVwGG 2012) als unbegründet ab.

In den dazu ergangenen Bescheidbegründungen führte die Behörde wörtlich aus:

"Die Berufungswerberin (Bw) begann mit ihrer außerbetrieblichen Betätigung (Vermietung und Verpachtung) im Jahre 2005. Dem zuständigen Finanzamt wurde von ihr allerdings erst mit Eingabe vom 11. Juni 2008 mittels Fragebogen (Verf 24) mitgeteilt, dass eine derartige Tätigkeit ab 1. Dezember 2007 in Angriff genommen worden sei. Gleichzeitig wurde von der Bw ein Antrag nach § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) für das Kalenderjahr 2007 eingereicht, welcher in späterer Folge (offenbar über Aufforderung des Finanzamtes) auch für das Jahr 2005 nachgereicht wurde. Die Umsatzsteuererklärung für 2005 wurde am 22.04.2009 übermittelt, die Veranlagung zur Umsatzsteuer ergab eine Gutschrift in Höhe von € 1.490,53.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung die Jahre 2005 bis 2008 betreffend, stellte der Prüfer fest, dass Grundlage der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit der Bw. die Vermietung einer von ihr errichteten und an ihren Lebensgefährten vermieteten Geschäftsräumlichkeit war, wobei jedoch dem zugrundeliegenden Vertragsverhältnis die Merkmale der Fremdüblichkeit in ihrer Gesamtheit fehlten. Er beurteilte die Vermietung aufgrund einer unüblichen Mietzinsgestaltung als nichtunternehmerisch und alternativ dazu auch als Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (LVO) und erließ das Finanzamt für das Kalenderjahr 2005 im wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid [...], mit welchem die Festsetzung der Umsatzsteuer unterblieb.

Aus den Akten und dem zugrundeliegenden, mit 1. Dezember 2007 datierten Mietvertrag ist ersichtlich, dass die Bw. mit ihrem Lebensgefährten beginnend (ebenfalls) mit 1. Dezember 2007 ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen hatte und

dass von ihrem Lebensgefährten über zwei Jahre hindurch bis zum 30.11.2009 kein Pachtzins zu entrichten sei. Der Pachtzins sollte nach dieser Zeit, und zwar für ein weiteres Jahr bis Dezember 2010, noch um 50% reduziert werden; erst ab diesem Zeitpunkt (Dezember 2010) sollte schließlich der volle Pachtzins in Höhe von € 200 zuzüglich Umsatzsteuer an die Lebensgefährtin entrichtet werden.

Über die Größe der vermieteten Liegenschaft findet sich im Mietvertrag kein Ansatz, hingegen konnte aus dem vorliegenden Bauplan eine Gesamtnutzfläche von 262,59 m² eruiert werden, wovon die Bw. 96,30 m² sowie einen Parkplatz (unstrittig) der Vermietung an ihren Lebensgefährten zuführte.

Im Mietvertrag wurde auch vereinbart, dass "Betriebskosten (Heizung, Strom, Wasser und Kanal)" direkt von der Bw bezahlt werden. Über allfällige Mieterinvestitionen nach Beendigung des Vertragsverhältnisses wurde lediglich soviel festgehalten, dass vom Mieter keine Aufwendungen verrechnet werden, alternativ stellten die Parteien in den Raum, dass bewegliche Investitionen zu entfernen seien, ansonsten Investitionen am Gebäude an die Vermieterin übergehen würden.

Eine Wertsicherung des Bestandzinses wurde nicht vereinbart.

Mit Schreiben vom 17. November 2010 erhob die Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 [2006, 207, 2008] Berufung und führte mit weiterem Schreiben vom 31. Jänner 2011 in puncto unübliche Mietzinsgestaltung rechtfertigend aus, dass es die Marktlage oftmals erfordere, wonach Mietzinse über einen längeren Zeitraum nicht entrichtet werden. Ihrer Auffassung nach halte die vertragliche Gestaltung einem Fremdvergleich stand. (Anmerkung: Die Begriffe Miete/Pacht, Mieter/Pächter werden von den Vertragsparteien vermengt, es ist jedoch davon auszugehen, dass es sich zivilrechtlich und auch steuerrechtlich um ein Mietverhältnis handelt; siehe dazu zur Klarstellung die mit 07.11.2005 datierte Vereinbarung, aus welcher hervorgeht, dass von der Bw. nur die bloßen Räumlichkeiten ohne Maschinen und Inventar vermietet werden, Bl. 15/04/HA).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen unter den Vertragsparteien grundsätzlich eine erhöhte Gefahr der Verschleierung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes.

Was das Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) anlangt, so muss, um in den Genuss der Vorsteuerabzugsberechtigung zu gelangen, von vornherein der Unternehmerbegriff im Sinne des § 2 UStG 1994 erfüllt sein.

Aber auch wenn die Unternehmereigenschaft gegeben sein sollte, gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 leg.cit. Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmer

ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes sind.

Dem Haupteinwand der Bw., wonach es die Marktlage beim Mieter erfordere, Bestandzinse über einen längeren Zeitraum nicht zu entrichten, ist vorweg entgegenzuhalten, dass nicht die Betätigung ihres Mieters und Lebensgefährten, sondern vorrangig die persönliche Betätigung der Abgabepflichtigen im täglichen Wirtschaftsleben für die Beurteilung, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt oder nicht, von Bedeutung ist. Eine dem Rechtsgeschäft zugrunde liegende Kompensationsmöglichkeit der nicht bezahlten Mietzinse mit allfälligen Gegenforderungen ist überdies nicht erkennbar und wurde von der Bw. auch nicht behauptet.

Von einer unternehmerischen Betätigung der Bw. kann aber schon deshalb nicht ausgegangen werden, da die - zudem im Nachhinein - zwischen den beiden Vertragsparteien getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich aus mehreren Gründen nicht standzuhalten vermögen. Abgesehen vom Mietzins, welcher mit € 200,- unüblich niedrig bemessen und anfangs über einen längeren Zeitraum sogar zur Gänze nicht entrichtet worden ist, ist selbst bei dessen voller Entrichtung erkennbar, dass mit diesem Zins (€ 2,08 netto gerundet für die Quadratmeterfläche) ein positives Betriebsergebnis für die Bw. niemals eintreten kann. Unter dem Titel Betriebskosten verpflichtet sie sich nämlich, die relevanten anteiligen Betriebskosten aus eigenem (!) zu tragen. Wenn man bedenkt, dass derartige Kosten sich aus öffentlichen Abgaben, Beiträgen zur Haftpflichtversicherungen, Allgemeinkosten, Wasser usw. zusammensetzen, so kommt dieses Zugeständnis an den Mieter einem Nullsummenspiel gleich. Darüber hinaus verzichtet die Bw. sogar auf den Ersatz der im Mietgegenstand anfallenden Heiz- und Stromkosten! Erschwerend kommt hinzu, dass aus der vertraglichen Gestaltung heraus, der Bw. gar keine Möglichkeit zustünde, dem Preisverfall des Mietzinses entgegenzuwirken, eine Wertsicherung des Mietzinses wurde weder vereinbart noch dargelegt, was unter Fremden ebenso unüblich und im Geschäftsleben wohl kaum vernachlässigbar ist. Im Vergleich zum reinen Mietzins unterliegen hingegen Betriebskosten sowie Stromaufwand und Heizkosten einer ungleich rascheren und permanenten Steigerung als dies (auch wertgesicherte) Bestandzinse vermögen. Eine Gewinnabsicht bzw. Gewinnorientierung kann dem Verhalten der Bw. also nirgendwo zugesprochen werden.

Dass schließlich auch für eine allfällige Beendigung des Vertragsverhältnisses eine klare Aussage über einen Aufwandsersatz vom scheidenden Mieter fehlt, vermag die Nichtanerkennung der vertraglichen Gestaltung lediglich bestätigen und kann ein derartig unwirtschaftliches Handeln (Verzicht auf den Ersatz von Betriebs-, Heiz- und Stromkosten) sowie den sonstigen nach dem Zivilrecht ersatzpflichtigen Aufwand) nur mehr aus der Nahebeziehung zwischen der Bw. und dem Mieter erklärbar sein.

Im Gesamten gesehen ist daher keinesfalls von einer fremdüblichen Gestaltung eines Vertragsverhältnisses unter nahen Angehörigen auszugehen.

Da also eine unübliche Gestaltung zwischen nahen Angehörigen vorliegt und auch der Unternehmerbegriff im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nicht erfüllt ist (vgl. § 2 UStG 1994), war die Frage ob die Liebhabereiverordnung zur Anwendung gelangt nicht weiter zu erörtern.[..]"

Mit Eingabe vom 18.3.2011 beantragte die Bf die **Vorlage** ihrer Rechtsmittel an den nach damaliger Rechtslage zuständigen UFS.

Begründend dazu führte die Bf aus, dass die belangte Behörde wichtige Sachverhaltsaspekte verkannt habe. So betrage die in Bestand gegebene Nutzfläche 96,30 m². Der vereinbarte Pachtzins von 2,07 Euro je m² sei durchaus fremdüblich. Aus der angestellten Planrechnung sei zu ersehen, dass sich bei normalem Geschäftsverlauf von Beginn an ein jährlicher Überschuss ergeben würde, was zur Folge habe, dass die Argumentation der Behörde in Bezug auf Liebhaberei nicht zutreffe. Ein Mietzins in Höhe von ca. 2 Euro sei für die Lage (C) durchaus vertretbar, zumal ein diesbezüglicher Vergleich mit Ballungszentren nicht angestellt werden könne. Im Übrigen werde auch im Gewerbepark NN in Ort4 bei ca. 45 Mietern ebenso nur ein Mietzins von 2 Euro je m² erzielt. Der Bf komme es vor allem darauf an, dass der Betrieb aufrecht bleibe und nicht ob einer hohen Miete nicht mehr lebensfähig werde.

Ein Vermieter könne sehr wohl auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Mieters eingehen, insbesondere dann, wenn aus der Vermietung ein Überschuss erzielt werde.

Wenn vertraglich keine Indexanpassung vereinbart werde, so stehe dies einer Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses nicht entgegen, da gegenständlich eine kurzfristige (monatliche) Kündigungsmöglichkeit vereinbart worden sei. Aus diesem Grunde sei es dem Vermieter auch möglich, den Mietzins kurzfristig anzupassen. Die von der belangten Behörde diesbezüglich geführte Argumentation, wonach "der Bw gar keine Möglichkeit zustünde, dem Preisverfall des Mietzinses entgegenzuwirken ..." erweise sich schlichtweg als falsch, zumal diese sehr wohl auf die Kündigungsmöglichkeit zurückgreifen könne. Darüber hinaus würde bei einer Indexklausel etwa ein rückläufiger Index zu einer Mietzinsreduktion führen; derartiges sei aber von der Bf. keinesfalls gewollt.

Zur Thematik der Mietreduktion für einen beschränkten Zeitraum sei festzuhalten, dass eine solche aufgrund der vom Mieter vorgenommenen Gebäudeinvestitionen iHv 11.000 Euro (die Hälfte dieser Investitionen seien nicht entfernbar) vorgenommen worden sei. Der Mietverzicht decke genau diesen Betrag ab. Danach sei der Bestandzins mit 100 Euro reduziert worden.

Konkret stelle sich die Situation wie folgt dar:

Miete 01.12.2007-11.2009	24 mal 200	4.800
Miete 2009-2010	12 mal 100	1.200

Investitionen = Reduktion		6.000
------------------------------	--	-------

Die von der Bf gewählte Vorgehensweise finde Deckung in zahlreichen Beispielen insbesondere im Raum Ort4. Dort habe etwa ein Lebensmittelmarkt im Stadtzentrum 10 Jahre hindurch lediglich 2,27 Euro Mietzins je m² gezahlt, da der Betreiber (Mieter) Adaptierungskosten aus eigenem getragen habe; erst nach Ablauf dieses Zeitraumes habe der Mietzins fremdüblich 9,80 Euro/m² betragen.

Gegenständlich sei auch keine gesonderte Vereinbarung in Bezug auf eine Ausgleichszahlung im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses erforderlich gewesen. Der Einwand der belangten Behörde, es würden Regelungen iZm einem Aufwandersatz vom scheidenden Mieter fehlen, sei sohin unzutreffend. Darüber hinaus sei dieser Punkt in nahezu keinem Mietvertrag geregelt, zumal sich ein Vermieter nur in Ausnahmefällen auf eine Ablösezahlung einlasse.

In der Regel sei der Mietgegenstand bei Beendigung des Mietverhältnisses vom Bestandnehmer im ursprünglichen Zustand dem Bestandgeber zurückzustellen. Diese Rechtsfolge regle das Mietrechtsgesetz und bedürfe keiner vertraglichen Festhaltung.

Zur Betriebskostenthematik sei der bezug habende Mietvertrag "etwa zu unpräzise", was die Entstehung von Unklarheiten gefördert habe. So würden etwa jene Betriebskosten für Strom und Wasser, welche durch den Bäckereibetrieb verursacht werden, durch eigene (Sub-)Zähler ermittelt und aufgrund der Zählermessungen vom Mieter bezahlt. Der Mieter habe mit der Kelag einen eigenen Nutzungsvertrag abgeschlossen. Die im Mietvertrag genannten Betriebskosten seien lediglich Allgemekosten, die nicht aufgrund von Zählerständen dem Mieter direkt verrechnet würden. So sei die Heizung, welche in Form einer Wärmepumpe betrieben werde und für die ebenfalls ein eigener Zähler existiere, bisher vom Mieter nicht benützt worden, zumal die Backstube ohnedies genug Wärme produziere. Somit könne auch die Regelung hinsichtlich der Betriebskosten nicht als fremdunüblich qualifiziert werden.

Insgesamt gesehen könne nicht von einer fremdunüblichen Gestaltung des Vertragsverhältnisses unter nahen Angehörigen gesprochen werden.

Die vom Betriebsprüfer angestellten Betrachtungen zur Liebhaberei würden sich durch folgende Planrechnung leicht widerlegen lassen:

Mieteinnahmen	200x12	2.400,00
Abschreibungen	Baukosten 2005-2008 138.206,13 x 36,5% x 1,5%	756,67
Zinsen	Kredit 130.000 3% 3.900 Euro x 0,365	1.423,50
BK lt Mietvertrag	ca. 400 Euro x 0,365	146,00

Überschuss im 1. Jahr		73,83
-----------------------	--	-------

In Anbetracht des Umstandes, dass die Zinsen ab dem ersten Jahr sinken, würde der Überschuss alljährlich ansteigen. So seien in der Anfangsphase auch keine Verlust erklärt worden, weshalb das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle auch bei einer Miete von 2,07 Euro/m² auszuschließen sei.

Die Bf beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

In ihrem **Vorlagebericht** vom 11.12.2015 führte das belangte Finanzamt aus, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale einer Fremdüblichkeit zur Gänze fehlen würden. So würde die Bf lediglich einen niedrigen Mietzins erhalten und trage überdies noch Aufwendungen wie Betriebs- und Heizkosten.

Das Finanzamt beantragte die Abweisung des Rechtsmittels.

Im Verwaltungsakt der belangten Behörde finden sich ua. nachstehende sachverhaltsrelevante Urkunden:

1. Vereinbarung zwischen der Bf. und AB. vom 7.11.2005

In dieser Vereinbarung halten die Vertragsteile fest:

"Frau Bf ist Eigentümerin des Grundstückes 000 KG C , 111. Auf diesem Grundstück errichtet Frau BF eine Konditoreibackstube mit Wohnhaus. Die Konditoreibackstube samt Nebenräumen umfasst das Untergeschoß des geplanten Gebäudes.

Die Baubewilligung für das Gebäude wurde bereits am 31.8.2005 erteilt und das Ansuchen um Wohnbauförderung am 27.9.2005 gestellt.

Herr B. verpflichtet sich das gesamte Untergeschoß für den Betrieb einer Konditorei zu mieten. Gemietet wird nur der Gebäudeanteil (Untergeschoss) ohne Maschinen. Die Einzelheiten der Vermietung werden in einem Mietvertrag geregelt werden. Festgelegt wird jetzt nur, dass das Mietverhältnis nach Beendigung der Baumaßnahmen beginnt. Erst danach richtet der Mieter die gemieteten Räumlichkeiten mit Maschinen und den erforderlichen Vorrichtungen ein."

2. Nutzflächenaufstellung

Tabellarisch werden die Nutzflächen im Wohnhaus der Bf festgehalten.

Das Untergeschoss beinhalte die Backstube und bestehe aus folgenden Räumlichkeiten, wovon (bis auf den Abstellraum) 88,40 m² "gewerblich" genutzt würden: Backstube (31,57 m²), Lager (25,60 m²), Trockenlager (6,85 m²), Personalraum (5,18 m²), Dusche (5,08 m²), Vorraum (14,12 m²) und Abstellraum (2,20 m²).

Das Erdgeschoss bestehe aus einer Wohnnutzfläche von 83,38 m² und diene - bis auf das "gewerblich" genutzte Büro (7,90 m²) - ausschließlich privaten Zwecken. Neben dem genannte "Büro" beinhalte das Erdgeschoß folgende Räume: WC, Vorraum, Küche, Wohnraum.

Das Obergeschoss, bestehend aus Vorraum, Bad, WC, Schlafzimmer, Kinderzimmer, Dusche sowie zwei weitere Zimmer, belaufe sich auf 88,61 m² Wohnnutzfläche, die allesamt privat genutzt würden.

3. Mietvertrag zwischen der Bf und AB. vom 1.12.2007

Die Vertragsparteien halten darin fest:

"[.]"

Mietgegenstand

Auf dem Grundstück Nr. 000 KG C, 111 befindet sich das Gebäude C HausNr. Mietgegenstand ist das Untergeschoß samt Stiegenhaus in das Erdgeschoß. Der vermietete Gebäudeteil ist baulich fertig gestellt einschließlich der notwendigen Installationen.

Weiters wird das Büro im Erdgeschoß im Ausmaß von 8 m² vermietet. Weiters wird ein Parkplatz vor dem mitverpachtet.

Vertragsdauer

Das Mietverhältnis beginnt am 1.12.2007 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Mietvertrag kann jeweils zum 1. eines Monats gekündigt werden.

Mietzins

Der monatliche Pachtzins beträgt insgesamt 200 Euro zuzüglich der gesetzlichen MwSt von 20% und ist spätestens bis zum 10. jeden Monats zu entrichten.

Für die Zeit vom 1.12.2007 bis 30.11.2009 wird vereinbart, dass noch kein Pachtzins zu entrichten ist. Erstmals ist also dieser für den Monat Dezember 2009 zu bezahlen.

Außerdem wird vereinbart, dass der Mietzins für das Jahr Dezember 2009 - 2010 auf 50% reduziert wird. Erst ab dem Dezember 2010 ist der volle Pachtzins von € 200 zu bezahlen.

Betriebskosten

Als Betriebskosten (Heizung, Strom, Wasser und Kanal) werden direkt vom Vermieter bezahlt.

Ersatz von Aufwendungen

Vergebührungskosten

Die Kosten der Vergebührung trägt der Mieter. Der Vertrag wird in zwei Gleichschriften ausgefertigt, von denen eine der Mieter und eine die Vermieterin erhalten.

Ende des Vertrages

Bei Beendigung der Mietzeit (Laufzeit Unbefristet) werden keine Aufwendungen verrechnet. Dem Mieter steht es zu, Investitionen, die beweglich sind vom Mietobjekt zu entfernen. Ansonsten gehen Investitionen am Gebäude an die Vermieterin über."

4. Netzzugangsvertrag

Abgeschlossen zwischen der KELAG Netz GmbH und AB. am 17.3.2008

5. Z Wohnbaufinanzierung

Aus den beiden zu Vertragsnummer 0000 ergangenen Urkunden der Z Bausparkasse geht AB. als Vertragsnehmer (Darlehensnehmer) hervor, welcher bei der besagten Bausparkasse ein Darlehen in der Höhe von 130.000 Euro über eine Gesamtlaufzeit von 30 Jahren aufgenommen hatte.

6. Rechnung der Fa. Unternehmer1 an die Bf vom 12.07.2007 betreffend Installation eines Subzählers für Kalt- und Warmwasser

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde der Bf mit **Vorhalt vom 31.07.2017** aufgetragen, die entsprechenden Nachweise über den Zahlungsfluss des Bestandzinses (Bankbelege in Abl.), beginnend mit dem erstmaligen Anfallen von Mietzinseingängen bis dato, vorzulegen.

Ferner wurden der Bf nachstehende gerichtlichen Feststellungen zur Kenntnis gebracht:

"1. Zur Höhe des durchschnittlichen Mietzinses

Das Gericht bezieht sich auf die im Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder (abgedruckt in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Aufl., 2007, S 295 f) dargelegten Wertansätze.

Darin werden die durchschnittlichen Mieterlöse (Kaltmiete) für Büroflächen im Bezirk Bez1 zwischen 4,5 €/m² (einfacher Nutzwert) und 8,0 €/m² (sehr guter Nutzwert) ausgewiesen.

Unter der Rubrik "Mieten für Geschäftslokale" wird - wiederum für den Bezirk Bez1 - "Nebenlagen", dh. außerhalb des Geschäftskerns (dafür existieren eigene Wertansätze) - ein durchschnittlicher Mietertrag (kalt) von 6,0 €/m² für Mietflächen zwischen 60 m² und 150 m² ausgewiesen.

2. Zur Kündigungsmöglichkeit

Festgehalten wird, dass die vorliegende Vertragskonstruktion vom 1.12.2007 als Geschäftsraummiete und nicht als Pachtverhältnis zu qualifizieren ist, zumal

gegenständlich keine "lebende Organisation" (good will, Kundenkreis, Warenlager etc.) überlassen wurde, sondern diverse Räumlichkeiten in einem Neubau, die der Betriebsausübung dienen sollen.

Damit ist aber auch klar gestellt, dass das vorliegende Rechtsverhältnis in den Anwendungsbereich des MRG fällt und eine Kündigung durch den Vermieter nur bei Vorliegen eines "wichtigen Grundes" gemäß § 30 MRG zulässig ist. Überdies ist eine Aufkündigung durch den Bestandgeber nur gerichtlich zulässig (vgl. § 33 MRG). Eine jederzeitige Auflösbarkeit des Bestandverhältnisses durch den Bestandgeber (unter Wahrung einer einmonatigen Kündigungsfrist) ist aufgrund der zwingenden Gesetzeslage (ein einseitiges Abbedingen der Kündigungsbeschränkung durch den Vermieter ist unzulässig) nicht möglich."

Mit der am 21.08.2017 beim BFG eingelangten **Vorhaltsbeantwortung** führte die Bf aus, dass das vorliegende Mietverhältnis mit Datum 30.11.2009 beendet worden sei. Gleichzeitig habe der Mieter seine gewerbliche Tätigkeit eingestellt. Da eine Mietfreistellung bis zu diesem Zeitpunkt vereinbart worden sei, seien keine Mietzahlungen geflossen.

Die im Vorhalt des Gerichtes ausgewiesenen durchschnittlichen Mieterlöse für Büroflächen seien gegenständlich nicht ansetzbar. Bei dem in Bestand gegebenen Objekt handle es sich um keine Büroflächen, sondern um Gebäudeteile für die Ausübung eines Konditoreibetriebes. Bereits in den Jahren vor Beginn des Bestandverhältnisses seien Konditoreibetriebe aufgegeben bzw. veräußert worden. Dies indiziere die schlechten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für derartige Betriebe in der Region XX. Auch sei vor einigen Jahren ein großer Konditoreibetrieb der Region nach Stadt1 abgewandert. Vom Mieter sei trotz des Umstandes der Mietzinsfreistellung in keinem Jahr ein positives wirtschaftliches Ergebnis erzielt worden.

Über die vorliegenden Beschwerden hat das Gericht erwogen:

Strittig ist, ob die Kriterien für eine steuerliche Anerkennung des zwischen der Bf als Bestandgeberin und AB. als Bestandnehmer abgeschlossenen Mietverhältnisses (Geschäftsraummiete) betreffend das Untergeschoss der Liegenschaft Str vorliegen. Sollte dies zutreffen, dann wäre in einem weiteren Schritt die Frage des Vorliegens einer Liebhaberei zu beurteilen.

Außer Streit steht, dass die Bf und AB. Lebensgefährten sind und daher zueinander in einem Naheverhältnis stehen. Steuerrechtlich gelten Lebensgefährten als Angehörige iSd § 25 BAO. Demzufolge sind auch die durch die Judikatur geprägten Kriterien iZm Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden bzw. zu beachten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts -

ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann 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 (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.). Die Überprüfung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf die oben genannten Kriterien erweist sich insofern als erforderlich, weil hier der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessensgegensatz fehlt; durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden (vgl. etwa VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Diese genannten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren wendet die belangte Behörde ein, dass gegenständlich sämtliche Erfordernisse für eine Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, insbesondere die Voraussetzung einer fremdüblichen Vertragsgestaltung, nicht vorliegen würden.

Die Bf entgegnet indes, dass der Kriterienkatalog für eine Anerkennung des Bestandverhältnisses erfüllt sei und die Betätigung auch keine Liebhaberei darstelle. Wenn die Bf im Zuge der Gestaltung des Mietverhältnisses auf die allgemeine wirtschaftliche Situation des Mieters Bedacht nehme, so erweise sich dies als unschädlich.

Das Gericht hält dazu fest:

Fakt ist, dass die Bf bereits im November 2005 mit ihrem Lebensgefährten AB. einen Vorvertrag abschloss, in welchem sich diese verpflichtete, auf ihrem in der Gemeinde C situierten Grundstück eine Konditoreibackstube samt Wohnhaus zu errichten. Gleichzeitig verpflichtete sich ihr Vertragspartner nach Beendigung der Baumaßnahmen das gesamte Untergeschoss für den Betrieb einer Konditorei anzumieten. Details dazu sollten aus dem später abzuschließenden Bestandvertrag hervorgehen.

Auf Grundlage dieses Vorvertrages wurde sodann zwischen den beiden Vertragsparteien mit Datum 1.12.2007 ein Mietvertrag abgeschlossen.

Dieses Mietverhältnis wurde - wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 16.02.2011 unwidersprochen ausführt - dem Finanzamt gegenüber erst mit Datum 11.06.2008 (mit Verf 24) mitgeteilt. Nun ist

zwar vorliegendenfalls durch die Verschriftlichung der Vereinbarung ein gewisses Mindestmaß an Publizität gegeben. Unter dem Aspekt des Publizitätsgedankens wäre es allerdings geboten gewesen, die Finanzbehörde rechtzeitig vom Vorliegen des Vertragsverhältnisses in Kenntnis zu setzen, damit das Vertragsverhältnis auch nach außen hin kundgetan wird und in Erscheinung tritt. Tatsache ist, dass die Bf bereits Ende 2005 die Vermietungstätigkeit ins Auge gefasst hatte, die Meldung an das Finanzamt erfolgte allerdings erst 2,5 Jahre später. Dieser Mangel erweist sich nach Auffassung des Gerichtes aber als nicht derart gravierend, dass dieser alleine die Versagung der steuerlichen Anerkennung des Bestandverhältnisses zur Folge hätte.

Im vorliegenden Fall ist allerdings auch das zweite von der Judikatur geprägte Anerkennungserfordernis, nämlich das Vorliegen eines Vertrages mit klarem, eindeutigem und zweifelsfreiem Inhalt, nicht in der gebotenen Weise erfüllt. Die Bf selbst spricht in ihrem Vorlageantrag davon, dass in Bezug auf die Betriebskostenregelung *"der Mietvertrag etwas zu unpräzise ist und dadurch Unklarheiten entstehen konnten."* Während der Bestandvertrag regelt, dass Betriebskosten (zit.: *"Heizung, Strom, Wasser, und Kanal"*) direkt vom Vermieter zu bezahlen sind, was im Übrigen - wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung zutreffend ausgeführt hat - jedenfalls (insbesondere vor dem Hintergrund des vereinbarten Mietzinses) als fremdunübliche Vertragsklausel zu qualifizieren ist, relativiert bzw. reduziert die Bf im Vorlageantrag diese Klausel dahingehend, als dass sich die besagten Betriebskosten nur auf nicht durch eingebaute Subzähler zu ermittelnde Allgemeinkosten beziehen würden.

Von dem Erfordernis einer klaren und eindeutigen Regelung kann demnach in Bezug auf die Betriebskostentragung nicht gesprochen werden. Familienfremde Vertragsparteien würden auch nicht die Tragung der BK im Vertragstext dem Vermieter zuweisen, um dann - davon abgehend - mündlich zu vereinbaren, dass ein Großteil der diesbezüglich auflaufenden Kosten dennoch vom Mieter zu bezahlen sei. Zu groß wäre die Gefahr des Entstehens von (gerichtlich auszutragenden) Streitigkeiten, zumal der diesbezügliche Vertragswortlaut eindeutig ist und keinen Interpretationsspielraum zulässt.

Ein weiteres Kriterium, welches zur Versagung der Anerkennung des Vertragsverhältnisses führt, ist im Nichtvorliegen der Fremdüblichkeit desselben zu erblicken. So geht das erkennende Gericht davon aus, dass ein Abstellen auf die finanzielle Situation des Bestandnehmers im Wirtschaftsleben grundsätzlich unüblich ist und derartiges wohl nur ausnahmsweise wirtschaftslenkend, etwa zu Förderung von Betriebsansiedelungen, etc., vorkommt.

Im vorliegenden Fall war für die Bf schon vor Beginn der Gebäudeerrichtung klar, dass sie das Mietobjekt an ihren Lebensgefährten in Bestand geben werde, welcher darin die Ausübung des Konditoreigewerbes beabsichtigte. Ein fremder (privater) Vermieter würde im Falle der Vermietung seines Gebäudes bzw. Gebäudeteiles nicht darauf abstellen, welchen Betriebsgegenstand der Bestandnehmer ausübt und den Mietzins auf dessen wirtschaftliche Situation anpassen, sondern würde sich primär einen Vertragspartner suchen, der auch bereit und in der Lage wäre, einen angemessen und marktkonformen

Mietzins zu zahlen. Dass gegenständlich gesetzliche Mietzinsobergrenzen vorliegen würden, wurde nicht vorgebracht findet sich bei gegebener Sach- und Rechtslage hierfür auch kein Anhaltspunkt.

Gerade das Abstellen der Mietbedingungen und folglich des Mietzinses auf die persönliche finanzielle Situation des Mieters indiziert nach Ansicht des Gerichtes, dass eine derartige Handlungsweise durch das Naheverhältnis der Vertragsparteien begründet bzw. ausgelöst wurde. Die hier zu beurteilende Vertragsgestaltung, nämlich insbesondere ein erst ab 12/2010 zu zahlender - nicht indexangepasster und somit nicht wertgesicherter - Bestandzins von lediglich ca. 2 Euro je m² erweist sich auch in einer strukturschwachen Region wie dem XX als fremdunüblich. Wie der Bf vorgehalten wurde, beträgt der laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer ermittelte und veröffentlichte durchschnittliche Mieterlös je m² für Geschäftslokale (Mietfläche zwischen 60 m² und 150 m²) in Nebenlagen des Bezirkes Bez1 durchschnittlich 6 Euro/m². Dass bei einem Neubau, welcher in einer Nebenlage des besagten Bezirkes situiert ist, langfristig lediglich der geforderte Bestandzins von 2 Euro je m² erzielbar wäre, liegt außerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Bf selbst führt in ihrem Vorlageantrag aus, ihr sei bekannt, dass in Bezug auf einen in Ort4 situierten Lebensmittelmarkt, der Bestandzins für die Dauer von zehn Jahren lediglich 2,27 Euro je m² betragen habe. Dies aufgrund des Umstandes, dass der Mieter Adaptierungskosten getragen habe, welche mit dem Mietzins gegenverrechnet worden seien. Erst danach sei dieser auf ein "fremdübliches" Niveau, nämlich 9,80 Euro je m², angehoben worden. Nun trifft es zu, dass in der Bezirkshauptstadt Ort4 andere Mieterlöse zu erwarten bzw. erzielbar sind als etwa in C. Allerdings weicht der vertraglich bedungene und ohne Indexanpassung wohl dauerhaft eingefrorene Mieterlös von 2 Euro je m² derart krass von den durchschnittlichen in dieser Region im Referenzzeitraum 2007 erzielten Mieterlösen von 6 Euro (laut Immobilienspiegel) ab, dass diesbezüglich vom erkennenden Gericht eine Fremdüblichkeit desselben nicht angenommen wird.

Wenn die Bf ausführt, der Erlass des Mietzinses für die Dauer von zwei Jahren bzw. dessen Reduktion für ein weiteres Jahr liege ua. auch im Umstand begründet, dass der Mieter Investitionen von insgesamt 11.000 Euro getätigt habe (wovon ca. 50% nicht entfernbarer Investitionen am Gebäude darstellen würden), so findet dieses Vorbringen keinen Niederschlag in der mietvertraglichen Vereinbarung. Der Bestandvertrag hält diesbezüglich fest, dass "*Bei Beendigung der Mietzeit [...] keine Aufwendungen verrechnet*" würden und es dem Bestandnehmer frei stehe, nach Ablauf des Mietverhältnisses bewegliche Investitionen am Mietobjekt zu entfernen, ansonsten Investitionen entschädigungslos in das Eigentum der Bestandgeberin übergehen würden. Wenn eine Kompensation jener vom Mieter getragenen, nicht entfernbarer Aufwendungen am Gebäude mit dem Mietzins vereinbart worden sein sollte, so wäre eine diesbezügliche Festhaltung, und zwar unter Benennung der Art und des Umfanges der getätigten Investitionen, im

Bestandvertrag erforderlich gewesen. Wenn der Mietvertrag diesbezüglich keine Regelungen bzw. Klarstellungen vorsieht, so widerspricht dies nicht nur dem Kriterium einer eindeutigen und klaren, jeden Zweifel ausschließenden Regelung, sondern wohl auch dem Gebot der Fremdüblichkeit. Von Relevanz wäre eine Verschriftlichung der Aufrechnung des Mietzinses gegen zukünftige Investitionsablässe insbesondere auch im Blickwinkel einer vorzeitigen (etwa im ersten Bestandjahr erfolgten) Vertragsauflösung durch den Bestandnehmer.

Auch der Beschwerdeeinwand, wonach in Ansehung einer vertraglich bedungenen jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit, das Fehlen der Wertsicherung des Bestandzinses unschädlich sei, vermag nicht zu verfangen. Das Gericht sieht es als erwiesen an, dass die Vereinbarung eines wertgesicherten Bestandzinses bei Mietverhältnissen fremdüblich ist, und zwar insbesondere dann, wenn diese - so auch im vorliegenden Fall - unter das Regelungsregime des MRG fallen. Die von der Bf angezogene jederzeitige Auflösung des Mietverhältnisses und der folglich sich ergebende Abschluss eines Mietverhältnisses mit angepasstem Bestandzins ist aufgrund der zwingenden Regelungen des MRG in Bezug auf Kündigungsbeschränkungen entgegen der Rechtsauffassung der Bf nicht möglich.

All die genannten Aspekte implizieren eine Fremdunüblichkeit des gegenständlichen Rechtsverhältnisses, dessen Abschluss zu den vorliegenden vertraglichen Kautelen wohl nur aufgrund der Nahebeziehung der beiden Vertragsparteien erfolgt ist.

Wenn die belangte Behörde die steuerliche Anerkennung desselben versagt und - damit einhergehend - die geltend gemachten Vorsteuerbeträge rückfordert, so vermag das Gericht in dieser Vorgangsweise keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen der Rechtslage.

Abschließend sei bemerkt, dass selbst bei Vorliegen eines fremdüblichen Mietverhältnisses sowie unter der weiteren Annahme, dass Liebhaberei iSd § 1 (2) LVO nicht vorliege, die Bf ab dem Zeitpunkt der Beendigung ihrer unternehmerischen Tätigkeit (Einstellung der Vermietung 2009) zu einer Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 verhalten gewesen wäre.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die genannten Voraussetzung liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. August 2017