

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 62-64, 1020 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21. Dezember 2011, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 wurde dem Finanzamt ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus der ab 1.Mai 2009 in Bestand

gegebenen Wohnung in einem Jugendstilhaus in 1190 Wien in Höhe von 5.820,42 Euro angezeigt.

Strittig ist, ob der zwischen der Bf. und dessen Ehefrau im April 2009 mündlich abgeschlossene und mit dem Hauptmietvertrag vom 22.Juni 2011 schriftlich festgehaltene Bestandvertrag die Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden entspricht, in eventu, ob die Betätigung als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu werten ist.

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 verneinte das Finanzamt das Vorliegen eines abgabenrechtlich relevanten Bestandverhältnisses zwischen nahen Angehörigen mit der Begründung: *"Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie einem Fremdvergleich standhalten, d.h. dass sich auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Betrachtet man die Neuvermietung in 1190 Wien, A-Straße (94,7m²-Neuvermietung erfolgte im Juni 2011) zu einem m²-Preis von acht Euro /zehn Euro ab Fertigstellung der Umbauarbeiten inkl. Betriebskosten - und entnimmt man dann Mietpreise aus dem Immobilienpreisspiegel 2010 für Büroflächen im 19.Bezirk für das Jahr 2009 mit einer Größe von mehr als sechzig m² mit sehr gutem Wohnwert in Höhe von vierzehn Euro je m², so kommt man zu dem Schluss, dass die von der Gattin des Eigentümers bezahlte Miete keine fremdübliche Miete darstellt. In Bezug auf die Eigentumswohnung ist somit die Vermietungstätigkeit als steuerlich unbedeutliche Voluptuarbetätigung einzustufen."*

Der Rechtsmeinung des Finanzamts hielt der steuerliche Vertreter in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 entgegen:

"In der Einkommensteuererklärung 2009 wurden erstmalig Einkünfte aus Vermietung des Mietobjektes in Höhe von rund -5.800 Euro angesetzt. Der Erwerb des rund 94,7m² großen Mietobjektes erfolgte im März 2009. Bei dem Mietobjekt handelt es sich ... um eine Wohnung... Von der Mieterin wird diese Wohnung als Ordination genutzt. In diesem Zusammenhang möchten wir auf Punkt 3.1. des Kaufvertrages hinweisen, worin sich der „Käufer erklärt, das Kaufobjekt besichtigt zu haben, dessen Zustand und die damit verbundene Wohnung zu kennen und zu genehmigen. Die Verkäuferin sichert dem Käufer weiters zu, dass im WE-Vertrag die Benützungsvereinbarung von Wohnungen auch als Ordination für geschäftliche Tätigkeiten vorgesehen ist.“ Das Mietverhältnis, dass zwischen unserer Mandantschaft und seiner Gattin ... abgeschlossen wurde, begann am 1.Mai 2009.

Der im Mietvertrag vereinbarte Hauptmietzins (inkl. Betriebskosten) beträgt in den Jahren 2009 und 2010 757,60 Euro/ Monat inkl. BK (entspricht rund acht Euro/m²) ... ab dem Jahr 2011 950 Euro inkl. BK (entspricht rund zehn Euro/m²).

Im Rahmen mehrerer Ergänzungsersuchen des Finanzamts betreffend die erstmalige Berücksichtigung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde diesem

Miet- und Kreditvertrag sowie eine Prognoserechnung vorgelegt. Weiters wurden dem Finanzamt Nachweise über die im Jahr 2009 bezahlten Zinsen und Betriebskosten sowie die vereinbarten Mieten übermittelt.

*Wie im Mietvertrag in der Präambel angeführt, wurde der **Mietvertrag im April 2009 mündlich abgeschlossen. Der im Juni 2011 schriftlich abgeschlossene Mietvertrag gibt die im Jahr 2009 mündlich geschlossenen Vereinbarungen lediglich wieder.***

Auch wurden bereits ab dem Jahr 2009 die vereinbarten Mieten von unserer Mandantschaft vereinbart....

*Im **Mietobjekt** ..., das etwa im Jahr 1906 errichtet wurde, wurden zum Zeitpunkt der Anschaffung umfangreiche Umbauarbeiten, wie der Ausbau der Rohdachbodenfläche sowie der Einbau eines Personenlifts (vgl. auch Kaufvertrag vom März 2009) vom Verkäufer durchgeführt. Im abgeschlossenen Mietvertrag wurde die Beeinträchtigung des Mietobjekts, das der Mieterin als Ordination dient, durch diese Umbauarbeiten in der Weise berücksichtigt, dass in den Jahren 2009 und 2010 der Mietpreis reduziert mit acht Euro/m² festgesetzt wurde. Nachdem der Umbau Ende 2010 abgeschlossen wurde, wurde ab dem Jahr 2011 ein Mietpreis von zehn Euro/m² vereinbart.*

Eine - dieser Berufung beigefügten - Stellungnahme des Immobilientreuhänders Dr. ... P., allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, erachtet, entgegen der Ansicht des Finanzamts, den vereinbarten Mietzins von zehn Euro ... als fremdüblich. Gemäß den Ausführungen des Sachverständigen handelt es sich bei dem Mietobjekt um einen sanierten Altbau, das über eine normale Ausstattung verfügt, jedoch über keine Küche und für allfällige gewerbliche Nutzung keine EDV-Kanäle oder ähnliche Ausstattung aufweist.

Wie aus der Stellungnahme ersichtlich ist, liegen die Preise/m² für die Jahre 2009 bis 2011 für mittleren und guten Wohnwert jeweils unter zehn Euro. Die Preise/m² für Büroflächen für einfache oder gute Nutzungswerte für die Jahre 2009 bis 2011 liegen um ca. zehn Euro, Der Sachverständige stellt die Anerkennung des Mietobjektes als Büroeignung aufgrund der Ausstattung und der Gegebenheiten stark in Frage (vgl. Stellungnahme).... Für den Sachverständigen sind keine Kriterien für einen sehr guten Nutzungswert für Büroflächen feststellbar. Weiters ist der Stellungnahme zu entnehmen, dass unter Berücksichtigung der Bauarbeiten bei Mietbeginn ein Abschlag von 15% bis 20% bis Fertigstellung der Umbauarbeiten gerechtfertigt ist....."

Als weiteren Nachweis für die Fremdüblichkeit der Miete übermittelte der Steuerberater dem Finanzamt vier Anbote vom Jahr 2012 vom Immobilienmaklergesellschaften für Mietobjekte, die alle rund um die B-Straße liegen, aus denen folgende m²- Preise ersichtlich waren:

1) Anbieter Trimond Immobilienmakler: Adresse Pfarrwiesengasse. Grundfläche 104m². Gesamtbelastung (inkl. BK): 1.065,45 Euro, Nutzung als Büro, Euro / m²: 10,2.

2) Anbieter: Haus-Frau Immobilien: Adresse: Cottagegasse; Wohnfläche: 82m²; Gesamtbelastung (inkl BK): 890 Euro; Nutzung: als Wohnung Euro / m²: 10,8.

3) Anbieter: Dobrovnik Flasch: Adresse: Krottenbachstraße 58; Wohnfläche 86 m²; Gesamtbelastung (inkl. BK): 859,17 Euro; Nutzung: als Wohnung Euro / m²: 10.

4) Anbieter: Engel Thiele Real Estate Services: Wohnfläche: 91m². Gesamtbelastung (inkl. BK): 790 Euro. Nutzung als Wohnung (Baujahr 1890!) Euro /m²: 8,68.

Zu den Mietanboten brachte der steuerliche Vertreter vor, dass "die Mietpreise inkl. Betriebskosten für vergleichbare Objekte ebenfalls bei rund zehn Euro liegen und somit in jener Höhe, die auch unsere Mandantschaft vertraglich vereinbart hat.

Wie das Finanzamt auf einen - in der Bescheidbegründung angeführten - sehr guten Wohnwert kommt, geht aus der Begründung nicht hervor. Auch wurden keine weiteren Erkundigungen über die Qualität und Art des Wohnwertes bei unserer Mandantschaft eingeholt. Ein Preis/m² in Höhe von vierzehn Euro für Büroflächen mit sehr gutem Nutzungswert kann aufgrund der Stellungnahme vom Sachverständigen aber auch aufgrund der derzeitigen Preissituation am Immobilienmarkt (vgl. angeführte Anbote) nicht als Vergleich für eine fremdübliche Miete unserer Mandantschaft herangezogen werden. Für die Festsetzung eines Vergleichswertes ist ... auch zu berücksichtigen, dass es sich um eine Altbauwohnung handelt und ... keine für Bürotätigkeiten erforderliche Infrastruktur (Küche, Anschlüsse) vorhanden sind. Die für einen sehr guten Nutzungswert definierten Kriterien (optimale Verkehrsanbindung, nach modernen Erkenntnissen ausgestatteter, repräsentativ angelegter Bürobau, technisch zeitgemäße Einrichtung) sind nicht vorhanden.

Durch die Stellungnahme vom Sachverständigen Dr. P. sowie die am aktuellen Immobilienmarkt für den 19. Bezirk erzielbaren Mietpreise erachten wir die zwischen dem Ehepaar ... abgeschlossene Mietzinsvereinbarung ... als fremdüblich.

Aufgrund der fremdüblichen Miete von acht Euro / zehn Euro beantragen wir die Vermietungstätigkeit unserer Mandantschaft ... als steuerlich relevante Einkunftsquelle zu qualifizieren und den im Jahr 2009 erwirtschafteten Werbungskostenüberschuss von rund 5.800 Euro gemäß eingereichter Einkommensteuererklärung anzusetzen. Eine Einstufung der Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhaberei liegt somit, auch aufgrund der dem Finanzamt bereits vorgelegten Prognoserechnung, die einen Gesamtüberschuss innerhalb der von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes erwirtschaftet, nicht vor."

Mit Schreiben des Finanzamts vom 4.Juni 2012 wurde der Bf. u. a. um Übermittlung der Überweisungsbelege der Mietzahlungen der Mieterin für die Jahre 2009 bis 2011 und, da laut Homepage der Praxisgemeinschaft ..." ein Teil des Mietobjekts auch von Mag. T. als Therapieraum genutzt wird, um Vorlage des Mietvertrags sowie der monatlichen Überweisungsbelege ersucht.

Mit Schreiben vom 19.Juli 2012 brachte der steuerliche Vertreter nach Darstellung des bisherigen Verfahrens vor, "dass zwischen dem Bf. und Mag. T. kein Vertragsverhältnis besteht. Der Bf. hat ... das ganze Mietobjekt (siehe Mietvertrag) an seine Frau vermietet. Die Ehefrau hat einen Teil dieser Räumlichkeiten ... untervermietet. Die Untervermietung von der Ehegattin ... hat somit keinen Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit des Bf..... Ob und in welchen Umfang die Ehefrau untervermietet, ist für die Beurteilung, ob beim Bf. Liebhaberei vorliegt oder nicht, irrelevant. Der im Mietvertrag ... dargelegte

fremdübliche Mietzins wird von der Ehefrau für die kompletten 94m² monatlich bezahlt und in der Einkommensteuererklärung ... als Einnahme angesetzt und versteuert. ... Wie sie ... der...Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 ersehen können, beträgt der Werbungskostenüberschuss im Jahr 2010 rund 3.700 Euro. Der in der Prognoserechnung angesetzte Werbungskostenüberschuss für das Jahr 2010 war ... um rund 3.000 Euro höher. Nachdem bereits im Jahr 2010 ein gegenüber der Planung wesentlich besseres Ergebnis erzielt werden konnte und sämtliche Erfordernisse und Voraussetzungen gemäß LVO ... nachweislich belegt werden konnten, ist die Vermietungstätigkeit des Bf. ... als steuerlich relevante Einkunftsquelle zu qualifizieren."

Auf die Vorlage der Berufung gemäß § 276 Abs. 6 BAO durch das Finanzamt folgte das an den Bf. adressierte Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 8.Oktober 2013, mit dem zunächst u. a. die §§ 115 Abs. 1 und 3, 119 Abs. 1, 166 und 167 Abs. 2 BAO, die Absätze 1 bis 7 des § 16 MRG in der Fassung des BGBl. II. Nr.295/2008 (Höhe des Hauptmietzinses), die ersten beiden Absätze des § 16 b Abs. 1 und 2 MRG BGBl.Nr.520/1981 in der Fassung des BGBl. I Nr.25/2009 (Kaution), § 29 MRG in der Fassung des BGBl. I Nr.25/2009 (Auflösung und Erneuerung des Mietvertrags, Zurückstellung des Mietgegenstands) zitiert, die Kriterien des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen dargestellt und die Abgabe einer Stellungnahme zu den nachfolgenden, einer Stattgabe der Beschwerde widersprechenden Ausführungen freigestellt wurde:

"Zwar wurde mit der Einkommensteuererklärung 2009 in Verbindung mit dem Schreiben des Immobilientreuhänders Dr. P. vom 17.Jänner 2011 die Vermietung einer Altbauwohnung ab 1.Mai 2009 behauptet, dennoch ist die abgabenrechtliche Anerkennung diesem Bestandverhältnis aufgrund der derzeitigen Aktenlage zu versagen, weil die Präambel in dem am 22.Juni 2011 unterzeichneten Bestandvertrag, derzufolge der Vermieter und der Mieter im April 2009 einen mündlichen Mietvertrag abgeschlossen hätten, „der nunmehr schriftlich festgehalten wird“, klar und eindeutig den Bestand eines Mietvertrages betreffend die in Rede stehende Wohnung ab dem 1.Mai 2009 in Schriftform ausschließt und damit der Annahme, der Zeitpunkt des Beginns des Bestandverhältnisses samt dessen zeitliche Befristung sei nach außen hin ausreichend in Erscheinung getreten, widerspricht. Obwohl die Altbauwohnung in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fällt, war nicht einmal anhand des nachträglich verfassten Hauptmietvertragstextes die Beachtung der Bestimmung des § 16 Abs.7 MRG, also die Vornahme eines durch die Befristung des Bestandvertrages bedingten Abschlags vom Mietzins festzustellen, infolge dessen der Vertrag keinen eindeutigen und klaren Inhalt hatte, um der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Dient eine Mietzinskaution der Absicherung der Ansprüche des Vermieters gegen den Mieter, so sprach auch das Fehlen eines Vertragspunkts „Mietzinskaution“ dagegen, dass der Vertrag auch zwischen Fremden in der dargestellten Form abgeschlossen worden wäre. Wurde dem Finanzamt mit dem Schreiben vom 24.Oktober 2011, demzufolge „die Miete für die Zeiträume Mai bis Oktober 2009 von S. G. bar an unsere Mandantschaft bezahlt, ab dann durch Banküberweisung.“ die Änderung der Mietzahlungsart nach nur wenigen Monaten angezeigt, so war die

Absicht, die in Rede stehende Wohnung ab dem 1.Mai 2009 in Bestand zu geben, aufgrund der zuvor genannten Sachverhaltselemente in Verbindung mit den oben zitierten Mietrechtsbestimmungen zu verneinen.

Da das in Rede stehende Bestandverhältnis nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, keinen eindeutigen Inhalt gehabt hat und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre, wird der zwischen K. und S. G. abgeschlossene Vertrag aufgrund der derzeitigen Aktenlage nicht anzuerkennen sein."

Mit Schreiben vom 9.April 2014 zog der steuerliche Vertreter den im Rahmen der Beschwerde vom 23. Jänner 2012 gestellten Antrag gemäß § 284 Abs. 1 BAO auf mündliche Verhandlung zurück.

Sachverhalt

Aufgrund des Hauptmietvertrags vom 22.Juni 2011 steht fest, dass (Präambel:) "der Vermieter und der Mieter einen mündlichen Mietvertrag im April 2009 abgeschlossen haben, der nunmehr schriftlich festgehalten wird". (Punkt III „Vertragsdauer, Kündigung“:) "Das Mietverhältnis beginnt am 1.Mai 2009 und endet am 30.April 2019, ohne dass es einer Kündigung bedarf". (Punkt IV „Mietzins“:) "Aufgrund der derzeit bestehenden Umbauarbeiten beträgt der Mietzins 757,60 Euro inkl. Betriebskosten (derzeit 145,70 Euro monatlich) für das Jahr 2009 und 2010. Ab der Fertigstellung der Umbauarbeiten (voraussichtlich Ende 2010) wird der Mietzins auf 950 Euro inkl. Betriebskosten angehoben." Ein Vertragspunkt "Mietzinskaution" fehlt.

Rechtslage

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, für die zum Beispiel das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. April 2007, 2004/13/0025 genannt sei, können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts –ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit– nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 20.März 2000, 96/15/0120, 18.April 2007, 2004/13/0025). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 11.November 2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung §167 Abs. 2 BAO und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10.Mai 1988, 87/14/0084).

Nach Jakom, Einkommensteuergesetz 2014, Rz 333 zu § 4 EStG 1988 ist, was das Kriterium "Außenwirkung" anbelangt, grundsätzlich zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrags üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. Es ist mit Sicherheit davon auszugehen, dass ein mündlicher Mietvertrag über Geschäftsräume absolut unüblich ist (UFS 24.Jänner 2013, RV/0154-F/11). Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang darauf, dass etwa das Mietrechtsgesetz bei gewissen Klauseln Schriftlichkeit zwingend vorsieht. Hierzu zählen beispielsweise die Befristung von Mietverhältnissen oder die vertragliche Vereinbarung von Kündigungsgründen.

Nach Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (Loseblatt), 16. Lfg/Doralt/Toifl Rz 163 zu § 2) bedeutet das Kriterium „Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt“ nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23.Mai 1978, 1943, 2237/77).

Das Kriterium der "Fremdüblichkeit" ist gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10.Juli 1996, 94/15/0039, aus der Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen. Nach Jakom, Einkommensteuergesetz 2014, Rz 335ff. zu § 4 EStG 1988 müssen Verträge zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich standhalten. Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (VwGH 28.Juni 2006, 2002/13/0119). Die Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein (VwGH 1.Dezember 1992, 92/14/0149).

Zivilrechtlich ist der Abschluss eines Mietvertrages auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten im Sinn des § 863 ABGB zulässig. Im Geltungsbereich des Mietrechtsgesetz ist bei gewissen Klauseln (z.B. Befristung, Lagezuschlag, vertragliche Kündigungsgründe) Schriftlichkeit zwingend erforderlich.

Rechtliche Würdigung

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und - verwendung zulassen. Betreffend die Anerkennungsvoraussetzung „Außenwirkung“ war zu fordern, dass die vertragliche Mietvereinbarung zwischen den nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllt, die unter Fremden üblich sind. Nach Art und Inhalt des Bestandverhältnisses wäre es üblich gewesen, es in Schriftform abzuschließen, weil das Mietrechtsgesetz bei gewissen Klauseln, wofür zum Beispiel die Befristung von Mietverhältnissen, der Lagezuschlag, vertragliche Kündigungsgründe genannt seien, Schriftlichkeit zwingend vorsieht. Allein die bloße Erklärung, einen mündlichen Mietvertrag betreffend die in Rede stehende Wohnung, bestehend aus Vorraum, drei Zimmern, Küche (unmöbliert), Bad und WC sowie einem Kellerabteil, im April 2009 abgeschlossen zu

haben, der nun mehr schriftlich festgehalten wird, und der Vermerk "Mietvertragsgebühr 342 Euro gemäß § 33 TP 5 GebG am 24.Juni 2011 selbst berechnet und entrichtet" zu haben, rechtfertigte daher weder die Annahme einer Vermietungsabsicht des Bf., noch die Annahme eines im April 2009 abgeschlossenen (mündlichen) Mietvertrages auf Zeit, der mit dem Hauptmietvertrag vom 22.Juni 2011 nachträglich schriftlich festgehalten wurde. Da ein stichhaltiges Beweismittel über den Abschluss einer befristeten Mietvereinbarung im April 2009 gefehlt hatte, war dem der Beschwerde zugrunde gelegenen Bestandverhältnis die Anerkennung des Kriteriums des Nach-außenausreichend-zum-Ausdruck-Kommens (Publizitätserfordernis) zu versagen.

Betreffend das Kriterium "Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt" war entscheidungsrelevant, dass § 16 Abs. 7 MRG, BGBl. Nr.520/1981 in der Fassung des BGBl. II Nr.295/2008 bestimmt, dass sich der Hauptmietzins bei einer in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fallenden Eigentumswohnung in einem Altbau im Fall eines befristeten Hauptmietvertrags (§ 29 Abs. 1 Z 3) um 25% mindert. Der Text des Vertragspunkts IV.Mietzins - *"Aufgrund der derzeit bestehenden Umbauarbeiten beträgt der Mietzins 757,60 Euro inkl. Betriebskosten (derzeit 145,70 Euro monatlich) für das Jahr 2009 und 2010. Ab der Fertigstellung der Umbauarbeiten (voraussichtlich Ende 2010) wird der Mietzins auf 950 Euro inkl. Betriebskosten angehoben."* war der Beweis dafür, dass die Anwendung eines Abschlags vom Mietzins gemäß §16 Abs. 7 MRG nicht vereinbart wurde. Fehlt ein stichhaltiges Beweismittel für die Befristung des Mietvertrages zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses, so war der Bestand eines klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalts des im Jahr 2009 begründeten (befristeten) Bestandverhältnisses zu verneinen.

Das Kriterium "Fremdvergleich" war als nicht erfüllt zu werten, weil die Leistungsbeziehungen zwischen den Vertragspartnern bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein hätten müssen. Da eine nur mündlich vereinbarte Befristung eines Mietvertrages betreffend ein in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fallendes Bestandobjekt zivilrechtlich generell nicht gilt, wäre der befristete Mietvertrag über eine in den Teilanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fallende Wohnung in mündlicher Form unter Fremden in Hinblick auf die zivilrechtlichen Folgen einer solchen Vereinbarung absolut unüblich gewesen. Mangels eines stichhaltigen Beweismittels für die Befristung des in Rede stehenden Bestandverhältnisses war der Inhalt des im Juni 2011 unterzeichneten Hauptmietvertrags, mit dem der in mündlicher Form im April 2009 abgeschlossene befristete Mietvertrag festgehalten worden war, nicht dazu geeignet, eine bloße spätere Fixierung eines bereits früher abgeschlossenen Vertrags nachzuweisen. Auch das Fehlen eines Vertragspunkts "Mietzinskaution" sprach gegen die Fremdüblichkeit der Vereinbarung, weil eine Mietzinskaution dem Bestandgeber zur Sicherung zukünftiger Forderungen dient, die mit dem Mietverhältnis in Zusammenhang stehen können. Das Mietrechtsgesetz verzichtet zwar auf eine Obergrenze, jedoch muss eine Kaution in einem „angemessenen Verhältnis zum Sicherungsinteresse“ (Wert der Wohnung, Höhe der Miete) stehen. In Hinblick auf die vom Bf. gewählte Form

der Begründung des befristeten Bestandverhältnisses und des Verzichts auf eine "Mietzinskaution", die Gegenstand eines eigenen Punkts im Mietvertrag ist, war die Annahme, dass das in Rede stehende Bestandverhältnis zwischen Familienfremden in gleicher Form und inhaltlicher Gestaltung begründet worden wäre, zu verneinen.

Da das in Rede stehende Bestandverhältnis zwischen dem Bf. und dessen Ehegattin nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen war, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufgewiesen hatte und zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wäre, war der in Rede stehende Bestandvertrag nicht der Besteuerung zugrunde zu legen. Fehlt es an einem Untersuchungsgegenstand für die Liebhabereiprüfung, so fiel die in Rede stehende Betätigung des Bf. nicht in den Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Frage, ob der zwischen dem Bf. und dessen Ehefrau abgeschlossene Bestandvertrag betreffend die Wohnung Top 01 in dem Jugendstilhaus B-Straße 02 in 1190 Wien den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden entspricht, in eventu, ob die Betätigung als Liebhaberei gemäß § 1 Abs.2 LVO zu werten ist, in freier Beweiswürdigung zu beurteilen war. Die Rechtslage ist durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als geklärt anzusehen.

Gegen dieses Erkenntnis ist daher keine (ordentliche) Revision zulässig.