

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100391/2011

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des FA Kitzbühel Lienz vom 14. September 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unberändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin hat im Juli 2007 zwei nach Teilung (eines Grundstückes) entstehende Grundstücke und zwar im Ausmaß von 341 m<sup>2</sup> sowie im Ausmaß von 72 m<sup>2</sup> um einen Kaufpreis von 125.000 € erworben.

Gleichzeitig hat die Mutter der Beschwerdeführerin das weitere nach Teilung entstehende Eckgrundstück, welches zwischen den beiden Grundstücken der Tochter gelegen ist, gekauft. Laut dem Kaufvertrag der Mutter gewährte diese der Tochter als Eigentümerin des linksseitig angrenzenden Grundstückes ein unentgeltliches und immerwährendes Geh- und Fahrrecht in einer Breite von drei Metern an der östlichen Grundstücksgrenze ihres Grundstückes.

Die Beschwerdeführerin ließ sodann, nachdem gegen Ende des Jahres 2007 mit Planungsarbeiten begonnen wurde, im Jahr 2008 ein Wohnhaus mit einer Büroeinheit im Kellergeschoss sowie eine Garage errichten und hat die Wohnräumlichkeiten in weiterer Folge ab Oktober 2008 um monatlich 800 € netto an ihre Mutter (rund 85,09% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes d.s. 175,94 m<sup>2</sup>) und die im Kellergeschoss des Wohnhauses gelegenen Büroräume (rund 30,82 m<sup>2</sup> d.s. 14,91% der Nutzfläche des Gebäudes) um ein monatliches Nettomietentgelt in Höhe von 550 € an eine Kommanditgesellschaft, deren Gesellschafter die Eltern der Beschwerdeführerin sind, vermietet.

Im Februar 2008 wurde die beabsichtigte Vermietung beim Finanzamt angezeigt und ab Mai 2008 wurden Vorsteuern von den Errichtungskosten geltend gemacht. Das Finanzamt hat im Juni 2008 eine Nachschau durchgeführt und in weiterer Folge die geltend gemachten Vorsteuerbeträge ausbezahlt.

Von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin wurden in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 Umsätze aus Mieterlösen für die Monate Oktober bis Dezember 2008 sowie ab März 2009 monatlich in den Umsatzsteuervoranmeldungen erklärt. Bei der mietenden Kommanditgesellschaft wurde die Vorsteuer aus den Mietentgelten für die Monate Oktober bis Dezember 2008 erst im Zuge der Um- und Nachbuchungen verbucht. Die Jahreserklärungen 2008 wurden beim Finanzamt am 30.9.2009 eingereicht.

Der Kauf des Grundstückes wurde von der Beschwerdeführerin über ein Zwischenkonto bei einer Bank finanziert. Am 17.10.2007 hat die Beschwerdeführerin von ihren Eltern jeweils einen Betrag in Höhe von 5.771,78 € eingeräumt erhalten, wobei diese Beträge aus der Auszahlung zweier Ansparverträge bei einer Bausparkasse stammten. Weiters wurde der Beschwerdeführerin am 29.11.2007 ein Bauspardarlehen in Höhe von 98.680 € zugezählt und wurde mit diesen Beträgen das Zwischenkonto abgedeckt.

Die Baukostenfinanzierung erfolgte über ein Baukonto, welches am 3.3.2009 durch eine Kreditzuzahlung in Höhe von 197.900 € (Darlehen einer Bank) und durch einen "Übertrag" der Mutter der Beschwerdeführerin in Höhe von 150.000 € am 6.2.2009 größtenteils abgedeckt wurde.

In dem im Anschluss an eine abgabenbehördliche Nachschau erstellten Nachschau-Bericht vom 16.9.2010 wurde vom Finanzamt neben der Darstellung des Sachverhaltes zusammengefasst festgehalten, dass die Höhe der verrechneten Miete für die Büroräumlichkeiten an die Kommanditgesellschaft (rund 18 € netto pro Quadratmeter) in eklatantem Widerspruch zur Miete für die Wohnräumlichkeiten (ca. 4,6 € pro Quadratmeter) stehe und einem Fremdvergleich nicht stand halte, zumal in dieser Umgebung eine Miete von 8 € bis maximal 12 € pro Quadratmeter für Büroräumlichkeiten ortsüblich seien.

Weiters wurde im Nachschau-Bericht ausgeführt, dass Ansprechpartner im Zuge des Hausbaus nach den Angaben eines vor Ort anwesenden Bauleiters überwiegend der Vater

der Beschwerdeführerin gewesen sei, da sich die Beschwerdeführerin für längere Zeit im Ausland aufgehalten habe.

Es seien weiters keine schriftlichen Mietverträge abgeschlossen worden und beinhalte die "mündliche" Mietvereinbarung nur die monatliche Miete, da weder eine Vereinbarung zur Kautions noch zu den Betriebskosten getroffen worden sei und eine Vereinbarung betreffend einer Indexanpassung des Mietentgeltes von der Abgabepflichtigen verneint und vom steuerlichen Vertreter gleichzeitig bejaht worden sei.

Weiters gäbe es zwischen Tochter und Eltern auch keine schriftlichen Vereinbarungen über die zur Verfügung gestellten oder geschenkten Geldbeträge und habe nicht eindeutig geklärt werden können, in welcher Form (Darlehen oder Schenkung) und in welcher Höhe Geldmittel von den Eltern der Beschwerdeführerin dieser zur Finanzierung des Vermietungsobjektes überlassen worden seien. Diesbezüglich sei lediglich mitgeteilt worden, dass wahrscheinlich eine Schenkung angezeigt werde, deren Höhe derzeit noch unklar sei.

In rechtlicher Hinsicht wurde in Bezug auf die Umsatzsteuer auf die Bestimmungen des § 2 Abs. 1 sowie des § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 verwiesen und weiters ausgeführt, dass bei einer Vermietung eines im Miteigentum stehenden Grundstückes an Miteigentümer oder diesen nahe stehenden Personen, das Mietverhältnis ertragssteuerlich nicht anerkannt werde, da die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung erfolge, die steuerlich unbeachtlich sei (VwGH 24.6.1999, 96/15/0098) und in diesem Fall umsatzsteuerlich keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werde (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, § 1 Rz 104 und VwGH 28.10.2004, 2000/15/0028).

Das Motiv für die Errichtung des Einfamilienhauses sei in erster Linie die Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Eltern und nicht die Schaffung einer Einkunftsquelle mit regelmäßigen Einnahmen gewesen, weshalb die strittige Überlassung der Räumlichkeiten der privaten Sphäre der Beschwerdeführerin und nicht einer unternehmerischen Tätigkeit als Vermieterin zuzurechnen sei.

In Bezug auf die Einkommensteuer wurde angemerkt, dass aus privaten Motiven (z.B. zur Versorgung naher Angehöriger oder in Erfüllung einer Unterhaltspflicht) eingegangene Mietverhältnisse für den Bereich des Steuerrechtes keine rechtliche Wirkung zu entfalten vermögen würden und als eine in der Privatsphäre (außerhalb des Unternehmensbereiches) stattfindende Einkommensverwendung anzusehen sei (VwGH 22.11.2001, ZI. 98/15/0057).

Im übrigen wurde auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen verwiesen (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; 21.3.1996, 95/15/0092 und vom 1.12.1992, 92/14/0149) und angemerkt, dass im gegenständlichen Fall sämtliche mit dem Grundkauf und der Errichtung des Hauses in Zusammenhang stehenden Verträge (Kauf des Baugrundstückes, Einräumung des Fruchtgenussrechtes, eventueller Mietvertrag) dem Fremdvergleich zu unterziehen seien.

In diesem Zusammenhang stelle sich die Frage, ob die Beschwerdeführerin auch mit einem fremden Dritten gemeinsam dieses Baugrundstück gekauft hätte. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass der künftige Mieter das Objekt weitgehend finanziere und nach 2 Jahren (ab Baubeginn 2008 bis zur Nachschau durch das Finanzamt) noch nicht wisse, ob schlussendlich ein Darlehensvertrag mit der Tochter abgeschlossen werde oder ob eine Schenkung der aufgewendeten Mittel erfolge.

Im Anschluss an die Nachschau erließ das Finanzamt die streitgegenständlich angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer, gegen welche mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12. Oktober 2010 Beschwerde erhoben wurde.

In der nachgereichten Begründung zur Beschwerde (Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12. November 2010) wurde ausgeführt, dass auf die Abfassung schriftlicher Mietverträge verzichtet worden sei, um eine unnötige Gebührenbelastung zu vermeiden und das Bestehen des Mietverhältnisses durch die Anzeige an das Finanzamt bereits vor Baubeginn, durch entsprechende Mietenzahlungen und durch die Umsatzsteuervoranmeldungen eindeutig dokumentiert sei.

Zivilrechtlich würden zweifelsfrei Mietverhältnisse vorliegen, da die Liegenschaft den Eltern zu Wohnzwecken bzw. der Kommanditgesellschaft zu betrieblichen Zwecken entgeltlich zur Nutzung überlassen worden sei. Es seien fremdübliche, mündliche Mietverträge abgeschlossen worden, woran auch der Umstand, dass die Eltern finanzielle Mittel für den Bau zur Verfügung gestellt und letztlich geschenkt hätten, nichts zu ändern vermöge.

Das Finanzamt habe festgestellt, dass die Vermietung der Wohnräumlichkeiten an die Eltern zu einem üblichen und die Vermietung an die Kommanditgesellschaft zu einem überhöhten Entgelt vorgenommen worden sei. Hinsichtlich der Vermietung an die Kommanditgesellschaft werde darauf hingewiesen, dass diese für ein weniger geeignetes Geschäftslokal bis zur Anmietung des Büros von der Beschwerdeführerin einen ähnlich hohen Mietzins gezahlt habe, wobei zum früheren Geschäftslokal noch Fahrtkosten in Kauf genommen werden hätten müssen. Für die Kommanditgesellschaft sei der neue Standort daher billiger und idealer, weshalb man bereit gewesen sei, ein Mietentgelt in Höhe der Miete für das frühere Geschäftslokal weiterzuzahlen.

Der Hinweis der Finanzverwaltung, dass Lokalmieten von 8 € bis 12 € ortsüblich seien, stehe in keinem Widerspruch zur Nettomiete von € 17,84 je Quadratmeter, da nur eine kleine Bürofläche, welche infrastrukturmäßig und technisch speziell für den Betrieb der Kommanditgesellschaft modernst ausgestattet worden sei, vermietet werde. Dass für kleine Mieteinheiten stets höhere Quadratmetermieten bezahlt würden, sei eine allgemein bekannte Tatsache.

Aber selbst wenn die Höhe der Miete tatsächlich als zu hoch angesehen werden müsste, hätte dies keine Auswirkungen bei der Vermieterin sondern wohl nur bei der Kommanditgesellschaft, bei der die Mietaufwendungen auf das "angemessene Ausmaß" zu kürzen wären. Kritischer wäre dieser Punkt zu sehen, wenn eine vergleichsweise

zu geringe Miete verlangt worden wäre. Auch ein fremder Dritter würde das bestens ausgestattete Büro zu diesem Preis anmieten.

Im übrigen könne die Beschwerdeführerin darauf vertrauen, dass die Eltern solide Mieter seien und die vertraglichen Verpflichtungen einhalten würden. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin dem Prüfer gegenüber bezüglich einer Wertsicherung keine Angaben zu machen imstande gewesen sei, sei darauf zurückzuführen, dass sie davon ausgegangen sei, dass sich die Mieten jährlich automatisch erhöhen würden, da sie ja als Mieterin auch immer Mieterhöhungen in Kauf nehmen hätte müssen.

Die fehlende Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG sei auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (24.06.1999, 96/15/0098) und die Literaturmeinung von Ruppe, USfG, § 1, Rz 104, gestützt worden, die im vorliegenden Fall aber nicht anzuwenden sei, da in den zitierten Fundstellen lediglich zum Ausdruck gebracht werde, dass ein Mietverhältnis bezüglich eines im Mieteigentum stehendes Gebäudes, welches von einzelnen Miteigentümern oder diesen nahe stehenden Personen selbst bewohnt werde, ertragsteuerlich und auch umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen sei. Ein solcher Fall liege nicht vor. Der Hinweis der Finanzverwaltung auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG sei nicht nachvollziehbar, da diese Bestimmung vorsehe, dass Lieferungen und Leistungen die Aufwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 1-5 EStG (Aufwendungen der privaten Lebensführung) abdecken würden, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten würden. Bei einer fremdüblichen Vermietung dürfe es keinen Unterschied machen, ob ein Mietobjekt an fremde Dritte oder nahe stehenden Personen vermietet werde. Die von der Finanzverwaltung angeführten Judikate würden einerseits einen Fall betreffen, bei denen an Kinder vermietet worden sei, die die an den Vater gezahlte Miete zuvor von diesem in Erfüllung der Unterhaltspflicht erhalten haben (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057) und andererseits einen Fall, bei welchem ein Mietverhältnis, bei dem das Mietentgelte zu niedrig gewesen sei, nicht anerkannt worden sei (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

Hinsichtlich der Überlassung von finanziellen Mitteln von der Mutter an die Tochter, wurde angemerkt, dass zur sinnvollen Vermögensbildung eine Schenkung von der Mutter an die Beschwerdeführerin angedacht gewesen sei. Da sich die Fertigstellung des Gebäudes in Teilbereichen noch bis in das Jahr 2010 hingezogen habe und ursprünglich nicht absehbar gewesen sei, in welcher Höhe die Eltern der Beschwerdeführerin Mittel für den Hausbau zuwenden würden, sei eine Schenkungsanzeige mangels Kenntnis des genauen Betrages vorerst nicht vorgenommen worden. Nachdem sich im Mai 2010 die Sachlage entsprechend konkretisiert habe, seien die entsprechenden Schenkungen vorgenommen und diese dem Finanzamt mit Meldung gemäß § 121 a BAO unter Anschluss des Schenkungsvertrages am 6.7.2010 ordnungsgemäß angezeigt worden. Jedenfalls sei von Beginn an vereinbart gewesen, dass die Eltern der Beschwerdeführerin Geldmittel zuwenden würden.

Die Beschwerdeführerin habe mit dem Gebäude eine Einkunftsquelle für ihre Altersversorgung schaffen wollen. Dass die Eltern dabei die Beschwerdeführerin finanziell unterstützt haben, ändere nichts an der Einkunftsquelleneigenschaft des Mietobjektes.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt in weiterer Folge dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde ergänzend angemerkt, dass die Zuwendungen der Eltern an die Beschwerdeführerin in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundstückes und der Errichtung des Gebäudes gestanden seien und der Beschwerdeschrift zu entnehmen sei, dass vom Zeitpunkt der Überweisung des Betrages in Höhe von € 150.000 am 6.2.2009 bis zum 1.6.2010 nicht absehbar gewesen sei, welche Mittel die Eltern der Beschwerdeführerin für den Hausbau noch zuwenden würden. Dies zeige auf, dass der überwiesene Betrag von € 150.000 dem Bau des in der Folge von den Eltern bewohnten Gebäudes gewidmet gewesen sei. Die Mutter der Beschwerdeführerin habe damit als Mieterin einen großen Teil der für das Mietobjekt aufgewendeten Kosten im fünften Monat des Mietverhältnisses getragen. Die Zuwendungen der Eltern an die Beschwerdeführerin würden neben dem kausalen Verhältnis zwischen diesen Zuwendungen und der Errichtung des verfahrensgegenständlichen Gebäudes aufzeigen, dass es im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes eine (stillschweigende oder nach außen in Erscheinung tretende) Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Eltern gegeben habe, wonach die Eltern der Beschwerdeführerin finanzielle Mittel, deren Höhe von den Kosten für den Hausbau abhängig sei, zur Verfügung stellen würden. Ein fremder Mieter würde aber ohne entsprechende Anrechnung auf den von ihm geschuldeten Mietzins keine finanziellen Mittel für die Errichtung des Bestandsobjektes zur Verfügung stellen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In ertragssteuerlicher Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass wie auch vom Finanzamt ins Treffen geführt wurde, vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können, 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 (zuletzt VwGH 28.5.2015, 2012/15/0106)

und diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

Während bei Abschluss von Verträgen zwischen sich fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien in der Regel ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser unter nahen Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden. Um zu gewährleisten, dass durch fremdunübliche Gestaltungen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden, hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung diese Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellt.

Dabei haben diese Kriterien ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Gelangt die Behörde in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass eine zwischen den nahen Angehörigen geschlossene Mietvereinbarung den oben angeführten Kriterien nicht entspricht bzw. dass sie nicht bzw. nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Überlassung der Räumlichkeiten keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Einnahmen unterliegen diesfalls nicht der Einkommensteuer, die mit der (privaten) Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind steuerrechtlich den Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

Zur Umsatzsteuer ist zunächst auf die Bestimmung des § 2 Abs. 1 UStG 1994 zu verweisen. Danach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Dazu vertritt der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung grundsätzlich die Auffassung, dass auch die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Unionsrechtes in Betracht kommt.

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit, verweist der Verwaltungsgerichtshof dabei auf das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler und vertritt die Auffassung, dass die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen ein Wohngebäude im konkreten Fall überlassen wird und unter den Umständen unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen sei und es dabei an einer wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere fehle, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem anderen einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.3.2013, 2009/15/0215).

Wesentlich zur Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist somit ebenfalls wie für das Ertragssteuerrecht das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung, wobei dies an Hand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen ist.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass zwischen den Vertragsparteien keine schriftlichen Mietverträge errichtet wurden. Diese unübliche Vorgehensweise wurde mit dem Argument begründet, man habe Rechtsgeschäftsgebühren einsparen wollen.

Wenngleich vom Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten wird, dass die fehlende Schriftlichkeit einer vertraglichen Vereinbarung nicht zur steuerlichen Negierung des

Vertragsverhältnisses führt, wenn zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sind (vgl. zuletzt VwGH vom 5.9.2012, 2010/15/0018), ist hinsichtlich des Fremdvergleichs zu berücksichtigen, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen sollten, die unter Fremden üblich sind. Aus zivilrechtlicher Sicht ist die Schriftform für einen Bestandvertrag zwar nicht zwingend erforderlich, doch wird ein solcher unter Fremden üblicherweise in schriftlicher Form abgeschlossen. Dies gilt insbesondere für den Fall, wenn der Bestandgegenstand ein ganzes Gebäude umfasst und demnach der Mietzins ein nicht unbeträchtliches Ausmaß erreicht. Ebenso werden Mietverträge über Geschäftsräumlichkeiten üblicherweise in Schriftform abgefasst.

Weiters ist unbestritten, dass weder eine Wertsicherungsklausel vereinbart noch eine Kautionsvereinbarung getroffen wurde. Hiezu wurde seitens der steuerlichen Vertretung lediglich darauf hingewiesen, dass die Bestimmungen des ABGB Gültigkeit hätten.

Dazu ist anzumerken, dass Mietverträge über Mietgegenstände in einem Gebäude mit nicht mehr als zwei selbstständigen Wohnungen (Ein- oder Zweifamilienhäuser) oder Geschäftsräumlichkeiten von der Anwendung des Mietrechtsgesetzes zur Gänze ausgenommen sind und nach den allgemeinen Bestimmungen des ABGB eine Wertsicherung des Mietzinses im Vertrag ausdrücklich vereinbart sein muss. Fehlt es an einer solchen, kann die Miete ohne Zustimmung des Mieters nicht wertangepasst werden. Ein dem Vermieter fremd gegenüberstehender Mieter wird aber einer solchen, im Vertrag nicht vereinbarten Wertanpassung nicht zustimmen.

Da es sohin im konkreten Fall an der Möglichkeit fehlt, die Miete an die allgemeinen Werterhöhungen anzupassen, vermindert sich dadurch das Mietentgelt durch die Geldentwertung de facto zunehmend. Dies zeigt auch der Umstand, dass beispielsweise der Verbraucherpreisindex 2005 seit Oktober 2008 bis zum aktuellen Zeitpunkt um 12,64 % gestiegen ist. Hätte man sohin vertraglich eine Wertanpassung vereinbart und diesen Index zugrunde gelegt, würde das Mietentgelt derzeit bereits 1.520,63 € (vereinbartes Mietentgelt 1.350 € x 12,64 %) betragen. Ein Vermieter der fremdüblich vorgeht, würde nicht auf eine entsprechende Wertanpassung verzichten, indem er eine solche vertraglich nicht vereinbart, da sich andernfalls seine Rendite erheblich vermindern würde.

Nach Auffassung des Gerichtes hält aber bereits auf Grund dieser Umstände weder der mit der Mutter noch der mit der Kommanditgesellschaft abgeschlossene mündliche Mietvertrag einem Fremdvergleich stand, da ausgeschlossen werden kann, dass ein einem Mieter fremd gegenüberstehender Vermieter in einen mit diesem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag keine Wertsicherungsklausel aufnimmt (vgl. BFG vom 23.10.2014, RV/7103379/2012).

Dass die Fremdunüblichkeit eines Bestandsverhältnisses auch lediglich in „Nebenbestimmungen“ liegen kann, entspricht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 und 0029)

Ergänzend ist zur Höhe des Mietentgeltes darauf hinzuweisen, dass für die Wohnfläche im Ausmaß von rund 175 m<sup>2</sup> ein Bruttomietentgelt in Höhe von 880 € pro Monat und für die Bürofläche ein solches in Höhe von 550 € netto vereinbart wurde.

Daraus resultiert für die Wohnfläche ein Bruttoentgelt pro Quadratmeter in Höhe von 5 € (880 € : 176 m<sup>2</sup>) und für die Bürofläche ein Quadratmeterpreis von netto 17,85 € (550 € für 30,82 m<sup>2</sup>).

Derzeit werden Wohnflächen im Raum W zwischen 10 und 15 € pro Quadratmeter und ebenerdig gelegene Praxisräumlichkeiten um rund 13 € pro Quadratmeter zur Miete angeboten (siehe [www.immo.at](http://www.immo.at) : Häuser und Wohnung mieten in W ). Selbst wenn man berücksichtigt, dass im Zeitraum 2008 bis 2015 die Wohnraummieten in W angestiegen sein werden, wird das Mietentgelt für die Wohnfläche als weit unter dem üblichen Mietentgelt zu beurteilen sein.

Bezüglich der vermieteten Büroräumlichkeit wird angemerkt, dass nach Auffassung des Gerichtes weder die Ausstattung der Räumlichkeiten mit Laminatboden, Heizung sowie einer CAD-Verkabelung für die EDV und einer indirekten Beleuchtung noch die Lage der Räumlichkeiten in der Nähe eines Golfplatzes ebensowenig wie die Größe ein derart hohes Mietentgelt zu rechtfertigen vermag, zumal nicht ersichtlich ist, warum ein Fremder Dritter für die Anmietung von Büroräumlichkeiten die in Golfplatznähe gelegen sind, bereit wäre, ein wesentlich höheres Mietentgelt in Kauf zu nehmen (rund 32 % höher als derzeit am Markt angebotene Büroräumlichkeiten – 100/13,50x17,85). Im übrigen wird darauf hingewiesen, dass nach Auffassung des Gerichtes die Golfplatznähe vielmehr bei der Mietzinsbildung für den Wohnraum zu berücksichtigen wäre.

Soweit vorgebracht wurde, dass von der Kommanditgesellschaft das hohe Mietentgelt akzeptiert worden sei, weil für die vorher angemieteten Büroräumlichkeiten ebenso viel bezahlt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Umstand an der Fremdunüblichkeit des Mietentgeltes nichts zu ändern vermag.

Soweit das Finanzamt mit ihren Ausführungen auf den Umstand Bezug nimmt, es habe eine Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Eltern gegeben, wonach die Eltern der Beschwerdeführerin finanzielle Mittel, deren Höhe von den Kosten für den Hausbau abhängig seien, zur Verfügung gestellt hätten, ist darauf zu verweisen, dass im Streitfall ausschließlich zu prüfen ist, ob die gegenständlichen Mietverhältnisse einem Fremdvergleich standhalten.

Diesbezüglich ist auf die vom Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0135 und 0136, vertretene Rechtsauffassung hinzuweisen. Nach dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt schloss die Beschwerdeführerin mit ihrem Ehemann einen Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines auf zehn Jahre befristeten Fruchtgenussrechtes am Ober- und Dachgeschoss eines Hauses ab, das

sich im Eigentum ihres Ehemannes befindet und führte sodann unter Übernahme von beträchtlichen Kosten Baumaßnahmen am Fruchtgenussobjekt durch und vermietete die Räumlichkeiten in weiterer Folge an ihren Sohn zu einem Mietentgelt in festgelegter Höhe, welches in einem Nachtrag auf 800 EUR aufgebessert wurde. Aus der Vermietung hat die Beschwerdeführerin Einkünfte und Umsätze erklärt sowie Vorsteuern geltend gemacht.

Die belangte Behörde hat die Einkünfte aus der Vermietung und die Umsätze sowie Vorsteuern nicht anerkannt im Wesentlichen u.a. mit der Begründung, dass bei der vorliegenden Fallkonstellation auch der im Vorfeld abgeschlossene Fruchtgenussvertrag, der der Beschwerdeführerin erst die Grundlage für die Einkommenserzielung verschafft habe, dem Fremdvergleich zu unterziehen sei.

Dazu wurde vom Verwaltungsgerichtshof die Rechtsauffassung vertreten, dass Gegenstand des Berufungsverfahrens die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der Vermietung von Räumlichkeiten an ihren Sohn sowie die in diesem Zusammenhang erklärten Umsätze und geltend gemachten Vorsteuern seien und daher ausschließlich zu prüfen ist, ob der abgeschlossene Mietvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatte und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (VwGH 25. Juli 2013, 2011/15/0151).

Dies bedeutet für den streitgegenständlichen Fall, dass lediglich die beiden Bestandsverträge betreffend die Nutzungsüberlassung des Wohnhauses und der Büroräumlichkeiten nach den Kriterien zur Angehörigenjudikatur zu prüfen sind. Ob die allfällige zeitgleiche Schenkung von Geldbeträgen einem Fremdvergleich standhält, ist dabei ohne Belang, da Gegenstand des Beschwerdeverfahrens die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der Vermietung der Wohn- und der Büroräumlichkeit an ihre Mutter bzw. an die Kommanditgesellschaft der Eltern ist.

Soweit das Finanzamt zur Begründung, dass die Mietverhältnisse steuerlich nicht anzuerkennen seien, ins Treffen führt, es handle sich dabei um die zur Verfügungstellung von Wohnraum an die Eltern, ist anzumerken, dass diese Begründung die angefochtenen Bescheide nicht zu tragen vermag, da Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, grundsätzlich steuerlich anzuerkennen sind.

Hinsichtlich des im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12.11.2010 (Begründung zur Berufung) gestellten Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, ist anzumerken, dass gemäß der Bestimmung des § 274 Abs. 1 Z1 lit a und b BAO ein Anspruch auf mündliche Verhandlung nur besteht, wenn ein solcher in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264 BAO), gestellt wird. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Auch ein Antrag in einer Eingabe, welche die in der Beschwerde fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046). Insoweit konnte im Streitfall von der Durchführung

einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden, wobei im übrigen darauf hingewiesen wird, dass der steuerliche Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2014 ohnehin angemerkt hat, dass man eine genauere Sachverhaltsdarstellung nicht vornehmen wolle, da dies bereits in der Begründung zur Beschwerde erfolgt sei und darum gebeten werde, dies zu berücksichtigen.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Der Beschwerdeentscheidung liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde, da im vorliegenden Fall lediglich hierüber abzusprechen war, ob der mündliche Mietvertrag in der vorliegenden Fassung fremdüblich abgeschlossen wurde oder nicht. Es entspricht der herrschenden Rechtsprechung, dass fremdunübliche Mietverträge zwischen nahen Angehörigen keine steuerliche Anerkennung finden dürfen. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 28. September 2015