

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW in der Beschwerdesache XX, vertreten durch Vertreter, V, gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land vom 05.12.2012, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die Bf, die neben Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, machte in der Umsatzsteuervoranmeldung 10/2012 Vorsteuern aus 2 Rechnungen der Hausgemeinschaft SS (Errichter-Gemeinschaft) in Höhe von € 91.060,19 geltend (Rechnungsdatum: 11. Oktober 2012).

Diese Vorsteuern betrafen die Verrechnung der Errichtungskosten des Vermietungsobjektes Top 1, KK an die Bf.

Mieter dieses Objektes ist der Vater der Bf. Das Mietverhältnis zwischen der Bf und ihrem Vater wurde - laut Einkommensteuererklärung der Bf - 2007 begründet.

Die streitgegenständlichen Vorsteuern waren bereits Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens der Errichter-Gemeinschaft vor dem UFS (nunmehr: BFG), das nach mehreren Erörterungen des Sachverhaltes mit dem UFS (nunmehr BFG) bzw. den Berufungswerbern (nunmehr: Beschwerdeführern) derart erledigt wurde, dass die Errichter-Gemeinschaft - wie oben dargestellt - berichtigte Rechnungen an die Bf ausstellte.

Das Berufungsverfahren (nunmehr: Beschwerdeverfahren) der Errichter-Gemeinschaft verlagert sich auf den berufungsgegenständlichen (nunmehr: beschwerdegegenständlichen) Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2012, da anlässlich einer Außenprüfung im Dezember 2012 bei der Bf, den jetzt von

der Bf geltend gemachten Vorsteuern wiederum die Anerkennung - mit folgender aus dem Vorverfahren übernommenen Begründung – versagt wurde.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Bei dem im Kaufvertrag bzw. Wohnungseigentums-Vertrag unter Pkt. V beinhalteten Mietverhältnis zwischen der Bf und ihrem Vater wird festgelegt, dass der von der Bf an ihren Vater zu bezahlende Kaufpreisanteil iHv € 116.983,67 abgeschichtet und gegenverrechnet werden solle. Eine Zahlung des zu leistenden Kaufpreisteiles sei jedoch nur dann zur Zahlung fällig, wenn das Hauptmietverhältnis nicht zu Stande komme oder das Bestandsobjekt zu diesem Zeitpunkt nicht errichtet ist. Weiters wurde vereinbart, dass für den Fall, dass das Hauptmietverhältnis vor der gänzlichen Abschichtung des Kaufpreisanteiles der BF aus welchen Gründen immer beendet wird, der restlich aushaftende Kaufpreis binnen 1 Monat zur Zahlung an den Vater fällig wird.

Hinsichtlich einer ausreichenden Publizität des Mietverhältnisses ist auszuführen, dass trotz Aufforderung durch das Finanzamt keine schriftlichen Vereinbarungen hinsichtlich der oben angeführten wesentlichen Vertragsbestandteile vorgelegt werden konnten.

Verträge müssen einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt zum Gegenstand haben.

Im gegenständlichen Kaufvertrag, Pkt. V, wird weder über die Höhe des Mietzinses noch darüber abgesprochen, wie die Betriebskosten abzurechnen sind.

Es fehlt dem angenommenen Mietverhältnis sowohl an der ausreichenden Außenwirkung (Publizität) als auch der Voraussetzung eines klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes.

Fremdüblichkeit:

Es ist festzustellen, dass sich auf Grund des monatlichen Mietzinses von € 907,62 netto ein Mietpreis pro m² bei einer angenommenen Wohnnutzfläche von 181,52 m² (Einelnutzwert für EG, OG und DG lt. Nutzflächenaufstellung Gutachten über die Nutzwertberechnung v. 24.4.2006, Architekt DI ZZ) von € 5,-- je m² netto ergibt.

Bei dem gegenständlichen Objekt handelt es sich um eine nach Süden ausgerichtete Wohnung in sehr guter Bauweise.

Mit gleichartigen Bauobjekten lassen sich jedoch wesentlich höhere Mieterträge erzielen.

Lt. Arbeiterkammer Salzburg beliefern sich die durchschnittlichen Mietpreise im Land Salzburg (ohne die SSS) im Jahr 2006 auf € 9,38 (inkl. USt und BK, jedoch lt

Schriftstück AK: durchschnittlicher Mietpreis nur inkl. Betriebskosten je m² im Land Salzburg), das entspricht einem m² Preis von ca. € 8,-- netto.

Lt. Mietvertrag vom 5. Mai 2006, abgeschlossen zwischen Hr. AA und der Name GmbH, werden für ein Büro (Top 3) im selben Gebäude, inkl. Balkon, Terrasse und Kellerabteil € 2.013,30 Kaltmiete, netto in Rechnung gestellt. Bei einer Gesamtfläche von 229,21 m² (Einelnutzwert lt. o.a. Gutachten) entspricht dies einem m²-Preis von € 8,78 netto.

Umgerechnet auf Wohnung Top 1 entspricht dies einem Mietzins von € 1.594,41 netto.

Der angesetzte Mietzins ist für die zu nutzende Liegenschaft mit samt den gebotenen Mitbenutzungsmöglichkeiten keinesfalls fremdüblich und das Mietverhältnis demnach umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen.

Die Vorsteuern aus den Rechnungen Nr. 1 und 3 der Hausgemeinschaft SS vom 11.10.2012 betreffend Verrechnung der Errichtungskosten für das Top 1 in den Jahren 2005 und 2006 (Re. Nr. 1) bzw. im Jahr 2007 (Re. Nr. 3) in Höhe von insgesamt € 91.060,19 werden daher nicht anerkannt.

Das Finanzamt Salzburg Land folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2012 im Dezember 2012 ohne die beantragten Vorsteuern.

Die fristgerecht eingebrachte Beschwerde (wortgleich mit jener des Vorverfahrens und ebenso Verweisen auf den BP- Bericht des Vorverfahrens) wird wie folgt begründet:

In Tz 2 - "Vorsteuerabzug Wohnung Top 1" (Seite 2/5 des Betriebsprüfungsberichtes der Errichter-Gemeinschaft) - wird unter anderem auf die Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen eingegangen. Hier werden u.a. die Anerkennungskriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen zitiert.

Diese sind:

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

Diese Grundsätze beruhen - so die Einkommensteuerrichtlinien in Rz 1131 zu den §§ 4 bis 5 EStG auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung.

Weiters wird in den Richtlinien festgehalten, dass ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen soll. Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass es sich bei der Berücksichtigung eines Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt.

Zu den Punkten im Einzelnen:

1. Publizität

Im Kaufvertrag und Wohnungseigentumsvertrag, abgeschlossen zwischen dem Vater der Bf, und der Bf werden verschiedene Dinge hinsichtlich des Kaufes der Liegenschaft durch die Bf abgehandelt.

Im Punkt "V - Mietverhältnis" wird ein Bestandsverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und eine Vereinbarung über den zu bezahlenden Kaufpreis für das Grundstück getroffen. Nach dieser Vereinbarung wird die monatliche Miete dem Kaufpreis gegenübergestellt und dadurch die Verbindlichkeit auf Grund des Grundstückskaufes getilgt.

Im letzten Satz auf Seite 2 des Betriebsprüfungsberichtes zu Tz 2 wird dann jedoch befunden, dass im gegenständlichen Kaufvertrag weder über die Höhe des Mietzinses, noch darüber abgesprochen wird, wie die Betriebskosten abzurechnen sind.

Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

Hinsichtlich der Betriebskosten kann es keinerlei Bedenken geben. Die Betriebskosten werden für die gesamte Liegenschaft errechnet und dann auf die einzelnen Mieter aufgeteilt. Die so errechneten Kosten werden bezahlt, es wird ein eigenes Bankkonto für die Verrechnung geführt, welches auch monatlich mit einem Akonto dotiert wird.

Hinsichtlich der verrechneten Mieten- diese werden ja gegen den Kaufpreis gerechnet - gibt es derzeit nur eine mündliche Vereinbarung. Es wurde jedoch im Rahmen der Betriebsprüfung und den diversen Besprechungen mehrfach auf diese (mündliche) Vereinbarung hingewiesen.

Diese sieht vor, dass für die Jahre 2007 und 2008 lediglich 151,27 m² (das ist die Miete für Erdgeschoß und Obergeschoß) vermietet werden. Erst im Jahr 2009 wurde dann das bis zu diesem Zeitpunkt nicht verwendete Dachgeschoß dazu vermietet. Insgesamt umfasst die vermietete Fläche nunmehr 181,52 m².

Gerade die Aufnahme des "Mietverhältnisses" in den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag - somit in einen notariell beglaubigten Vertrag - lässt deutlich auf eine hinreichende Publizität schließen. Des Weiteren wurden zwei verschiedene Abrechnungen vorgenommen, einerseits die Betriebskostenabrechnung als Hausgemeinschaft mit einer entsprechenden Aufteilung auf die betroffenen Liegenschaftsteile und andererseits die Einkommensermittlung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung- und Verpachtung.

2. Fremdüblichkeit

Hier bezieht sich der Betriebsprüfungsbericht - trotz besseren Wissens - auf die Fläche von 181,52 m² und errechnet daher einen Nettomietzins von € 5,-- pro m². In der Folge (Absatz 2 von Seite 3 – „Fremdüblichkeit“) wird von einem durchschnittlichen Mietpreis im Land Salzburg von € 9,38 inklusive USt und BK geschrieben, der dann auf einen Nettopreis von € 8,-- heruntergerechnet wird. Alleine das Herausrechnen der Umsatzsteuer aus dem oben angenommenen Bruttopreis würde einen Wert von €

8,53 netto bedingen. Bringt man davon Betriebskosten in der Höhe von € 2,50 pro m² in Abzug, so würde sich ein gerundeter Nettomietzins von € 6,-- errechnen. Diese angenommenen € 2,50 pro m² entsprechen durchaus einem realistischen Wert für Betriebskosten. Der von der Betriebsprüfung angenommene Wert von € 0,53 entbehrt somit jeglicher Grundlage und entspricht keineswegs den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Würde man diesen Wert von € 6,-- netto pro m² nunmehr auf die vorerst im Prüfungszeitraum vermieteten 151,27 m² anwenden, so ergibt sich daraus exakt der an Miete verrechnete Wert von € 907,62.

Zusätzlich zu diesen € 6,-- netto pro m² werden jedoch tatsächlich € 3,65 pro m² an Betriebskosten verrechnet. Daraus resultiert ein Bruttomietzins von € 10,25 pro m², was selbst nach Ansicht der Betriebsprüfung (€ 9,38) fremdüblich wäre. Zusätzlich erhöht sich die Miete ab dem Jahr 2009 nochmals um rund € 180,-- für das nunmehr mitvermietete Dachgeschoß.

Die Ableitung des Mietzinses aus der Miete des Bürotraktes Top 3 ist insofern nicht möglich, weil es sich dabei um eine gewerbliche Vermietung handelt. Wie selbst der Sachverständige des Finanzamtes bei einer Besprechung bestätigt hat, ist es üblich, dass gewerbliche Mieten höher als Wohnungsmieten angesetzt werden.

Insgesamt ist also, selbst wenn man die Kriterien des Finanzamtes heranzieht, davon auszugehen, dass der angesetzte Mietpreis durchaus fremdüblich ist und dem von der Arbeiterkammer Salzburg ermittelten Durchschnittspreis jedenfalls entspricht.

Ergänzend dazu muss festgehalten werden, dass sich die Liegenschaft abseits jeglicher dörflicher Infrastruktur mitten in der Landschaft befindet. Dies mag zwar seine Reize im Erholungswert der Wohnung haben, schlägt sich aber sicherlich nicht in einem höheren Mietpreis nieder, sondern wird diesen - nach Auskunft von Sachverständigen - sicherlich negativ beeinflussen.

3. Stellungnahme zu den Anmerkungen von Seite 4/5 des Prüfungsberichtes der Errichter-Gemeinschaft) zur Anmerkung "ad Tz 2":

Die angeführten Werte (Bruttomiete € 6,60 ohne DG bzw 5,50 mit DG) wurden - auch nach Angaben der Betriebsprüfung - bereits in einem E-Mail vom 02. März 2010 (der Behörde) bekannt gegeben. Bei der vom Finanzamt für 08.03.2010 anberaumten Schlussbesprechung ergaben sich wie schon bei einigen früheren Besprechungen wiederum neue Fragestellungen.

Es war wiederum nicht möglich, die Fragen durch den Betriebsprüfer exakt einzugrenzen, weil sich dieser, offensichtlich aus taktischen Gründen, immer wieder neue Varianten der Fragestellungen überlegte und es als "klug" erachtete, diese erst im persönlichen Gespräch zu stellen. Ziel und Vermutung des Betriebsprüfers war wohl festzustellen, dass der Vater der Bf nicht in diesem Haus wohnen würde und - wie er mir gegenüber

persönlich einmal zugegeben hat- die Betriebskosten nicht vom Vater der Bf bezahlt würden, sondern es sich dabei um ein fingiertes Mietverhältnis handeln würde.

Die im Prüfungsbericht zitierten Preisunterschiede zwischen einer privaten Vermietung und einer gewerblichen Vermietung wurden auch vom Amtssachverständigen festgestellt. Von der steuerlichen Vertretung der Bf wurde lediglich auf diesen Sachverhalt hingewiesen. Es wurde jedoch damals von der steuerlichen Vertretung der Bf angekündigt, einen Sachverständigen hinsichtlich eines ortsüblichen Mietpreises zu befragen. Dieses Ergebnis wurde aber keineswegs für den 22. März 2010 vereinbart. Vielmehr hat die steuerliche Vertretung der Bf angekündigt, einen Sachverständigen befragen zu wollen, um ehest möglich (!) zu einem Ergebnis zu kommen. Da der ausgewählte Sachverständige jedoch nicht innerhalb kürzester Zeit in der Lage war, ein entsprechendes Gutachten auszufertigen, habe die steuerlichen Vertretung der Bf nach 14 Tagen beim Finanzamt angerufen und dem Betriebsprüfer mitgeteilt, dass sich die Erstellung des Gutachtens noch um einige Tage verzögern würde. Der Betriebsprüfer hat jedoch mitgeteilt, dass der BP -Bericht bereits ausgefertigt wurde, ohne diese Antwort abzuwarten.

Sämtliche in diesem Zusammenhang angeforderten Zahlungsnachweise über die Betriebskosten, Akontos und die Schlussabrechnungen wurden von Herrn A vorgelegt und belegen einmal mehr die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses. Die im Bericht angeführte Frist vom 22. März 2010 wurde so nicht ausgesprochen und auch nicht schriftlich bekannt gegeben, was gleichzeitig sicherlich einen Verfahrensmangel darstellt.

Zusammenfassung:

Auf Grund des Umstandes, dass seitens der Betriebsprüfung die Fragestellungen nicht bekanntgegeben wurden, kam es regelmäßig zu Nachbesserungen und Nachlieferungen von Unterlagen. Das hat sowohl den Belegfluss als auch den reibungslosen Ablauf der Betriebsprüfung behindert.

Wären Fragestellungen und Vermutungen klar artikuliert worden, hätte es auch zum richtigen Zeitpunkt die richtige Antwort gegeben. Bei dieser Betriebsprüfung wurden jedoch jedes Mal neue Vermutungen angestellt und "kreuzverhörähnliche Befragungen" vorgenommen, offensichtlich immer in der Hoffnung, auf einen von Seiten der BP vermuteten anderen Sachverhalt zu stoßen. Dies war jedoch nicht der Fall und hätte sich wesentlich leichter lösen lassen, wenn die Fragestellung von vornherein offen durchgeführt worden wäre.

Aus den oben erwähnten Tatsachen ergibt sich, dass auch mit den von der Betriebsprüfung herangezogenen Quellen eine Fremdüblichkeit absolut gegeben ist. Hinsichtlich der Publizität verweise ich auf die Aufnahme des Mietverhältnisses in den notariell beglaubigten Vertrag, hinsichtlich der Miethöhe auf die beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärungen. Lediglich die vermietete Fläche und die Änderung dieser vermieteten Fläche im Jahr 2009 hat sich nicht aus den vorliegenden

Unterlagen ersehen lassen, wurde jedoch bereits bei den Besprechungen mitgeteilt. So geschehen auch in einer E-Mail vom 02. März 2010.

Es werde daher der Antrag auf volle Anerkennung des Vorsteuerabzuges gestellt.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer BVE noch dem UFS (jetzt BFG) vorgelegt.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes Salzburg Land vom 21.01.2013 verweist die Behörde unter „Streitpunkte Vorsteuerabzug – Anerkennung des Mietverhältnisses“ auf das Verfahren der Errichter-Gemeinschaft, und zwar, insbesondere auf die Begründung der Umsatzsteuerbescheide (ist der BP-Bericht), die Unterlagen sowie die Stellungnahme des Prüfers.

Für den zu beurteilenden streitgegenständlichen Sachverhalt sind daher folgende Ausführungen und Schriftstücke wesentlich:

A.)

Mit Kaufvertrag vom 5. August 2002 erwarben die Bf und AA je zur Hälfte das unbebaute Grundstück KG mit einem Flächenausmaß von 898 m² um € 134.700,00. Unmittelbar daneben und vom selben Verkäufer erwarb am selben Tag der Vater der Bf, das unbebaute Grundstück KG KGG mit einem Flächenausmaß von 735 m² um € 110.250,00. Der Kaufpreis betrug also in beiden Fällen € 150,00/m².

Auf Basis des Bauplans vom 12. November 2004 wurde um eine Baubewilligung eines Wohn- und Bürogebäudes mit Nebenanlagen, Hauskanalanschluss, Tiefgarage etc. angesucht. Dieses Gebäude (2 Wohneinheiten und 1 Büroeinheit) sollte auf beiden erwähnten Grundstücken errichtet werden. Die Baubewilligung wurde – nach der baurechtlichen Zusammenlegung der beiden Einzelbauplätze zu einem Bauplatz und Durchführung einer Bauverhandlung – mit Bescheid erteilt.

B.)

Mit 7. Juli 2006 schlossen die Bf und AA mit dem Vater der Bf einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag.

Dieser notariell beglaubigte und in nur einem Dokument zusammengefasste Vertrag beinhaltete u.a. die Vereinbarung, dass der Vater der Bf sein Grundstück an die Bf und AA verkauft. Die Bf übernimmt zunächst 78 % dann 62,5 %, wobei der auf sie entfallende und von ihr via Bestandvertrag zu entrichtende Kaufpreis € 116.983,67 beträgt.

Das Mietverhältnis zwischen der Bf und ihrem Vater wurde dabei im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag unter Punkt V geregelt und lautet wie folgt:

V. Mietverhältnis: Die Käufer haben auf der EZ 260 und 261, Grundbuch WWW , nach den dem Verkäufer bekannten Plänen des Architekt DI L, hinsichtlich derer bereits eine rechtskräftige Baubewilligung der Gemeinde W erteilt wurde, ein Objekt errichtet, in welchem unter anderem die Wohnung Top 1 gemäß der beiliegenden Nutzwertberechnung sowie der Tiefgaragenabstellplatz Top 7 und 8 und der Autoabstellplatz Top 15 gemäß der beiliegenden Nutzwertberechnung errichtet wurde.

Gemäß der beabsichtigten Zuordnung der Wohnungseigentumseinheiten zu den Käufern werden die vorhin genannten Wohnungseigentumseinheiten Top 1,7,8 und 15, der Bf zugeordnet und die Bf verpflichtet sich hiermit mit ihrem Vater ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Zeit abzuschließen, wobei zwischen den Parteien vereinbart wird, dass der von der Bf zu bezahlende Kaufpreisanteil in Höhe von € 116.983,67 durch die monatlich anfallende Miete abgeschichtet und gegenverrechnet wird. Die Zahlungspflicht der vereinbarten Hauptmiete entsteht somit erst nach gänzlichem Abbau des Kaufpreisteiles in Höhe von € 116.983,67, welchen die Bf gemäß diesem Vertrag an ihren Vater zu leisten hat. In diesem Zusammenhang vereinbaren die Vertragsteile auch ausdrücklich, dass der von der Bf zu leistende Kaufpreisteil entgegen der Bestimmung des Punktes II dieses Vertrages nur dann zum Zeitpunkt der Vertragsbestimmung des Punktes II zur Zahlung fällig wird, wenn das Hauptmietverhältnis nicht zustande kommt oder das Bestandsobjekt bis zu diesem Zeitpunkt nicht errichtet ist. Die Vertragsparteien vereinbaren weiters, dass für den Fall, dass das Hauptmietverhältnis vor der gänzlichen Abschichtung des Kaufpreisteiles der Bf aus welchen Gründen immer beendet wird, der restlich aushaftende Kaufpreis binnen 1 Monat zur Zahlung an den Vater der Bf fällig ist.

Zur Besicherung dieser Forderung willigte die Bf in die grundbürgerliche Einverleibung des Pfandrechtes für die Darlehensforderung ein (Punkt VI des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages). Tatsächlich durchgeführt wurde diese nicht.

C.)

Der BP-Bericht 03/2010 der Errichter-Gemeinschaft, auf den beide Parteien verweisen, lautet auszugsweise wie folgt:

TZ 1 – Allgemeines:

Zwecks Errichtung von Gebäuden in ÖÖ wurde zwischen der Bf und AA eine Hausgemeinschaft gegründet und beim FA Salzburg Land als solche angemeldet.

Das gesamte Projekt der HG besteht aus 2 Wohneinheiten (LL) sowie einem Bürotrakt (L) in Ö

Die Aufteilung der Gesamtkosten auf die einzelnen Bauobjekte erfolgte - sofern nicht direkt zuordenbar - entsprechend dem "Gutachten über die Nutzwertberechnung" gem. § 9 Abs. 1 WEG 2002 von Hr. DI ZZ (Architekt).

Das Gutachten ist Teil des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrags vom 07.07.2006.

Die Fertigstellung der Gebäude wurde im vorstehend genannten Vertrag unter Pkt. II B, erklärt und eine Parifizierung der Grundstücke vorgenommen. Dabei wurde der Bf u.a. die Wohnung Top1 zugewiesen. Die Vermietung der Wohnung Top 1 (1) erfolgt durch die Bf.

Mieteinnahmen aus der Vermietung an den Vater der Bf wurden von der Bf erstmalig in der Einkommensteuererklärung 2007 erklärt (€ 10.891,42 netto), das entspricht einer Netto-Monatsmiete von € 907,62.

Die Ausführungen zu TZ 2 - Vorsteuerabzug Wohnung Top1 wurden von der Prüferin wortgleich in den BP-Bericht des streitgegenständlichen Verfahrens übernommen (siehe oben Seite 1).

Folgende Feststellungen des Prüfers des Vorverfahrens zu TZ 2 wurden nicht in den BP-Bericht des streitgegenständlichen Verfahrens übernommen und lauten wie folgt:

Mit E-Mail vom 02.03.2010 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf die Ermittlung der Nutzwerte und die sich daraus ergebende Miete pro m² dargelegt (Bruttomiete € 6,60 ohne DG bzw. Bruttomiete € 5,50 mit DG).

Weiters wurden die errechneten Betriebskosten mit € 3,65 (ohne DG) bzw. € 3,04 (mit DG) bekannt gegeben, sodass sich aus den vorgenannten Angaben eine Gesamtquadratmetermiete von entweder € 10,25 bzw. 8,54 brutto inkl. BK ergibt.

Die Betriebskosten wurden lt. steuerlicher Vertretung im Jahr 2007 mit € 6.628,22 für Wohnung Top1 verrechnet. Hinsichtlich des darin angekündigten Nachweises des Zahlungsflusses der Betriebskosten wurden vom steuerlichen Vertreter Gutschriftsbelege der BAWAG, datiert mit 2.4.2009, 5.5.2009 und 3.6.2009 "BK aconto" mit E-Mail an das Finanzamt übermittelt.

Bei der Schlussbesprechung wurde vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt, den vorstehend zitierten Quadratmeterpreis von brutto € 10,25 bzw. € 8,54 eingehend in Form einer Stellungnahme eines Sachverständigen erläutern zu können.

Überdies wurden Unterlagen betreffend die Berechnung der verrechneten Mietzinshöhe bzw. der Zeitpunkt einer allfälligen Änderung des Mietzinses zugesagt. Auch gebe es lt. steuerlichem Vertreter Unterschiede zwischen einer privaten und einer gewerblichen Vermietung. Eine diesbezügliche Berechnung wurde angekündigt. Des Weiteren wurde die Vorlage von Zahlungsnachweisen des Mieters betreffend Betriebskosten für den Prüfungszeitraum 2007 zugesagt.

Für die Beibringung der vorstehend zitierten Unterlagen wurde eine Frist 22. März 2010, eingeräumt. Zahlungsnachweise betreffend den Prüfungszeitraum 2007 (Beginn der Vermietung) wurden von Hr. AA mit E-Mail vom 9. März 2010 übermittelt.

Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt, sodass nach Aktenlage entschieden wird.

D.)

Im Vorlagebericht wird weiters auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zu den Beschwerdeausführungen des Verfahrens der Errichter-Gemeinschaft verwiesen, sodass auch diese auszugsweise darzustellen sind:

ad Punkt 1- Publizität:

In der Beschwerde wird davon ausgegangen, dass es sich bei dem vorgelegten Kaufvertrag (KV) und Wohnungseigentumsvertrag (WEG), abgeschlossen zwischen dem Vater der Bf und der Bf, gleichzeitig um einen schriftlichen Mietvertrag zwischen den vorgenannten Personen handelt.

Hierzu ist festzustellen, dass im gegenständlichen KV und WEG-Vertrag lediglich eine Verpflichtung für die Bf besteht, einen entsprechenden Mietvertrag abzuschließen. Ein diesbezüglicher schriftlicher Mietvertrag besteht jedoch nicht. Trotz mehrmaliger Aufforderung wurden keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt, die detaillierte Vereinbarungen hinsichtlich eines allenfalls mündlich abgeschlossenen Mietvertrages belegen hätten können.

Die Zahlung von Betriebskosten konnte durch die Nachrechnung von Bankbelegen nachgewiesen werden. Dies alleine reicht nicht aus, ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck zu bringen.

Wie in der Beschwerde ausgeführt wird, besteht hinsichtlich der Miethöhe lediglich eine mündliche Vereinbarung. Diese soll angeblich vorsehen, dass für die Jahre 2007 und 2008 lediglich 151,27 m² (Erdgeschoß und Obergeschoß) vermietet wurden.

Das Dachgeschoß soll erst im Jahr 2009 dazu vermietet worden sein und damit die vermietete Fläche 181,52 m² betragen.

Hierzu ist festzuhalten, dass der Ausbau mit größter Wahrscheinlichkeit bereits im Jahr 2006 fertiggestellt war. Hinzuweisen ist diesbezüglich auf die ER 43/2006 vom 1.6.2006 der Tischlerei TT, in der die Verlegung des fertigen Parketts im Dachgeschoß detailliert verrechnet ist (Rechnungskopie samt Beilage angeschlossen).

Die Verpflichtung zum Abschluss eines Bestandsvertrages ex Punkt V des KV/WEG-Vertrages betrifft jedenfalls die gesamte Wohnung Top 1.

Es wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt, die die in der Beschwerde angeführten Behauptungen untermauern.

ad Punkt 2 -Fremdüblichkeit :

Bei den von der Gemeinde SK bekannt gegebenen m² Preisen für Mietobjekte handelt es sich um Durchschnittspreise, die je nach Bauobjektausführung nach unten bzw. oben adaptiert werden müssen.

Bei der vorliegenden Wohnung TOP 1 handelt es sich um ein neu errichtetes Gebäude in sehr guter Ausführung (aktivierte Anschaffungskosten: € 448.906,52).

Für das gegenständliche Bauobjekt wurde anhand der Ertragswertmethode eine fiktive Monatsmiete iHv € 1.571,03 ermittelt. Das entspricht bei einer Wohnnutzfläche von 181,52 einem m² Preis von € 8,65.

Dieser anhand der Ertragswertmethode errechnete Mietzins deckt sich mit dem aus der Vermietung der Büroräumlichkeiten Top 3 erzielten und auf die m²-Anzahl des Vermietungsobjektes heruntergerechneten Betrages zu beinahe 100 % (Vermieter: AA, Mieter Name1 GmbH, selbiges Bauobjekt, Büro TOP 3, 229,21 m²; Mietzins € 2.013,30).

Auch die Recherchen im Internet haben gezeigt, dass Mietobjekte in der Gegend um SK weit über den veranschlagten € 5,--/ m² liegen (vgl. Beilagen).

Hinsichtlich der Infrastruktur ist anzumerken, dass die Liegenschaft ca. 10 km außerhalb der SSS gelegen ist.

ad Punkt 3. – Stellungnahme zu den Anmerkungen von Seite 4/5 des Prüfberichtes zur Anmerkung „ad TZ 2“:

Hinsichtlich des Vorwurfs an den Prüfer, ständig neue Varianten der Fragestellung überlegt zu haben, ist festzuhalten, dass es gerade in Fällen, in denen kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt und es sich um Beteiligte in einem Naheverhältnis handelt, legitim ist, „sämtliche“ Unterlagen, die im Zusammenhang mit der Vermietung stehen, anzufordern, um zu sehen, ob fremdübliche Vereinbarungen vorliegen bzw. in welcher Form diese dokumentiert sind.

Der Vater der Bf als Mieter war zum Zeitpunkt der Prüfung nicht in SK gemeldet. Sowohl Haupt- als auch Nebenwohnsitz befinden sich lt. ZMR-Abfrage in der S

Was den Mietzinsunterschied zwischen privater und gewerblicher Vermietung betrifft, ist auszuführen, dass Differenzen insbesondere dann anzunehmen sein werden, wenn es sich um rein private bzw. rein gewerbliche Bauten handelt. Dies ist im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben. In der Beschwerde wird auf den Umstand, weshalb der Mietzins im gegenständlichen Fall differieren soll, nicht näher eingegangen.

In der Schlussbesprechung am 8. März 2010 wurde mündlich festgelegt, dass die Klärung ortsüblicher Mietpreise durch einen Sachverständigen seitens der Bf bis längstens 22. März 2010 erfolgen müsste. Nachdem der steuerliche Vertreter bis einschließlich 1. April 2010 weder schriftlich noch mündlich um eine Verlängerung der vorgenannten Frist angesucht hatte, wurde nach Aktenlage entschieden.

Weitere Ausführungen zur Außenprüfung:

Die Besichtigung des Gebäudes Top1 fand am 17. November 2009 statt. Der Vater der Bf war trotz Ersuchens nicht vor Ort. Anwesend waren die Bf, AA und der steuerliche Vertreter.

Dabei wurde es dem Prüfer unter Hinweis auf die Privatsphäre des Mieters verwehrt, das Dachgeschoß zu betreten.

Zur Klärung weiterer Details wurde der steuerliche Vertreter zu einer weiteren Besprechung (E-Mail vom 11. Dezember 2009) am 18. Dezember 2009 ins FA Salzburg Land geladen.

Dabei wurde ersucht, sämtliche im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft 1 geführten Aufzeichnungen/Aufschreibungen und allfällige weitere Vereinbarungen zu dem im Kaufvertrag unter Punkt A V. beinhalteten Mietverhältnis (insbesondere: Mietzinsvereinbarung, Zusammensetzung des Mietzinses, detaillierte Angabe der vermieteten Räumlichkeiten bzw. Gegenstände, Aufzeichnungen über aushaltende Beträge) bekannt zu geben, vor allem welche Details mündlich vereinbart wurden.

Weiters wurde um Vorlage aller Original-Mietverträge der Bf, die in den Jahren 2005 bis dato Geltung hatten bzw. haben einschließlich der Gebühren-Zahlungsnachweise, ersucht.

Im Zuge der Besprechung am 18. Dezember 2009 wurden vom steuerlichen Vertreter trotz vorstehender Anforderung keinerlei Unterlagen hinsichtlich weiterer schriftlicher Aufzeichnungen zum Mietverhältnis vorgelegt. Er erklärte, dass „außer dem im KV vorliegenden Mietvertrag“ kein weiterer Mietvertrag bestehe.

Wie bereits einleitend in dieser Stellungnahme angeführt, ist im gegenständlichen Vertrag unter Punkt V (Mietverhältnis) festgelegt, dass sich die Bf verpflichtet, mit ihrem Vater ein Bestandsverhältnis auf unbestimmte Zeit abzuschließen. Im Vertrag wurden auch Regelungen für den Fall des Nichtzustandekommens des Hauptmietverhältnisses getroffen.

Aus dem vorliegenden Kaufvertrag alleine kann eine Vermietung der Liegenschaft nicht abgeleitet werden.

Ein aus diesem Vertrag resultierender schriftlicher Mietvertrag wurde nicht vorgelegt.

Zwar bedarf der Abschluss (zivilrechtlich) nicht der Schriftform, liegt jedoch kein schriftlicher Bestandvertrag vor, müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile wie Bestandgegenstand, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Instandhaltungsverpflichtungen oder Tragung der Betriebskosten mit genügender Deutlichkeit fixiert sein, wobei diesen Kriterien Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zukommt.

Hinsichtlich einer ausreichenden Publizität des Mietverhältnisses ist auszuführen, dass trotz Aufforderung durch das Finanzamt keine schriftlichen Vereinbarungen hinsichtlich der oben angeführten wesentlichen Vertragsbestandteile vorgelegt werden konnten. Die bloße Verpflichtung, ein Bestandsverhältnis abzuschließen, ersetzt keinen schriftlichen oder mündlichen Mietvertrag mit klarem und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt.

Es ist davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung im Jahr 2007 keine weiteren Abmachungen als die im Kaufvertrag (Punkt V) bestanden haben.

Verträge müssen einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt zum Gegenstand haben.

Im gegenständlichen Kaufvertrag, Pkt. V, wird über keinerlei Bestandteile eines Mietvertrages abgesprochen.

Es fehlt dem angenommenen Mietverhältnis sowohl an der ausreichenden Außenwirkung (Publizität) als auch der Voraussetzung eines klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes.

In einer E-Mail vom 16.09.2008 wurde der steuerlichen Vertretung von AA auf Anfrage mitgeteilt, dass sich die monatliche Miete der Wohnung Top 1, 1, auf € 998,38 btto (€ 907,62 zzgl. 10% USt) lt. Parteienvereinbarung belaufe. Dieser Mietzins wurde von der Bf in der Einkommensteuererklärung 2007 bzw. Umsatzsteuererklärung 2007 herangezogen.

Es ist festzustellen, dass sich auf Grund des o.a. Mietzinses ein Mietpreis pro m² bei einer angenommenen Wohnnutzfläche von 181,52 m² von € 5,-- / m² netto ergibt.

Bei dem gegenständlichen Objekt handelt es sich um eine nach Süden ausgerichtete Wohnung in sehr guter Bauweise mit 34m² Terrasse, 2 Balkonen (OG) und einer Gartenfläche von 128m², nur ca. 10 km von der SSS entfernt (mit Kachelofen AK: € 15.648,-- ntto, Miele Küche AK: € 19.955,08 ntto, mögliche Mitbenutzung von Schwimmbad, Fitnessraum, Gartenhäuschen mit Gartenraum, BAD/WC und überdachter Terrasse). Die zu aktivierenden Herstellungskosten (2005 bis 2007) wurden vom steuerlichen Vertreter für die Wohnung Top 1 mit netto € 448.906,52 (ohne Grund und Boden) errechnet.

Mit gleichartigen Bauobjekten lassen sich jedoch wesentlich höhere Mieterträge erzielen.

1. So wurden nachfolgende Immobilienpreise aus der Umgebung SK erhoben:
Doppelhaushälfte, Wohnfläche 80m², Küche möbliert, Zentralheizung, Parkett, Terrasse 25m², Garten 100 m², Zustand: sehr gut; Nettomiete: € 950,-.
2. Sonniges Eckreihenhaus in SK, Nutzfläche 84m², 3 Zimmer, Baujahr 1997, kein Pool, keine Terrasse; Nettomiete: € 800,-.
3. Neu errichtetes Mehrfamilienhaus (BJ. 2008), Wohnfläche 158m² + 78m² Wohnkeller, Seenähe, unmöbliert, Balkon, Terrasse, hochwertige Ausstattung
4. Miete inkl. BK: € 1.975,-- (ntto ca. 1.700,--).

Eine hieramts angestellte Ermittlung der fiktiven Miete – basierend auf den aktivierten Errichtungskosten des Gebäudes – ergibt eine monatliche Nettokaltmiete von € 1.571,03 (Berechnung siehe Arbeitsbogen).

Lt. Arbeiterkammer Salzburg belieben sich die durchschnittlichen Mietpreise im Land Salzburg im Jahr 2006 auf € 9,38 (inkl. BK).

Mehr Gewicht als den o.a. Vergleichspreisen zur verrechneten Miete für Wohnung Top 1 ist jedoch dem angesetzten Mietzins für das im selben Bauobjekt befindliche Büro Top 3 beizumessen, welches von AA an die Name1 GmbH (Geschäftsführer: Hr. AA, die Bf) vermietet wurde.

Lt. Mietvertrag vom 5. Mai 2006 werden für das Büro Top 3 inkl. Balkon, Terrasse und Kellerabteil € 2.013,30 Kaltmiete, netto in Rechnung gestellt. Bei einer Einzelnutzwertfläche (EG, OG und DG) von 229,21 m² entspricht dies einem m²-Preis von € 8,78 netto.

Umgerechnet auf Wohnung Top 1 entspreche dies einem Mietzins von € 1.594,41 netto.

Der angesetzte Mietzins ist für die zu nutzende Liegenschaft mit samt den gebotenen Mitbenutzungsmöglichkeiten keinesfalls fremdüblich.

E.)

Dem BFG wurde im Oktober 2014 vom steuerlichen Vertreter der Bf folgender Aktenvermerk vorgelegt:

Die Vertragsparteien des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 07.07.2006 haben unter Punkt V. vereinbart, hinsichtlich im Punkt V. konkretisierter Räumlichkeiten ein Mietverhältnis zu begründen. Weiters wurde vereinbart, dass ein Betrag von € 116.983,67 durch die monatlich anfallende Miete abgeschichtet und gegenverrechnet wird. Die Parteien haben weiters vereinbart, dass das Bestandverhältnis unbefristet ist.

Zunächst ist zu prüfen, ob die erforderlichen Mindestvereinbarungen getroffen wurden, um ein Bestandverhältnis zu begründen. Die Vertragsparteien müssen sich über den Vertragsinhalt einig sein, wobei nach der Judikatur für die Entstehung eines Mietvertrages genügt, dass eine Einigung über den Mietgegenstand und den Mietzins gegeben ist.

Im Punkt V. des Kaufvertrages wurde der Mietgegenstand genau konkretisiert. Dazu wurden auch Pläne und Nutzwertgutachten dem Vertrag als integrierender Bestandteil beigelegt.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages war das Mietobjekt noch nicht baulich fertiggestellt, sodass aufgrund der noch nicht konkretisierten Vermieterinvestitionen der konkrete Mietzins noch nicht im Vertrag enthalten war. Dabei ging es allerdings nur noch um die Aufteilung des im Voraus durch den Mieter bezahlten Mietzinses. Entsprechend der Judikatur zur Vertragsauslegung von Verträgen ist im gegenständlichen Fall aber von einem ortsüblichen und angemessenen Mietzins für das zu errichtende Mietobjekt auszugehen. Die Parteien haben daher jedenfalls einen solchen Mietzins mit der Mietvereinbarung gemäß Punkt V. des Kaufvertrages vereinbart. Tatsächlich wurde dies auch so umgesetzt und monatlich ein ortsüblicher Mietzins vorgeschrieben.

Die Vereinbarung eines unbefristeten Bestandverhältnisses ist jedenfalls drittüblich, da im gegenständlichen Fall eine Vorauszahlung des Mietzinses für zumindest 10 Jahre vorgelegen ist und bei einer solchen Sicherheit auch im Drittvergleich ein unbefristetes Bestandverhältnis eingegangen wird. Darüber hinaus sind die zwingend geltenden Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes auch auf das gegenständliche Bestandverhältnis anwendbar, sodass auch in diesem Bereich Drittüblichkeit vorliegt.

Der Bestandvertrag ist entsprechend der Rechtsprechung des VwGH nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, da der Vertrag sogar notariell beglaubigt wurde und im Grundbuch in der Urkundensammlung erliegt. Der Bestandvertrag hat auch einen eindeutig klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und würde in dieser Form auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen.

Ein Zweifel an einer Drittüblichkeit würde nur dann vorliegen, wenn im gegenständlichen Fall eine besondere Begünstigung des Mieters vorliegen würde, welche sonst nicht gegeben ist. Der Abschluss eines unbefristeten Bestandvertrages ist üblich, insbesondere wenn eine Vorauszahlung für ca. 10 Jahre geleistet wurde. In diesem Fall würde jeder Mieter ein unbefristetes Bestandverhältnis verlangen, da in diesem Fall nach den geltenden Bestimmungen des MRG die Kündigung des Mietverhältnisses nur dann möglich wäre, wenn der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht. Die Vermieterin hat die jeweiligen Mieteinkünfte steuerlich deklariert und

diese entsprechen einer ortsüblichen Miete für den gegenständlichen Mietgegenstand. Im gegenständlichen Fall wurde daher insgesamt eine fremdübliche Vereinbarung hinsichtlich Mietgegenstand und Mietzins abgeschlossen.

F.)

Im November 2014 wurden dem BFG von Seiten des steuerlichen Vertreters folgende Recherchen übermittelt:

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) für den Bereich des Steuerrechtes nur anerkannt, wenn sie 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung) 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben 3. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 1.0.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16.6.1987, G 52/87), weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223/78; VwGH 27.5.1981, 1299/80). Unabhängig von entstandenen Gewinnen oder Verlusten (bzw. Einnahmen- oder Werbungskostenüberschüssen) ist eine Vermietung an nahe stehende Personen einer eingehenden Überprüfung darüber zu unterziehen, ob eine anzuerkennende (fremdübliche) Vermietung vorliegt oder ob eine steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung gegeben ist. Das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen Mietvertrages bedeutet noch nicht, dass das zivilrechtlich gültige Mietverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechtes zu einer Einkunftsquelle führen muss. Typischerweise aus privaten Motiven (z.B. zur Versorgung naher Angehöriger oder in Erfüllung einer Unterhaltpflicht) eingegangene Mietverhältnisse vermögen für den Bereich des Steuerrechtes keine rechtliche Wirkung zu entfalten, sondern gelten als eine in der Privatsphäre (außerhalb des Unternehmensbereiches) stattfindende Einkommensverwendung (s. VwGH 22.11.2001, ZI. 98/15/0057). Jedenfalls sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (s. VwGH 20.10.2004, ZI. 2000/14/0114). Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 2 Rz 165 ist für den Fremdvergleich die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" maßgeblich (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzteren Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst

der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Wirtschaftliche Betrachtungsweise § 21 BAO: Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist der wahre wirtschaftliche Gehalt - und nicht die äußere Erscheinungsform - des Sachverhaltes maßgebend. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; sie ist auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu beachten.

Umgelegt auf den Fall:

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung): unstrittig, da notariell beglaubigter Vertrag (Kaufvertrag) und publiziert im Grundbuch - It Schreiben RA eigener Punkt im Kaufvertrag;
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben: hinreichend konkretisierter Mietgegenstand bereits im Vertrag; Dauer: unbefristet, Höhe der Miete noch nicht feststellbar, aber später hinreichend konkretisiert durch monatliche Vorschreibungen und steuerliche Erklärungen (Problem: Höhe vorerst unklar- erst nachträglich festgelegt, keine entsprechenden Zahlungsflüsse nachweisbar, da nur "Abdienung" des Kaufpreises)
3. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären: evtl kritisch: auch wenn die Höhe des Mietzinses in diesem Punkt außer Streit gestellt werden kann, kommt es dennoch auf die gesamte Vertragsgestaltung an und muss aus Sicht beider Vertragsparteien fremdüblich sein - problematisch also: a) Frage der Vorauszahlung (würde man einem Fremden eine Mietvorauszahlung in dieser Höhe leisten? Argument dafür aus Sicht des Mieters: unbefristetes Mietverhältnis kann vom Vermieter nur aus ganz wichtigen Gründen aufgelöst werden, daher Vorauszahlung durch entsprechendes Wohnrecht ja entsprechend abgesichert; allerdings keine Verzinsung, keine Rückforderungsmöglichkeit bei Vertragsauflösung usw. Für die Tochter handelt es sich um eine reine Finanzierungsvariante; sie wollte sich eine Einkunftsquelle schaffen, aus der sie - nach Abdienen des Kaufpreises - nachweislich Einkünfte erzielt; die Konditionen sind fremdüblich (eine allfällige Verzinsung wurde in die Höhe des Mietzinses einberechnet; die Höhe des Mietzinses ist fremdüblich; die Rückzahlungsdauer entspricht dem Kaufpreis und wurde nicht nach der Lebenserwartung des Vaters berechnet- dh nach Tilgung des Kaufpreises wird eine effektive Miete fließen und damit Einkünfte lukriert, es handelt sich NICHT um einen kostenlosen Alterssitz für den Vater; das Haus wurde nicht nach den Wünschen des Vaters erstellt, sondern nach den Wünschen der Eigentümerin der Tochter; keine Spezialanfertigungen- sondern jederzeit auch an Fremde vermietbar (getrennte Eingänge, eigens parifiziert, eigene Parkplätze usw); Einrichtung (wenn vom Vater finanziert) - da unbefristetes Mietverhältnis geht man davon aus, dass sämtliche Einrichtungsgegenstände auch selbst "verbraucht" werden (AFA!) - nach Ende des Mietvertrages bleibt kein Wert

über, der abgelöst werden müsste, daher keine Ablöse-Vereinbarung; unbefristetes Mietverhältnis ist durchaus üblich und nicht nur im Verwandtschaftskreis allein deswegen nicht fremd unüblich; die Vereinbarung wurde im Vorhinein getroffen und nicht erst im Nachhinein;

G.)

Anlässlich einer Vorsprache des steuerlichen Vertreters und des Rechtsanwaltes der Bf am 20.04.2015 vor dem BFG wurde vereinbart, dass bis 04.05.2015 weitere Unterlagen im Sinne des Beschwerdebegehrens vorgelegt werden. Da ein beauftragtes Gutachten noch nicht vorgelegen ist, beantragte der RA der Bf am 04.05.2015 um Aufschub.

Am 20.05.2015 erging an den steuerlichen Vertreter der Bf ein Vorhalt mit der Aufforderung die angekündigten Unterlagen noch bis spätestens 08.06.2015 nachreichen zu können.

Das angekündigte Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, das am 09.06.2015 dem BFG vorgelegt wurde, lautet wie folgt:

Bezugnehmend auf Ihre Anfrage hinsichtlich der angemessenen Bruttogesamtmiete für die Wohnungseigentumseinheit Wohnung Top 1 ob der EZ 260 Grundbuch (Eigentumseinheit in Adresse) darf ich gutachterlich folgendes festhalten:

Nach der am 24. April 2015 durchgeführten Vorortbesichtigung der Räumlichkeiten halte ich eine Bruttogesamtmiete von € 11,-/m² Nutzfläche/Monat (unter Berücksichtigung der Umsatzsteuer der Annahme moderater Betriebs-und Heizkosten per 2007) als marktkonform.

Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt:

Das streitgegenständliche Mietobjekt, das im Eigentum der Bf steht, wird von dieser an ihren Vater vermietet.

Die Regelungen für dieses Mietverhältnis finden sich unter „Punkt V. Mietverhältnis“ des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages, der im Juli 2006 zwischen der Bf und AA und dem Vater der Bf abgeschlossen wurde.

Im streitgegenständlichen Fall ist die Prüfung eines Mietverhältnisses zwischen Tochter (Vermieterin) und Vater (Mieter) auf die von der Judikatur festgelegten Anerkennungskriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen vorzunehmen. Von der Bf wurde das Mietobjekt dem Unternehmensbereich zugeordnet. Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen, sodass den geltend gemachten Vorsteuern die Anerkennung versagt wurde.

Beweiswürdigung:

Der getroffene Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde aufgenommenen und von der Bf vorgebrachten Beweise und den Inhalt des Verwaltungsaktes.

Rechtslage und Erwägungen:

Die Vorschrift des österreichischen UStG 1994 zum Begriff des Unternehmers bzw Unternehmens (§ 2) lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

[...]"

Die unternehmerische Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Vorsteuern iZm Leistungen zwischen nahen Angehörigen, denen mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, sind nicht abzugsfähig (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, 3 12 Tz 153).

Die Ausübung einer Vermietungstätigkeit begründet die Eigenschaft als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994.

Auch die Vermietung zwischen nahen Angehörigen begründet die Unternehmereigenschaft des Vermieters, allerdings muss das Nutzungsverhältnis den Anforderungen an Angehörigenvereinbarungen entsprechen und fremdüblich ausgestaltet sein (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 180 und § 2 Tz 39).

Während in der Regel zwischen sich fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern bei Abschluss von Verträgen ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser unter nahen Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴ § 2 Tz 159). Um zu gewährleisten, dass durch fremdunübliche Gestaltungen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden, hat der VwGH in seiner Rechtsprechung Kriterien für die steuerliche Anerkennung von sogenannten Familienverträgen aufgestellt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen (hier: das im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag unter Punkt 5 vereinbarte Mietverhältnis) zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit - nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 20.6.2000, 98/15/0008 ; VwGH 24.5.2012, 2009/15/0130 und VwGH 28.6.2012,

2010/15/0016). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

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)

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (zB VwGH 26.5.2010, 2006/1370134).

Als Beweisregeln haben die angeführten Kriterien Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ Tz 181).

Gelangt die Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung den oben angeführten Kriterien nicht entspricht bzw dass sie nicht bzw nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Gebäudeüberlassung keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Entgelte unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern können nicht abgezogen werden. Eine nicht marktkonforme (fremdunübliche) Vermietung ist umsatzsteuerlich keine unternehmerische Tätigkeit (VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046 mit Verweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Generell hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs 2 BAO, respektive, ob der Bestimmung des § 269 Abs 1 BAO, gemäß der die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse haben, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind, das Bundesfinanzgericht, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (zB VwGH 24.3.1994, 92/16/0031; 25.9.1997, 97/16/0067; 24.10.2001, 2000/17/0017; 24.2.2005, 2004/16/0232).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (zB VwGH 24.6.2010, 2006/15/0226; 28.10.2010, 2009/15/0011; 30.3.2011, 2005/13/0166; 27.6.2012, 2008/13/0148), also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut (zB VwGH 2.9.2009, 2005/15/0145; 2.2.2010, 2005/15/0165; 29.7.2010, 2007/15/0234, 0236) bzw den Erfahrungen des täglichen Lebens (VwGH 27.1.1998, 93/14/0181; 29.10.1998, 98/16/0134; 5.4.2011, 2010/16/0168) entsprechen.

Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, dh ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (zB VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197; 27.4.2011, 2007/13/0134; 23.5.2012, 2017/17/0057). Der VwGH prüft die Beweiswürdigung somit nur auf ihre Schlüssigkeit (zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; 9.11.2011, 2009/16/0187; 23.1.2013, 2009/15/0017; 21.2.2013, 2009/13/0258).

Im vorliegenden Fall nimmt es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass das Mietverhältnis zwischen der Bf und ihrem Vater zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Diese in freier Beweiswürdigung und unter Beachtung der oben diesbezüglich dargestellten Grundsätze getroffene Annahme gründet sich auf folgende Umstände:

Im konkreten Fall ist es unbestritten, dass die Bf im Rahmen der behaupteten Vermietung des Hauses Top1 tätig wurde und dass als Mieter ein naher Angehöriger auftrat.

Das zwischen der Bf und ihrem Vater eingegangene Mietverhältnis wurde in einem notariell beglaubigten Dokument dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag (Außenwirkung) mitabgeschlossen.

Das von der Bf und Rene A errichtete Objekt umfasst unter anderem die Wohnung Top 1 sowie den Tiefgaragenabstellplatz Top 7 und 8 und den Autoabstellplatz Top 15 gemäß dem Vertrag beiliegender Nutzwertberechnung (integrierender Bestandteil). Diese Wohnungseigentumseinheiten werden lt Vertrag der Bf zugeordnet, die sich wiederum verpflichtet mit ihrem Vater ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Zeit abzuschließen. Für den Verkauf und die Übergabe des Grundstückes schuldet die Bf ihrem Vater einen Kaufpreisan teil in Höhe von € 116.983,67. Die monatlich anfallende Miete, die im Verfahren mit € 907,62 beziffert und unstrittig ist, wird von diesem Kaufpreisan teil bis zum gänzlichen Abbau abgeschichtet und gegenverrechnet. Die Zahlungspflicht der vereinbarten Hauptmiete entsteht danach. Sollte das Hauptmietverhältnis nicht zustande kommen oder das Bestandsobjekt bis zu einem Zeitpunkt nicht errichtet sein, wird der Kaufpreisan teil lt Punkt A II dieses Vertrages (binnen 12 Monaten ab Rechtskraft dieses Vertrages) fällig. Wird das Hauptmietverhältnis vor der gänzlichen Abschichtung des Kaufpreisan teiles durch die Bf aus welchen Gründen auch immer beendet, hat die Bf den restlich aushaftenden Kaufpreis binnen 1 Monat an den Vater zu zahlen.

Im vorliegenden Fall liegt eine Vereinbarung der Vertragsparteien über den Mietgegenstand, über den Mietzins sowie über die Mietdauer vor, das heißt die Vertragsparteien waren sich in wesentlichen Vertragsinhalten einig. Da es sich beim Mietobjekt um ein neu errichtetes Gebäude handelt, sind weitere in Mustermietverträgen enthaltene Vereinbarungen wie Zustand der Mieträume oder Instandhaltung der Mietsache entbehrlich. Dasselbe gilt für die Mietkaution, zumal der Mieter mit dem von ihm geleisteten Grundstückskaufpreisanteil eine erhebliche Vorleistung erbracht hat und lt Vertrag dieser Betrag auch für einen gewissen Zeitraum wertgesichert ist (klarer Inhalt).

Trotzdem ist die steuerliche Anerkennung des streitgegenständlichen Mietverhältnisses zu versagen, weil die getroffene Vereinbarung in Bezug auf die Miethöhe nicht der unter Fremden üblichen Vorgangsweise entspricht.

Unstrittig ist, dass die von der Bf in die Einkommensteuererklärung 2007 aufgenommene Nettomiete in Höhe von € 907,62, einem Nettomietpreis von € 5,00 pro m² - bei einer vermieteten Wohnnutzfläche von 181,52 m² - entspricht.

Wenn nun die Bf vermeint, dass die Nettomiete in Höhe von € 907,62 zu Beginn der Vermietung für lediglich 151,27 m² Wohnnutzfläche zu entrichten war (entspricht einem Nettomietpreis von € 6,00 pro m²) so ist dem entgegenzuhalten, dass sich der Mietgegenstand lt Punkt A V. des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages auf die Wohnung Top 1 *gemäß der beiliegenden Nutzwertberechnung* bezieht, die unstrittig intergerierender Bestandteil des Vertrages ist. Diese Nutzwertberechnung weist eine Wohnnutzfläche von 181,52 m² auf. Dass sich der Mietgegenstand anfänglich nur auf Erdgeschoss und Obergeschoss mit 151,27 m² Wohnnutzfläche, wie in der Beschwerde behauptet, zu beziehen hätte, kann dem Vertragsinhalt „Mietgegenstand“ so nicht entnommen werden. Andere Beweise diesbezüglich wurden - trotz mehrfacher Aufforderung - nicht erbracht.

Lt Preisspiegel des Fachverbandes der Österreichischen Immobilien- und Vermögenstreuhänder ist für Wohnungen mit einem sehr guten Wohnwert und einer Wohnnutzfläche ab einer Größe von 60 m² € 7,40 pro m² fremdüblich. Dieser Wert, der weder die Umsatzsteuer noch Betriebskosten beinhaltet, bezieht sich auf Umlandgemeinden der SSS und wurde so auch für den Streitzeitraum von der Stadtgemeinde SK bestätigt. Da es sich bei dem gegenständlichen Mietobjekt um eine nach Süden ausgerichtete Wohnung in sehr guter Bauweise (Herstellungskosten: € 448.906,52 ohne Grund und Boden) handelt, mit 34 m² Terrasse, 2 Balkonen (OG) und einer Gartenfläche von 128 m², ca. 10 km von der SSS entfernt, ferner ausgestattet mit Kachelofen, Miele Küche, Mitbenutzungsmöglichkeit von Schwimmbad, Fitnessraum, Gartenhäuschen mit Gartenraum/BAD/WC und überdachter Terrasse, ist ein Heranziehen der im Mietenspiegel angeführten Kategorie *sehr guter Wohnwert ab 60 m²* mehr als gerechtfertigt.

Lt Arbeiterkammer Salzburg liegt im Jahresdurchschnitt 2006 der durchschnittliche Mietpreis inkl. Betriebskosten, exklusive Umsatzsteuer, im gesamten Land Salzburg (ohne die SSS) bei € 9,38 pro m². Unter Berücksichtigung der Annahme moderater Betriebskosten, die von einem Mietobjekt mit Standardausstattung (davon ist bei einer Studie der AK auszugehen) verursacht werden, ist dieses von der Bf vorgelegte Beweismittel nicht geeignet das Beschwerdebegehren (€ 5,00) zu untermauern.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden drei Immobilienangebote in der Umgebung des streitgegenständlichen Mietobjektes eingeholt, die in der Sachverhaltsdarstellung unter *Punkt D.) Weitere Ausführungen zur Außenprüfung* dargestellt sind. Es handelt sich dabei einmal um eine Doppelhaushälfte außerhalb von SK, einmal um ein sonniges Eckreihenhaus in SK sowie um ein neu errichtetes Mehrfamilienhaus in SK . Bei allen drei Objekten, die am freien Markt gehandelt wurden, werden deutlich höhere Nettomietpreise (und zwar um € 10,00) als € 5,00 erzielt. So wurde die Doppelhaushälfte mit einer Nettomiete von € 950,00 bei 80m² Wohnnutzfläche, das Eckreihenhaus mit einer Nettomiete von € 800,00 bei 84 m² Wohnnutzfläche und das neu errichtete Mehrfamilienhaus mit einer Nettomiete allerdings inklusive Betriebskosten von € 1.975,00 bei einer Wohnnutzfläche von 158 m² und 78 m² Wohnkeller angeboten. Mietangebote mit einem Nettomietpreis um die € 5,00 wurden von der Bf, trotz Aufforderung, nicht vorgelegt.

Für das streitgegenständliche Verfahren ist auch der Mietzins für das im selben Bauobjekt befindliche Büro Top 3 (Nutzfläche lt Nutzwertermittlung: 229,21m²) als Vergleichswert erwähnenswert. Laut Mietvertrag werden für dieses Büro inklusive Balkon, Terrasse und Kellerabteil € 2.013,30 Nettomiete in Rechnung gestellt. Das entspricht einem Nettomietpreis von € 8,78. In der Beschwerde wird die Ableitung des Mietzinses aus der Miete des Bürotraktes als nicht möglich dargestellt, weil es sich bei Top 3 um eine gewerbliche Vermietung handelt und gewerbliche Mieten höher als Wohnungsmieten angesetzt werden. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Mietenspiegel des Fachverbandes der Österreichischen Immobilien- und Vermögenstreuhänder für Büroflächen generell niedrigere oder zumindest gleiche Werte ausweist als der für Wohnungen, und der dargestellte Sachverhalt dieses Verhältnis so nicht darstellt. Der Vergleich der Mieten von Top 1 und Top 3 wurde von der Abgabenbehörde als weiteres Beweismittel jedenfalls zu Recht herangezogen. Auch dieses Beweismittel lässt das Beschwerdebegehren weniger wahrscheinlich erscheinen.

Von der Betriebsprüfung wurde auch für das streitgegenständliche Objekt eine fiktive Miete aus den erklärten Gebäudeanschaffungskosten anhand der Ertragswertmethode ermittelt. Diese Berechnung kommt zu einer Nettokaltmiete von € 1.589,10. Das entspricht bei einer Wohnnutzfläche von 181,52 m² einem m² Preis von € 8,65. Eine Entgegnung seitens der Bf zu dieser Berechnung ist nicht aktenkundig.

Im Juni 2015 wurde dem BFG das Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgelegt, der nach Vorortbesichtigung der Räumlichkeiten

eine Bruttogesamt miete von € 11,00 pro m² für das streitgegenständliche Mietobjekt per 2007 als marktkonform attestierte. Ein Gutachten zählt zu den Beweismitteln und besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen. Abgesehen davon, dass diesem Gutachten die für die Berechnung zugrunde gelegten Tatsachen fehlen, kommt auch dieser von einem Sachverständigen ermittelte Wert, nach Bereinigung der Umsatzsteuer und dem Abzug moderater Betriebskosten, nicht in die Nähe der verrechneten Miete von € 5,00 pro m².

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen erfüllt das beschwerdegegenständliche Mietverhältnis hinsichtlich der Mietzinshöhe nicht das von der Rechtsprechung für Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen aufgestellte Kriterium des Fremdvergleiches, die verrechnete Nettomiete in Höhe von € 907,62 ist für das streitgegenständliche Mietobjekt nicht marktkonform.

In Zusammenschau mit der oben dargelegten Rechtsprechung liegt keine steuerrechtlich relevante (entgeltliche) Vermietung der Wohnung Top 1 vor.

Dass das Vertragsverhältnis nicht unter fremdüblichen Bedingungen eingegangen wurde, hatte offensichtlich private Gründe.

Abschließend darf bemerkt werden, dass der Fremdvergleich auf Basis Nettomietpreise erfolgte. Eine Einbeziehung der Betriebskosten in die Mietpreise der Vergleichsobjekte unterblieb, da die Höhe der Betriebskosten stark abhängig von der Ausstattung der Mietobjekte ist und damit keinen seriösen Preisvergleich zulässt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den oben angeführten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg-Aigen, am 13. Juli 2015