

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache A B & C HG, D, vertreten durch Mag. Gerald Prucher, Neufeldweg 136, 8041 Graz-Liebenau, über die Beschwerde vom 16. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamts Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 14. Dezember 2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 und 2009 in der Sitzung am 28. Juni 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die **Umsatzsteuer** für das Jahr **2006** wird festgesetzt mit -13.676,25 Euro.

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und des Eigenverbrauchs beträgt 17.895,10 Euro.

Davon sind mit 10% zu versteuern: 17.895,10 Euro

Gesamtbetrag der Vorsteuern: -15.465,76 Euro

Die **Umsatzsteuer** für das Jahr **2007** wird festgesetzt mit -48.645,62 Euro.

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und des Eigenverbrauchs beträgt 15.228,24 Euro.

Davon sind mit 10% zu versteuern: 15.228,24 Euro

Gesamtbetrag der Vorsteuern: -50.168,44 Euro

Die **Umsatzsteuer** für das Jahr **2008** wird festgesetzt mit -16.007,50 Euro.

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und des Eigenverbrauchs beträgt 18.969,53 Euro.

Davon sind mit 20% zu versteuern: 3.000 Euro

Davon sind mit 10% zu versteuern: 15.969,53 Euro

Gesamtbetrag der Vorsteuern: -18.204,45 Euro

Die **Umsatzsteuer** für das Jahr **2009** wird festgesetzt mit 3.438,84 Euro.

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und des Eigenverbrauchs beträgt 29.745,12 Euro.

Davon sind mit 20% zu versteuern: 7.500 Euro
Davon sind mit 10% zu versteuern: 22.245,12 Euro
Gesamtbetrag der Vorsteuern: -285,67 Euro

Die im Kalenderjahr **2008** erzielten **Einkünfte** werden gemäß § 188 BAO festgestellt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen: -9.344,63 Euro Davon entfallen auf C A: -4.672,31 Davon entfallen auf B A: -4.672,32

Die im Kalenderjahr **2009** erzielten **Einkünfte** werden gemäß § 188 BAO festgestellt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen: 12.039,36 Euro Davon entfallen auf C A: 6.019,68 Euro Davon entfallen auf B A: 6.019,68 Euro

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Miteigentumsgemeinschaft (Miteigentümer: B und C A) errichtete in den Jahren 2006 bis 2008 auf einem den Miteigentümern gehörenden Grundstück ein Einfamilienhaus um 490.929,32 Euro (ohne Umsatzsteuer) mit einer Gesamtfläche von 392 m² (bestehend aus Keller, Erdgeschoß und Obergeschoß). Die mit der Errichtung in Zusammenhang stehenden Vorsteuern wurden geltend gemacht. Beginnend mit 1. August 2008 schloss die beschwerdeführende Miteigentumsgemeinschaft (Bf.) zwei Mietverträge ab. Laut Mietvertrag 1 vermietete die Bf. Büroräume im Ausmaß von 42,85 m² im Obergeschoß des Hauses sowie ein Archiv (Lager) im Ausmaß von 55,72 m² im Keller des Hauses an die A E GmbH um eine wertgesicherte monatliche Miete von 700 Euro sowie ein Betriebskostenpauschale von 50 Euro (jeweils zuzüglich 20% Umsatzsteuer). Laut Mietvertrag 2 vermietete sie die übrigen Teile des Hauses mit einer Nutzfläche von 293,47 m² (Keller: 81,58 m², Erdgeschoß: 119,88 m², Obergeschoß: 92,01 m²) sowie den zum Haus gehörenden Garten um eine wertgesicherte monatliche Miete von 1.300 Euro zuzüglich 10% Umsatzsteuer an den Sohn der Miteigentümer (A E) und dessen damalige Lebensgefährtin F.

Anlässlich einer für die Jahre 2006 bis 2009 vorgenommenen Außenprüfung vertrat die Prüferin die Ansicht, bei der Vermietung des Einfamilienhauses handle es sich nicht um eine unternehmerische Tätigkeit, weshalb die Vorsteuern für die Errichtung des Hauses nicht abzugsfähig seien. Diese Rechtsansicht begründete die Prüferin hinsichtlich der als Büro bzw. Lagerraum vermieteten Teile des Hauses damit, dass der Sohn der Miteigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer dieser Gebäudeteile anzusehen sei. Hinsichtlich der übrigen Teile des Einfamilienhauses vertrat die Prüferin die Ansicht, die

von der Bf. gewählte rechtliche Gestaltung zielt offensichtlich darauf ab, Aufwendungen für den Haushalt und den privaten Wohnbedarf des Sohnes der Miteigentümer in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden. Derartige Gestaltungen seien laut Verwaltungsgerichtshof selbst dann steuerlich unbeachtlich, wenn dafür (auch) außersteuerliche Gründe gegeben seien und sie einem Fremdvergleich standhielten. Zu diesem Ergebnis kam die Prüferin auf Grund der Feststellungen, dass der Sohn der Miteigentümer im Jahr 2006 zunächst selbst als Bauwerber für das zu errichtende Einfamilienhaus aufgetreten sei, den Auftrag für die Vermessung zum Zweck der Teilung des Grundstücks erteilt und auch bezahlt habe, er weiters bei den beiden von den Miteigentümern für die Errichtung des Hauses aufgenommenen Krediten als Bürge und Zahler aufscheine, eine Lebensversicherung zur Besicherung dieser Kredite abgeschlossen und im Jahr 2010 eine Überweisung in Höhe von 10.490,10 Euro auf ein Konto der Miteigentümer getätigt habe, für die er keinen Grund habe angeben können. Für die Betriebskosten sei von den Mietern ein monatlicher Akontobetrag geleistet worden. Die jährliche Abrechnung, die im Mietvertrag vorgesehen sei, sei bisher noch nicht vorgenommen worden. Bei dem Einfamilienhaus handle es sich um ein repräsentatives, sehr hochwertig ausgestattetes Gebäude mit einem Schwimmbad im Ausmaß von 9 m x 5 m x 1,5 m, einer Terrasse mit über 160 m² und einem sehr hochwertig ausgestatteten Badezimmer. Der Sohn der Miteigentümer habe als Mieter ca. 80.000 Euro in das Einfamilienhaus investiert (ua. für die Einrichtung der Küche, für eine Photovoltaikanlage und Teile des Schwimmbades). Dennoch habe er laut Mietvertrag auf alle Ersatzansprüche im Zusammenhang mit den von ihm getätigten Investitionen verzichtet, und das, obwohl die Vermieter nach Ablauf des ersten Jahres jederzeit das Recht haben, das Mietverhältnis ua. wegen Eigenbedarfs zu kündigen.

Das Finanzamt schloss sich bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 sowie Feststellung von Einkünften für die Jahre 2008 und 2009 der Ansicht der Prüferin an.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung (Beschwerde) erhoben mit dem Begehren, die im Zusammenhang mit der Errichtung und Vermietung des Einfamilienhauses für die Jahre 2006 bis 2009 geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen sowie die für die Jahre 2008 und 2009 erklärten Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum Ansatz zu bringen. In der Begründung der Berufung (Beschwerde) wurde ausgeführt, das Grundstück, auf dem das Wohnhaus errichtet worden sei, stehe im gemeinsamen Eigentum der Ehegatten B A und C A (Miteigentümer). Damit der Sohn der Miteigentümer das Wohnhaus hätte errichten können, hätten die Miteigentümer ihrem Sohn das Grundstück schenken oder es an ihn verkaufen müssen. Im Jahr 2006 sei der Sohn sowohl als Einzelunternehmer als auch im Rahmen der A E GmbH (Bau und Vermietung eines Business Centers) tätig gewesen. Als Einzelunternehmer habe er einen Kredit in Höhe von 30.000 Euro aufgenommen gehabt. Darüber hinaus habe er persönlich für Kredite der GmbH in Höhe von 2,1 Mio. Euro gehaftet. Zutreffend sei, dass der Sohn der Miteigentümer das Wohnhaus selbst habe bauen wollen. Da er aber keinen Kredit

mehr bekommen habe, sei er nicht in der Lage gewesen, den Bau zu finanzieren. Wegen der bereits bestehenden Kredite und Haftungen hätten die Miteigentümer ihrem Sohn das Grundstück, auf dem das Wohnhaus schließlich errichtet worden sei, auch nicht schenken wollen. Die Miteigentümer haben daher beschlossen, das Wohnhaus selbst zu errichten und an ihren Sohn und dessen Lebensgefährtin zu vermieten. Sollte der Sohn in finanzielle Schwierigkeiten geraten und die Miete nicht mehr bezahlen können, könnte die Bf. das Wohnhaus an andere Personen vermieten oder verkaufen, was angesichts der guten Lage und der sehr modernen Bauweise des Einfamilienhauses kein Problem wäre. Im Erbfall würde der Sohn das Haus nicht alleine erhalten, sondern es würde auf die drei Kinder der Miteigentümer aufgeteilt werden. Die Vermietung des Einfamilienhauses sei gegenüber dem zuständigen Finanzamt am 11. September 2008 anlässlich einer Umsatzsteuernachschau offengelegt worden. Der Mietvertrag habe zu diesem Zeitpunkt bereits seit über einem Monat bestanden. Es habe damals keine Beanstandungen der Behörde gegeben und die Vorsteuer sei rückerstattet worden. Die Besorgung aller mietrechtlichen Belange (Eigentümer- und Mieterabrechnungen sowie die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen) sei an eine professionelle Hausverwaltung übergeben worden. Aus der Vermietung des Hauses werden seit dem Jahr 2009 stets Überschüsse erzielt. Die Mietverträge seien schriftlich abgeschlossen worden. Die Mieten werden von den Mietern monatlich auf ein Konto der Vermieter überwiesen. Die Vermietung erfolge fremdüblich, was auch von der Prüferin nicht in Abrede gestellt worden sei. Eine abgabenrechtliche Schlechterstellung von nahen Angehörigen sei nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht zulässig. Das bloße Vorliegen eines Angehörigenverhältnisses rechtfertige weder eine Beweislastverschiebung (Beweislastumkehr) zulasten naher Angehöriger noch sei es zulässig, die Vertragsfreiheit (Privatautonomie) auf das zwischen Fremden „übliche“ (typische/gewöhnliche/regelhafte) einzuschränken. Ein marktkonformer (angemessener) Leistungsaustausch zwischen Familienangehörigen sei steuerrechtlich ebenso anzuerkennen wie zwischen Familienfremden. Bei Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung, sei auch ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinn des § 22 BAO ausgeschlossen. Sachlich gerechtfertigt sei lediglich die Prüfung der Angemessenheit des Entgelts, um eine klare Trennung der Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung zu erreichen. Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen sei darüber hinaus die tatsächliche Umsetzung (Durchführung/Vollziehung) der abgeschlossenen Verträge. Eine marktkonforme Vermietung begründe auch die Unternehmereigenschaft im Sinn der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sowie im Sinn des Umsatzsteuergesetzes. *Gemäß Artikel 9 MwStSyst-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.* Die Bf. seien somit offensichtlich Unternehmer im Sinn der MwStSyst-RL. Die Vorgangsweise der Bf. stehe im Einklang mit den bestehenden Gesetzen. Vergleichbare Vorgangsweisen seien

zB im Rahmen der von gemeinnützigen Wohnbauträgern angebotenen Mietkaufmodelle zulässig und führten in diesem Bereich zu Vorsteuerabzügen der Genossenschafter. Der österreichische Gesetzgeber habe im Zusammenhang mit der Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke eine von der 6. MwStRL abweichende Konzeption gewählt. Die Versteuerung der Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz wirke sich in Verbindung mit dem zu gewährenden Vorsteuerabzug und dem Berichtszeitraum von zehn Jahren auf das Umsatzsteueraufkommen aus. Sei die Abgabenverwaltung der Ansicht, dass diese Form der Besteuerung bei einzelnen Abgabepflichtigen zu ungerechtfertigten Ergebnissen führe, sei es zwar zulässig, entsprechende Änderungen beim Gesetzgeber anzuregen, nicht aber, die bestehenden Gesetze in einer Weise zu vollziehen, die weder mit dem Gemeinschaftsrecht noch mit dem Auftrag einer gleichmäßigen Besteuerung in Einklang stehe. Die Auffassung der Behörde, die Aufwendungen für die Errichtung des gegenständlichen Einfamilienhauses als Aufwendungen im Sinn des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 EStG 1988 zu beurteilen, widerspreche dem Abgabenrecht.

Den Ausführungen des Finanzamts, das Wohnhaus sei repräsentativ und besonders hochwertig ausgestattet, entgegnete die Bf., die Herstellungskosten haben inklusive Vorsteuer 585.834 Euro betragen. Die gesamte Nutzfläche des Gebäudes betrage samt dem als Wohnkeller ausgebauten Keller 392 m². Daraus ergebe sich ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von 1.494 Euro inklusive Anschlussgebühren, Außengestaltung und Garage. Dieser Betrag sei für ein Einfamilienhaus nicht als hoch zu bezeichnen und lasse keinesfalls auf außerordentliche Exklusivität und Hochwertigkeit in der Ausstattung schließen. Zutreffend sei, dass die Küche um 20.000 Euro von den Mietern angeschafft worden sei. Wenn in einem Mietobjekt (noch) keine Küche sei, sei dies selbstverständlich. Die Rechnung dafür sei zunächst irrtümlich auf die Bf. ausgestellt und die Vorsteuer dafür in Anspruch genommen worden. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sei dieses Versehen korrigiert worden. Im Fall des Auszugs der Mieter könne ein Tischler die Küche problemlos ausbauen und an anderer Stelle wieder einbauen. Zutreffend sei auch, dass die Mieter die Photovoltaikanlage um 30.000 Euro (wovon 50% gefördert worden seien) finanziert haben. Auch diese könne problemlos an einem anderen Ort wieder in Betrieb genommen werden. Alle übrigen Investitionen der Mieter betreffen mobile Einrichtungsgegenstände. Die in den Mietverträgen getroffenen Regelungen hinsichtlich der Ersatzansprüche für Investitionen bei Beendigung der Mietverhältnisse seien fremdüblich. Es gebe keine Ablöseregeln für Investitionen, weil die Investitionen nicht in das Eigentum der Vermieterin übergehen. Den Mietern stehe es frei, die Investitionen bei Beendigung der Mietverhältnisse auszubauen und mitzunehmen. Dem Einwand des Finanzamts, die Betriebskosten seien bisher nicht wie in den Mietverträgen vereinbart abgerechnet worden, entgegnete die Bf., dieser Vorwurf treffe nicht die Bf. als Vermieterin, sondern die (professionelle) Hausverwaltung, die für die Abrechnung zuständig sei. Der Feststellung, dass der Sohn der Miteigentümer als (zukünftiger) Mieter das Anbot für die Errichtung des Pools eingeholt habe, entgegnete die Bf., dass der Sohn einen Teilhaber des Poollieferanten gekannt habe und daher einen besseren Preis habe

ausverhandeln können. Die Finanzierung der Errichtungskosten des Einfamilienhauses sei durch hypothekarisch gesicherte Bankkredite erfolgt. Der Sohn der Miteigentümer habe für die Bankkredite bis zur Höhe von 429.000 Euro Bürgschaften in Höhe von 244.000 Euro übernommen. Die Bürgschaftsübernahme mag privat veranlasst gewesen sein, ändere aber nichts daran, dass die Bankkredite der Finanzierung der Einkunftsquelle „Vermietung und Verpachtung“ gedient haben. Die auf die Bankkredite entfallenden Zinsen und Spesen seien daher als Werbungskosten abzugsfähig. Der Sohn der Miteigentümer habe sich verpflichtet gefühlt, die Bürgschaften zu übernehmen, weil seine Eltern ihm im Zusammenhang mit seinen betrieblichen Tätigkeiten ein Grundstück geschenkt sowie Sicherheiten in Höhe von 230.000 Euro in Form eines weiteren Grundstücks geleistet und Haftungen in Höhe von 50.000 Euro übernommen haben. Die Lebensversicherung hänge mit der Kredittilgung zusammen und sei daher auch für den Sohn der Miteigentümer abzuschließen gewesen. Der Sohn sei aber auch deshalb als versicherte Person eingebunden worden, weil er der Jüngste sei und damit die geringste Risikoprämie aufgewiesen habe. Die Zahlungen an die Versicherung seien jedoch ausschließlich von den Miteigentümern geleistet worden. Zutreffend sei, dass der Sohn das Einfamilienhaus ursprünglich selbst habe bauen wollen. Deshalb sei auch er zunächst als Bauwerber aufgetreten und habe den Vermessungsauftrag erteilt. Der Hinweis der Behörde auf § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 sei jedoch verfehlt, weil im vorliegenden Fall weder das eigene Wohnbedürfnis der Miteigentümer noch jenes von unterhaltsberechtigten Personen befriedigt worden sei. Auch der zwischen der Bf. und der GmbH abgeschlossene Mietvertrag sei fremdüblich und werde ebenso umgesetzt. Die von der GmbH gemieteten Räume nutze der Sohn der Miteigentümer gewerblich. Die wirtschaftliche Zurechnung dieses Mietvertrags an den Sohn entbehre jeder gesetzlichen Grundlage und sei willkürlich.

In einer Stellungnahme zu den Ausführungen in der Berufung (Beschwerde) vom 14. Mai 2012 führte die Prüferin aus, das Vorbringen, der Sohn der Miteigentümer habe von keiner Bank mehr einen Kredit bekommen, sei nicht glaubwürdig. Da der Sohn als Bürge für die Kredite seiner Eltern akzeptiert worden sei, wäre er von der Bank auch als Kreditnehmer akzeptiert worden. Als Eigentümer des Wohnhauses hätte er im Fall von finanziellen Schwierigkeiten die gleichen Möglichkeiten zur Vermietung oder zum Verkauf des Hauses gehabt wie seine Eltern. Die Errichtung des Einfamilienhauses sei ausschließlich auf Grund des Eigenbedarfs des Sohnes der Miteigentümer und seiner Lebensgefährtin erfolgt. Das Haus sei nie am freien Markt zur Vermietung angeboten worden. Der Sohn der Miteigentümer sei von Anfang an in das Bauvorhaben involviert gewesen. Er sei bei der Bauverhandlung anwesend gewesen, habe sich um die Errichtung des Pools gekümmert und sein Name scheine als Lieferanschrift bei der Rechnung für die Fenster des Hauses auf. Wenn er das Haus – wie ursprünglich geplant – selbst gebaut hätte, wäre der Vorsteuerabzug jedoch nicht möglich gewesen. Bei der Umsatzsteuernachschau im Jahr 2008 habe es deshalb keine Beanstandungen gegeben, weil nur eine formelle Prüfung der Rechnungen stattgefunden habe. Die Gestaltung, Raumaufteilung, Größe und Ausstattung des Wohnhauses seien repräsentativ. Im

Erdgeschoß befinden sich großzügige Wohnräume (Wohnzimmer, Küche und ein kleines Zimmer) und im Obergeschoß befinden sich drei Schlafräume, von denen zwei derzeit an die GmbH als Büroräume vermietet seien, ein Schrankraum und ein großes Badezimmer. Der Keller des Hauses weise keine besonderen Merkmale auf. Den Ausführungen der Bf., dass ein Quadratmeterpreis von 1.494 Euro keine außerordentliche Exklusivität und Hochwertigkeit darstelle, sei zu entgegnen, dass in den Herstellungskosten von insgesamt 585.834 Euro (brutto) keine Anschaffungskosten für den Baugrund, keine Kosten für die Herstellung der Bezugsfertigkeit des Gebäudes (Inneneinrichtung) und nur teilweise die Kosten für die Außengestaltung enthalten seien.

Weiters führte die Prüferin aus, laut Mietvertrag habe das Mietverhältnis am 1. August 2008 begonnen. Die Mieten für die Monate August bis Oktober seien erst am 5. Oktober 2008 bezahlt worden. Im Mietvertrag mit dem Sohn der Miteigentümer und seiner Lebensgefährtin sei eine Nettomiete in Höhe von 1.300 Euro zuzüglich Betriebskosten in Höhe von 129,13 Euro vereinbart worden. Laut Kostenaufstellung der Bf. haben die verrechenbaren Betriebskosten für das Jahr 2008 0 Euro und für das Jahr 2009 rund 800 Euro betragen. Von den Mietern seien für diesen Zeitraum Betriebskosten in Höhe von 2.159,21 Euro bezahlt worden. Die Differenz zu den von der Vermieterin tatsächlich bezahlten Betriebskosten betrage somit 1.359 Euro. Es sei (bisher) weder eine Betriebskostenabrechnung noch eine Rückerstattung der Differenz an die Mieter erfolgt. Diese Vorgangsweise halte einem Fremdvergleich nicht stand. Ein fremder Mieter würde auf die Einhaltung der im Mietvertrag getroffenen Vereinbarung („Sollte diese Abrechnung eine Überzahlung zugunsten der Mieter ergeben, werden die Vermieter diese binnen 14 Tagen nach Übermittlung der Jahresbetriebskostenabrechnung an die Mieter refundieren.“) bestehen. Im Mietvertrag zwischen der Bf. und dem Sohn der Miteigentümer sowie seiner Lebensgefährtin sei weiters ausdrücklich vereinbart, dass die Heizanlage von den Mietern selbst betrieben werde. Laut den derzeitigen Vereinbarungen werden vom Sohn der Miteigentümer und seiner Lebensgefährtin auch die Heizkosten für die von der GmbH gemieteten Räume getragen. Auch hinsichtlich der Kosten für den von der eigenen Photovoltaikanlage produzierten Strom gebe es keine Abrechnungen mit der GmbH. Zur Kücheneinrichtung führte die Prüferin aus, das Vorbringen, die Vorsteuern für die Anschaffung der Kücheneinrichtung seien zunächst irrtümlich von der Bf. geltend gemacht worden, sei nicht glaubwürdig, weil der Geltendmachung der Vorsteuern eine detaillierte Aufstellung angeschlossen worden sei. Der Ausbau einer Küche (im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses) sei jedenfalls mit (weiteren) Kosten verbunden. Noch höher wären die Kosten beim Abbau der Photovoltaikanlage, weil deren Anschaffungskosten mit 50% gefördert worden seien, wobei sich der Förderungswerber habe verpflichten müssen, die Anlage für zehn Jahre am Standort zu betreiben und nicht vom Netz zu nehmen. Der Mietvertrag sei zwar auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, die Vermieter haben jedoch (nach Ablauf des ersten Jahres) das Recht, den Vertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten zu kündigen, falls die Mieter das Bestandsobjekt entgegen der vertraglichen Vereinbarung leer stehen lassen, untervermieten, an Dritte weitergeben oder falls Eigenbedarf für

die Vermieter oder deren Kinder besteht. Ein fremder Mieter würde keine Investitionen tätigen, die sich erst nach zehn Jahren amortisieren bzw. vor Ablauf von zehn Jahren nur mit finanziellem Verlust abgebaut werden können, ohne einen beiderseitigen Kündigungsverzicht für zumindest diesen Zeitraum zu vereinbaren. Schließlich sei auch die für die Errichtung des Pools erforderliche Schwimmbadfolie vom Sohn der Miteigentümer finanziert worden (Anschaffungskosten: 6.033 Euro). Bei dieser Folie handle es sich um eine Spezialanfertigung, die ohne Verletzung der Substanz nicht abgebaut werden könne. Ein fremder Mieter würde auch diese Investition nicht ohne Vereinbarung über eine Ablöse tätigen. Zur Finanzierung der Errichtungskosten des Hauses führte die Prüferin ergänzend aus, Versicherungsnehmer der Lebensversicherung, die für die Besicherung der Kredite abgeschlossen worden sei, seien B A und E A. Wer Begünstigter aus der Lebensversicherung sei, sei der Behörde nicht bekannt. Der Sohn habe jedoch auch Zahlungen auf das Kreditkonto seiner Eltern geleistet, nachdem dieses Konto einen negativen Stand in Höhe von 26.308,82 Euro aufgewiesen habe. Dabei habe es sich um Zahlungen in Höhe von 16.202,90 Euro am 1. März 2010 und in Höhe von 10.490,10 Euro am 8. März 2010 gehandelt. Von diesem Konto seien fast alle Rechnungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses bezahlt worden. Der Sohn habe darüber hinaus auch die Kosten für die Vermessung des Grundstücks bezahlt. Ein fremder Mieter würde weder Zahlungen für den Ausgleich des Kreditkontos leisten noch die Kosten für die Vermessung des Grundstücks oder eine Bürgschaft als Bürge und Zahler für die Kredite zur Errichtung des (zu mietenden) Gebäudes übernehmen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 16. März 2016 wurde die Bf. aufgefordert, zu den Ausführungen der Prüferin Stellung zu nehmen. Ergänzend wurde der Bf. vorgehalten, dass in den gegenständlichen Mietverträgen gemäß „§ 4 Instandhaltung, Veränderung, Haftung“ die gesamten Instandhaltungspflichten, auch jene betreffend die Installationen (insbesondere Elektroleitungs-, Wasserleitungs- Beheizungs- und sanitäre bzw. technische Anlagen und Geräte), den Garten und die „Außenhaut“ des Gebäudes, auf die Mieter überwält werden. Die Überwälzung der Instandhaltungspflichten des Vermieters auf den Mieter sei laut Zivilrecht zwar grundsätzlich zulässig, jedoch müsse es dafür eine sachliche Rechtfertigung geben. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes sei dem Bestandnehmer für die Übernahme von Erhaltungspflichten aber jedenfalls ein entsprechendes Äquivalent zu gewähren. Die generelle Überwälzung der Erhaltungspflicht auf den Bestandnehmer ohne äquivalente Gegenleistung sei gröblich benachteiligend im Sinn des § 879 Abs. 3 ABGB. Im vorliegenden Fall sei weder eine sachliche Rechtfertigung für die Überwälzung der (als ungewöhnlich anzusehenden, weit gefassten) Erhaltungspflichten erkennbar noch sei den Mietern ein Äquivalent dafür gewährt worden. Der Ausbau und die Mitnahme im Fall der Beendigung der Mietverhältnisse kommen bei Investitionen in die Installationen und in die „Außenhaut“ des Gebäudes ohnehin nicht in Betracht. Die Vereinbarungen in „§ 4 Instandhaltung, Veränderung, Haftung“ der Mietverträge seien im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen daher als fremdunüblich

anzusehen. Die Akzeptanz dieser Vereinbarungen durch die Mieter sei nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wohl nur damit zu erklären, dass die Mieter sich bereits als zukünftige Eigentümer der gemieteten Liegenschaft gesehen haben.

Dieser Vorhalt wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. damit beantwortet, dass er zur Stellungnahme der Prüferin ausführte, dass es zutreffend sei, dass der Sohn der Miteigentümer das Haus ursprünglich selbst habe bauen wollen. Dies sei jedoch an der fehlenden Finanzierung durch die Bank gescheitert, weil der Sohn der Miteigentümer bereits im Rahmen seines Einzelunternehmens Kreditverbindlichkeiten gehabt und darüber hinaus für den Kredit der A E GmbH in Höhe von 2,1 Mio. Euro für die Errichtung des Business Centers gebürgt habe. Die Schlussfolgerung der Betriebsprüferin, dass die Bank den Sohn der Miteigentümer auch als Kreditnehmer akzeptieren hätte müssen, wenn sie diesen (wie im gegenständlichen Fall) als Bürgen akzeptiere, sei nicht plausibel. Kreditinstitute seien in erster Linie daran interessiert, dass der Kreditnehmer (neben den entsprechenden Sicherheiten) auch in der Lage sei, den Kredit fristgerecht zu bedienen und die anfallenden Zinsen zu bezahlen. Die Sicherheiten seien nur für den Fall gedacht, dass der Kreditnehmer seinen Verpflichtungen der Bank gegenüber nicht mehr nachkommen und die Bank durch die Verwertung ihren finanziellen Schaden vermeiden bzw. verringern könne. Ein Kreditnehmer werde daher von den Kreditinstituten deutlich strenger unter die Lupe genommen als ein Bürge. Schließlich müsse die Bank davon ausgehen können, dass der Kreditnehmer neben eigenen Sicherheiten auch den Kredit fristgerecht bedienen kann. Eine Bürgschaft sei für die Bank nur eine zusätzliche Absicherung. Demgemäß seien die Voraussetzungen für eine Bürgschaft bei weitem nicht so streng wie für eine Kreditnehmereigenschaft. Für die Bank habe der Sohn der Miteigentümer bereits zu viele Verbindlichkeiten gehabt, um als Kreditnehmer akzeptiert zu werden. Für eine Bürgschaft sei seine finanzielle Situation aber noch ausreichend gewesen, weil für die Bank in erster Linie eben der Primärschuldner und nicht der Bürge von Relevanz sei.

Aufgrund der Tatsache, dass der Sohn der Miteigentümer selbst bereits hohe Schulden gehabt und auch seine Unternehmen einen sehr hohen Fremdkapitalanteil aufgewiesen haben (wobei er auch persönlich für diese Schulden bürgte), haben die Eltern ihm das Grundstück nicht schenken wollen. Sie haben sich Sorgen gemacht, dass die bereits vorhandenen Bürgschaften irgendwann einmal schlagend werden könnten und so das Grundstück von den Banken verwertet werde. Die Miteigentümer und ihr Sohn haben daher beschlossen, dass die Eltern, die aufgrund Ihrer laufenden Pensions- und Vermietungseinkünfte ein regelmäßiges Einkommen haben und von der Bank daher als Kreditnehmer akzeptiert worden seien, das Einfamilienhaus errichten und an ihren Sohn vermieten.

Der weitere Vorhalt der Prüferin, der Sohn hätte das Haus auch auf dem Grund der Eltern bauen können, sei völlig lebensfremd. Einerseits hätte er dafür nahezu denselben Finanzierungsbedarf gehabt, da die Baukosten für das Gebäude nahezu den Gesamtwert der Liegenschaft ausmachen und dies wiederum von der Bank nicht finanziert worden

wäre. Andererseits würde wohl kein Kreditinstitut eine solche Immobilie als Sicherheit akzeptieren, weil Bauten auf fremden Grund nur sehr schwer veräußerbar seien und die gegenständliche Immobilie selbst im Falle einer Veräußerung wohl niemals zur Abdeckung der aushaftenden Kreditsumme ausgereicht hätte. Auch im Falle einer Schenkung der (unbebauten) Liegenschaft hätte der Sohn der Miteigentümer von der Bank keine Finanzierung bekommen, weshalb letztlich nur die gegenständlich gewählte Variante möglich gewesen sei, um das Haus zu errichten. Von den Eltern hätte auch nicht verlangt werden können, dass sie den Kredit für ihren Sohn aufnehmen und ihm damit den Bau ermöglichen, weil ihnen im Falle der Zahlungsunfähigkeit ihres Sohnes nichts außer Schulden geblieben wären.

In der gewählten Variante seien B und C A zivilrechtliche Eigentümer der Gesamtliegenschaft und haben darüber hinaus aufgrund der Mietverträge einen zivilrechtlichen Anspruch auf die monatlichen Mietentgelte, die wiederum zur Tilgung von Kredit und Zinsen verwendet werden. Könnten der Sohn der Miteigentümer bzw. die GmbH ihre Mieten nicht (mehr) bezahlen, so hätten die Eltern die Möglichkeit durch eine anderweitige Vermietung die Kreditrückzahlung weiter zu sichern bzw. im Extremfall durch Verwertung der Immobilie die Kreditschulden zu tilgen.

Nicht bestritten werde, dass stets die Absicht bestanden habe, dass der Sohn der Miteigentümer und seine Lebensgefährtin nach Fertigstellung des Wohnhauses als Mieter einziehen werden. Ein Anbieten des Einfamilienhauses am freien Markt sei daher nicht erforderlich gewesen. Widersprochen werde jedoch den Ausführungen der Betriebsprüferin, Anlass für den Bau des Wohnhauses sei nicht eine beabsichtigte Vermietung, sondern der Eigenbedarf des Sohnes der Miteigentümer gewesen. Es sei von Anfang an eine Vermietung beabsichtigt gewesen, weil nur durch entsprechende Mieteinnahmen die Bedienung der Kredite überhaupt möglich gewesen sei. Eine Steuerersparnis sei hingegen nie geplant gewesen.

Zusammengefasst könne gesagt werden, dass die zivilrechtlichen Überlegungen (Finanzierung der Baukosten, Absicherung der Kreditnehmer durch Erhalt des Eigentums an der Immobilie, Tilgung der Kredite durch die Mieteinnahmen, die auf Grund der Mietverträge bei Nichtentrichtung auch einklagbar wären) zu jeder Zeit im Vordergrund gestanden seien und eine Steuerersparnis (sofern sie sich überhaupt ergebe) kein Grund für die gewählte Konstruktion gewesen sei. Der Vorsteuerabzug sei lediglich eine der Rechtsfolgen gewesen, die sich aufgrund dieser Konstruktion ergeben haben.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziere in ständiger Rechtsprechung, dass Vertragsbeziehungen zwischen Angehörigen auch steuerlich anerkannt werden (müssen), wenn das Vertragsverhältnis nach außen ausreichend zum Ausdruck komme (Publizität), dem Vertrag ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt zu Grunde liege, der Vertrag auch zwischen Fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wäre und das Vertragsverhältnis tatsächlich fremdüblich „gelebt“ werde. Anhand dieser Kriterien beurteile der Verwaltungsgerichtshof, ob ein Missbrauch zivilrechtlicher

Gestaltungsmöglichkeiten allein zum Zweck der Steuerersparnis vorliege. Sei dies nicht der Fall, so sei das Vertragsverhältnis auch steuerlich anzuerkennen.

Für den Vorsteuerabzug sei es erforderlich, dass der Bf. die Unternehmereigenschaft im Sinn des Umsatzsteuergesetzes zukomme. Die Unternehmereigenschaft setze eine nachhaltige, selbständige Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht voraus und könne theoretisch alle Einkunftsarten mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit umfassen. Nachhaltigkeit liege vor, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben Verhältnisses vorgenommen werden, wobei auch einmalige Tätigkeiten mit Wiederholungsabsicht als nachhaltig anzusehen seien. Selbständigkeit liege vor, wenn gewisse Kriterien (Unternehmerrisiko, Weisungsungebundenheit usw.) erfüllt seien. Die Vermietung einer Liegenschaft erfülle diese Voraussetzungen jedenfalls. Die Miteigentümer vermieten die gegenständliche Liegenschaft und tragen das Risiko der Kreditfinanzierung, das Risiko des Zahlungsausfalls seitens der Mieter und das Risiko hinsichtlich der Vermietbarkeit des Gebäudes (zB Naturkatastrophen). Durch die schriftlich abgeschlossenen Mietverträge ergebe sich ein klagbarer, zivilrechtlicher Anspruch auf die monatlichen Einnahmen, womit auch die Einnahmenerzielungsabsicht unbestritten sei. Es gebe von umsatzsteuerlicher Seite keinerlei Anhaltspunkte, warum eine Unternehmereigenschaft im Sinne der §§ 1 ff UStG 1994 nicht gegeben sein soll.

Die Betriebsprüferin habe in der Niederschrift vom 30. November 2011 folgendes ausgeführt:

„[...] Oben angeführte rechtliche Gestaltung zielt offensichtlich darauf ab, dass Aufwendungen für den Haushalt und den privaten Wohnbedarf des Sohnes der Miteigentümer in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit gekleidet wurden. Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. [...] Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind.“

Der Behörde sei bei dieser rechtlichen Beurteilung insoweit zuzustimmen, als Aufwendungen, die die private Lebensführung (zB das selbst bewohnte Haus) betreffen, steuerlich nicht abzugsfähig sind und gemäß § 12 UStG 1994 kein Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit diesen Aufwendungen zusteht. Allerdings fokussiere die Behörde diese Rechtsfolgen ausschließlich auf die Vermietungsgemeinschaft. Sie verkenne, dass trotz des bestehenden Verwandtschaftsverhältnisses die wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Überlegungen im Vordergrund stehen: Der Sohn und seine Lebensgefährtin seien Mieter der Liegenschaft und bezahlen hierfür eine fremdübliche und angemessene Miete in Höhe von 1.300 Euro zuzüglich Umsatzsteuer. Der Sohn bzw. seine Lebensgefährtin bezahlen sowohl die Nettomiete als auch die Umsatzsteuer von ihrem privaten, bereits versteuerten Einkommen und beide können diese Kosten

(der privaten Lebensführung) bei ihrer privaten Steuererklärung nicht in Abzug bringen. Die Vermieter erwirtschaften jedoch steuerpflichtige Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Die Behörde betrachte die Nichtabzugsfähigkeit dieser Ausgaben schlichtweg aus dem falschen Blickwinkel.

Die Behörde führe weiter aus: „[...] *Rechtliche Gestaltungen die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich. Dies gilt laut Verwaltungsgerichtshof selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung.*“

Hier verkenne die Behörde die Rechtslage völlig. Es gehe im vorliegenden Fall weder um Aufwendungen für den Haushalt der Steuerpflichtigen (der Miteigentümer der Liegenschaft) noch um den Unterhalt von Familienangehörigen. Steuerpflichtig seien die Miteigentümer hinsichtlich der erwirtschafteten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Liegenschaft werde aber vom Sohn und seiner Lebensgefährtin bewohnt und könne daher gar nicht dem Wohnbedürfnis der Miteigentümer dienen. Allein die Vermietung der Liegenschaft schließe logischerweise jegliche Privatnutzung aus. Auch der Unterhalt von Familienangehörigen liege im gegenständlichen Fall nicht vor, weil der Sohn der Miteigentümer als selbständiger Unternehmer und Gesellschafter mehrerer Gesellschaften mit beschränkter Haftung jedenfalls die Selbsterhaltungsfähigkeit erreicht habe und seine Eltern ihm gegenüber keine Unterhaltsverpflichtung mehr haben. Abgesehen davon wären selbst Mietverträge zwischen unterhaltsberechtigten Kindern und deren Eltern bei Einhaltung der Fremdüblichkeit steuerlich wirksam (vgl. VwGH 18.10.2002, 2010/15/0010.).

Wenn derartige Gestaltungen – wie die Behörde meine - unter keinen Umständen steuerlich wirksam sein könnten, dann wäre die gesamte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Thematik obsolet. Das könne auch auf Grund der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte (Art 7 B-VG; Gleichheitsgebot) und aus Gründen der Privatautonomie nicht der Fall sein. Verträge (egal ob Mietverträge, Dienstverträge oder sonstige Verträge) zwischen Angehörigen seien nicht nur zivilrechtlich möglich, sondern auch steuerlich anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich standhielten bzw. fremdüblich gelebt und nicht zum alleinigen Zweck der Steuerersparnis abgeschlossen würden.

Der einzige Grund, die gegenständliche Konstruktion als steuerunwirksam zu qualifizieren, bestünde darin, dass die Behörde einen Missbrauch von zivilrechtlichen Gestaltungsformen (§ 22 BAO) allein zum Zweck der Vermeidung von Steuern und Abgaben nachweise. Es gebe zwar einzelne Anhaltspunkte, die auf den ersten Blick für eine solche Betrachtung sprechen (Investitionen, einige Bestimmungen des schriftlichen Mietvertrages usw.), diese Punkte seien für eine Steuervermeidung jedoch nicht kausal, weil alle wesentlichen Punkte der Mietverträge fremdüblich gestaltet seien und auch die

bisher gelebten Mietverhältnisse keine Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten aufweisen.

Zur Frage, welchen steuerlichen Vorteil die gewählte Konstruktion habe, führte der steuerliche Vertreter der Bf. zunächst aus, da der Sohn der Miteigentümer und seine damalige Lebensgefährtin die bezahlte Miete samt Umsatzsteuer nicht als Ausgabe in ihren privaten Steuererklärungen geltend machen können, könne hierin jedenfalls keine Steuerersparnis erblickt werden. Auch bei den Miteigentümern der Liegenschaft liege eine Steuerersparnis hinsichtlich der Einkommensteuer unter keinen Umständen vor, weil in allen Jahren Überschüsse der Mieteinnahmen über die Werbungskosten erwirtschaftet worden seien, die bei den Miteigentümern als steuerpflichtiges Einkommen aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) versteuert worden seien. Positive Einkünfte aus einer Einkunftsart könnten niemals zu einer Steuerersparnis führen. Für den Bereich der Einkommensteuer sei eine Steuerersparnis daher nicht denkbar.

Auch umsatzsteuerlich ergebe sich für den Sohn der Miteigentümer kein Vorteil. Ein Vorsteuerabzug für die private Miete stehe nicht zu. Bei den Miteigentümern der Liegenschaft ergebe sich durch die gewählte Konstruktion zwar zunächst ein Vorteil, weil sämtliche Vorsteuern aus dem Bau des Vermietungsobjektes sofort abzugsfähig seien. Der Vorteil bestehe aber ausschließlich in Form einer Steuerstundung, da den geltend gemachten Vorsteuern die (künftig) umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen gegenüberstehen. Abgesehen von den Jahren der Bauphase werde in allen Jahren ein Überschuss der Umsatzsteuern gegenüber den Vorsteuern erreicht, sodass die geltend gemachten Vorsteuern bei steuerlicher Anerkennung der Konstruktion in einigen Jahren „zurückgezahlt“ sein werden. Ab dem Jahr 2009 werden jedes Jahr rund 3.500 Euro bis 3.800 Euro an Umsatzsteuern entrichtet, während der laufende Vorsteuerabzug nur rund 200 Euro bis 250 Euro (laufende Betriebskosten, Hausverwaltungshonorare, Steuerberatungskosten) betrage. Von den rund 83.000 Euro an Vorsteuern aus der Errichtung des Hauses wäre bei antragsgemäßer Veranlagung (bis zum Jahr 2015) bereits eine Summe von rund 27.000 Euro an das Finanzamt zurückgeflossen. Der verbleibende Vorsteuerbetrag aus den Baukosten von rund 56.000 Euro hätte sich in weiteren 16 Jahren vollständig amortisiert, wobei die Ertragsteuerbelastung der Vermieter bei dieser Berechnung noch gar nicht berücksichtigt worden sei. Die bis zum Jahr 2015 angefallene Ertragsteuerbelastung liege grob gerechnet (bei einem Steuersatz von 36,5%) bei rund 15.300 Euro. Ohne diese Konstruktion würden hingegen überhaupt keine Ertragsteuern an das Finanzamt fließen.

Laut EuGH (vgl. zB das Urteil vom 22.12.2010, C-102/09 Weald Leasing) setze eine missbräuchliche Steuergestaltung im Umsatzsteuerrecht Umsätze voraus, die letztendlich einen Steuervorteil lukrieren, der den Zielen der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie zuwiderlaufe. Im Erkenntnis „Weald Leasing“ sei der steuerliche Vorteil in der Stundung der Umsatzsteuer für einen gewissen Zeitraum gelegen. Der EuGH habe in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass ein derartiger Steuerstundungseffekt nicht von vornherein mit den Zielen der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie in Widerspruch stehe.

(vgl. Rz 38 „Weald Leasing“: „Außerdem führt der Rückgriff auf einen Leasingumsatz in Bezug auf einen Gegenstand nicht an sich dazu, dass der auf diesen Umsatz entfallende Mehrwertsteuerbetrag geringer wäre als der, der im Fall des Erwerbs dieses Gegenstands entrichtet worden wäre.“). Auch in der gegenständlichen Konstruktion bestehe der „Steuervorteil“ lediglich in der Stundung der Umsatzsteuer. Dem sofortigen Vorsteuerabzug stehe aber die Entrichtung der Umsatzsteuer aus der laufenden Vermietung gegenüber. Wie bereits ausgeführt worden sei, werde in ca. 16 Jahren die damals erhaltene Vorsteuer „zurückbezahlt“ sein. Ein effektiver Steuervorteil in dem Sinn, dass es zu einer gänzlichen oder teilweisen Verkürzung der Umsatzsteuer komme, werde definitiv nicht eintreten. Aber genau darauf komme es nach Ansicht des EuGH beim umsatzsteuerlichen Missbrauch an. Auch der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 25.04.2013, 2009/15/0164) habe diese EuGH-Rechtsprechung auf einen ähnlichen Sachverhalt (Anschaffung einer Wohnung durch eine Arztgattin mit Vorsteuerabzug und anschließende Vermietung an den Ehegatten) angewandt und einen Missbrauch iSd § 22 BAO verneint. Diese Rechtsprechung sei auch auf den gegenständlichen Beschwerdefall zu übertragen. Ein steuerlicher Missbrauch im Sinn des § 22 BAO liege mangels effektiver Verkürzung der Umsatzsteuer nicht vor.

Zur jährlichen Betriebskostenabrechnung führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, die Verwaltung der Liegenschaft sei von Anfang an an eine professionelle Hausverwaltung übergeben worden. Dieser obliege auch die jährliche Betriebskostenabrechnung. Es sei nicht auszuschließen, dass es gerade in der Anfangsphase der Vermietung zu Abrechnungsdifferenzen gekommen sei. Derartige Fehler passierten sehr häufig. Arbeiterkammer und Mietervereinigung raten daher regelmäßig, die Abrechnungen zu kontrollieren und etwaige Differenzen mit der Hausverwaltung abzuklären. Dennoch machen sehr viele Mieter von diesem Recht nicht Gebrauch. Den Ausführungen der Prüferin folgend, müsste fast jeder zweiten Vermietung in Österreich die steuerliche Anerkennung wegen mangelhafter Betriebskostenabrechnung versagt werden. Abgesehen davon könnten Fehler der Hausverwaltung nicht die steuerliche Anerkennung der gewählten Konstruktion in Frage stellen.

Zu den vom Sohn der Miteigentümer getätigten Investitionen in das Mietobjekt in Höhe von 80.000 Euro führte der steuerliche Vertreter aus, auf den ersten Blick seien die relativ hohen Investitionen in ein gemietetes Objekt zugegebenermaßen aufklärungsbedürftig. Es werde auch nicht bestritten, dass der Sohn damit rechne, die Liegenschaft irgendwann von seinen Eltern zu erwerben. Garantiert sei das jedoch nicht. Es gebe kein Vorkaufsrecht, keine Schenkung auf den Todesfall und auch von einem Testament sei nichts bekannt. Sollte der Sohn die Miete nicht mehr bezahlen können, so stünde auch ein Verkauf der gesamten Liegenschaft oder die Vermietung an einen Dritten im Raum. Selbst im Fall einer Erbschaft wäre es nicht fix, dass der mietende Sohn die Liegenschaft bekomme, da er auch pflichtteilsberechtigter Geschwister habe. Selbst bei einem Testament, in dem er Alleinerbe wäre, wäre fraglich, ob er die Pflichtteilsansprüche seiner Geschwister ohne Verkauf der Liegenschaft befriedigen

könnte. Es wäre auch nicht sicher, ob er die Liegenschaft angesichts der ebenfalls zu übernehmenden Kreditverbindlichkeiten überhaupt „halten“ könne. Die Prüferin habe den Sachverhalt so dargestellt, als ob sich der Sohn „bereits als künftiger Eigentümer“ sehe. Dies sei angesichts der eben angeführten Unsicherheitsfaktoren keineswegs der Fall. Wäre von Anfang an geplant gewesen, dass der mietende Sohn Eigentümer der Liegenschaft wird, hätten die Beteiligten konkrete Schritte (Testament oder Legat zugunsten des Mieters, Vorkaufsrechte usw.) gesetzt. Dies sei bewusst unterlassen worden. Die Eltern seien Eigentümer der Liegenschaft, tragen das Finanzierungsrisiko und haben als Eigentümer das alleinige Verfügungsrecht. Sie können den Mietvertrag mit ihrem Sohn und seiner Lebensgefährtin kündigen und die Liegenschaft an eine andere Person vermieten. Sie können die Liegenschaft verkaufen ohne dass der Mieter dagegen etwas unternehmen kann. Alles was den Sohn der Miteigentümer von einem anderen Mieter unterscheidet, sei die entfernte Hoffnung, irgendwann einmal Eigentümer der Liegenschaft zu werden. Darin liege aber noch keine Fremdunüblichkeit.

Dies werde anhand eines kleinen Beispiels demonstriert:

Die Person A entscheidet sich, in eine „Mietkaufwohnung“ (Mietwohnung mit der Option, diese nach 15 Jahren zu einem Kaufpreis von 300.000 Euro zu kaufen) zu ziehen. Da die Person A ein sehr hohes Monatseinkommen hat, geht sie davon aus, die Option in 15 Jahren ausüben zu können und dann Eigentümer der Wohnung zu werden. In der Erwartung des künftigen Eigentums, investiert A bereits nach Einzug in eine teure, maßgefertigte Einrichtung, eine tischlergefertigte Küche und eine teure Badezimmersausstattung. Erfüllt sich die Erwartung, wird A nach 15 Jahren Eigentümer. Erfüllt sich die Erwartung nicht und A kann sich den Kauf der Wohnung nicht (mehr) leisten oder muss sogar ausziehen, weil auch die Miete zu teuer ist, haben sich die Investitionen für A nicht ausgezahlt.

Auch in diesem Fall habe der Mieter hohe Investitionen in Erwartung auf künftiges Eigentum getätigt. Derartige Erwartungshaltungen spielen für die Frage, ob jemand hohe Investitionen in ein Mietobjekt tätigt und damit ein Risiko eingeht, zweifellos eine gewisse Rolle. Im obigen Beispiel einer Mietkaufwohnung habe das Verwandtschaftsverhältnis überhaupt keine Rolle gespielt. Der Sohn der Miteigentümer habe sich ebenfalls entschieden, ein solches Risiko einzugehen. Der Schluss der Prüferin, damit stehe bereits fest, dass er der künftige Eigentümer der Liegenschaft sei, sei schlichtweg nicht richtig. Wenn der Sohn der Miteigentümer ausziehe bzw. ausziehen müsse, werden ihm ohne Zweifel Unkosten erwachsen bzw. werde er einen entsprechenden Wertverlust („Schwimmbadfolie“) erleiden. Die Investitionen des Mieters betreffen jedoch ausschließlich sein Privatvermögen und haben daher keinerlei steuerliche Auswirkungen. Mangels steuerlicher Auswirkungen können diese Investitionen daher auch niemals die Begründung für einen steuerlichen Missbrauch im Sinn des § 22 BAO sein. Denke man sich diese Investitionen weg, so werde ein leeres Wohngebäude vermietet. Für dieses bezahle der Mieter 1.300 Euro (zuzüglich Umsatzsteuer) an fremdüblicher und angemessener Miete. Ein fremder Mieter würde dasselbe an Miete bezahlen. Die

Investitionen des Mieters seien für die Frage der Fremdüblichkeit nicht kausal. Ob die Investitionen der Mieter sinnvoll seien oder nicht, sei für die steuerliche Beurteilung unerheblich.

Warum die beiden Zahlungen in Höhe von 10.490,10 Euro und 6.202,90 Euro geleistet worden seien, lasse sich nicht mehr feststellen. Diese Zahlungen seien vermutlich privat motiviert gewesen (zinsenloses Privatdarlehen; Buchungstext damals sei „Zuzahlung“ gewesen) und seien ebenso aus moralischen Gründen geleistet worden wie die Bürgschaft übernommen worden sei. Diese private Unterstützung sei erfolgt, weil die Eltern des Mieters in der Vergangenheit für ihn bereits sehr viel getan hätten. Diese, die Privatsphäre der Beteiligten betreffenden Zahlungen seien für die Frage, ob ein Missbrauch im Sinn des § 22 BAO vorliege, jedoch irrelevant, weil sie zu keiner Steuerminderung geführt haben. Die Tatsache, dass der Sohn der Miteigentümer als Kreditnehmer bezeichnet worden sei, sei ein „Redaktionsfehler“ des Kreditinstituts. Er sei tatsächlich nur Bürge.

Zu den einzelnen Bestimmungen (insbesondere § 4) des Mietvertrages könne rechtfertigend ausgeführt werden, dass aus Gründen der Einfachheit ein Mustermietvertrag aus dem Internet verwendet worden sei. Derartige Klauseln finden sich aus denselben Gründen auch in zahlreichen anderen Mietverträgen, denen ein Muster aus dem Internet zugrunde liege. Die Musterverträge aus dem Internet seien oft sehr weit gefasst und nicht zwangsläufig mit der österreichischen Rechtsordnung abgestimmt. Klauseln wie „§ 4 Instandhaltung“ seien dort häufig zu finden. Derartige Klauseln halten der Rechtsprechung des OGH nicht stand, weil sie als gröblich benachteiligend im Sinn des § 879 Abs. 3 ABGB einzustufen seien. Derartige Bestimmungen seien schlichtweg nicht anzuwenden und daher als gegenstandslos zu betrachten. Im Klagefall würde der Vermieter mit einer solchen Vertragsbestimmung niemals durchdringen. Auf den ersten Blick mag eine Klausel wie § 4 des gegenständlichen Mietvertrags nicht fremdüblich erscheinen, doch zeige die Praxis, dass mehrere tausend Mietverträge in Österreich solche unzulässigen Vertragsbestimmungen enthalten. Den besten Beweis hierfür lieferten die österreichischen Gerichte, die in etlichen Entscheidungen pro Jahr über derartige Bestimmungen urteilen. Auch sehr viele (Fremd)Mieter unterschreiben derartige Mietverträge aus Rechtsunkenntnis, ohne dass man auf die Idee käme, dass alle diese Mietverträge steuerlich unwirksam sind. Gerade im „semiprofessionellen“ Vermietungsbereich werden diese Vordrucke oft verwendet, um die Rechtsanwaltskosten für die Vertragserrichtung zu sparen. Die Konsequenz sei, dass diese Klauseln im Fall einer gerichtlichen Auseinandersetzung zwar nicht halten, aber trotzdem steuerlich anzuerkennende Mietverträge vorliegen. Aufgrund der Vielzahl derartiger „verbotener“ Klauseln in österreichischen Mietverträgen sei dieser Aspekt kein geeignetes Indiz für eine Fremdunüblichkeit.

Zusammenfassend führte der steuerliche Vertreter aus, die gegenständliche Konstruktion sei steuerlich einwandfrei. Ein steuerlicher Missbrauch liege nicht vor. Sowohl in der Berufung (Beschwerde) als auch in dieser Stellungnahme sei ausführlich dargelegt

worden, warum diese Konstruktion gewählt worden sei. Viele Punkte sprechen darüber hinaus für eine Fremdüblichkeit der Vermietung. Grundsätzlich habe das Steuerrecht zivilrechtliche Gestaltungen zu akzeptieren, es sei denn, die zivilrechtliche Gestaltung erfolge missbräuchlich. Missbrauch liege vor, wenn die zivilrechtliche Gestaltung ausschließlich darauf abziele, die Steuerlast zu vermindern oder zu vermeiden. Sei das nicht der Fall, könne die zivilrechtliche Gestaltung noch so exotisch sein, sie sei steuerlich dennoch anzuerkennen. In dieser Stellungnahme sei auch dargelegt worden, dass sich aus dieser Konstruktion keine Steuerersparnis ergebe, weder auf Seiten der Mieter noch auf Seiten der Vermieter. Der einzige „Vorteil“ der sich aus der gewählten Konstruktion ergebe, sei ein Steuerstundungseffekt. Dieser zeitlich begrenzte Effekt sei nach Ansicht des EuGH aber nicht geeignet, einen Missbrauch im Sinn des Umsatzsteuerrechts bzw. der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie zu begründen. Klammere man all die (für die Frage des Missbrauchs ohnehin nicht kausalen) Besonderheiten, wie zB die Investitionen in Höhe von 80.000 Euro aus, so bleibe folgendes übrig:

- ein Mietgebäude mit angemessenen Baukosten,
- zwei Mieter, die einen Gebäudeteil zu Wohnzwecken gegen ein angemessenes Entgelt von 1.300 Euro zuzüglich Umsatzsteuer und zuzüglich Betriebskosten mieten,
- ein gewerblicher Mieter (GmbH), der zu fremdüblichen Konditionen ein Büro/Lager mietet,
- eine professionelle Hausverwaltung, die die Betriebskostenabrechnungen durchführt und die Eigentümerabrechnungen macht,
- lückenlos bezahlte Mieten samt Betriebskosten und Umsatzsteuer,
- ein jährlicher Umsatzsteuerüberschuss von ca. 3.500 Euro seit Beendigung des Bauvorhabens,
- ein Einnahmenüberschuss von rund 6.000 Euro jährlich pro Person auf Seiten der Vermieter
- „Luxusinvestitionen“ des Sohnes der Miteigentümer, die zu keiner Zeit steuerwirksam gewesen seien. (Fremdunüblich wäre es gewesen, wenn die Eltern diese Investitionen getätigt hätten und hierfür eine unangemessen niedrige Miete verrechnet hätten.)

Bei Berücksichtigung all dieser Aspekte bleibe für eine Fremdunüblichkeit bzw. einen steuerlichen Missbrauch im Sinn des § 22 BAO kein Raum.

Über Auftrag des Bundesfinanzgerichtes wurden vom Finanzamt Fotos von den an die GmbH vermieteten Räumen (Bürraum und ehemaliger Lagerraum im Keller), vom Eingangsbereich des Hauses sowie von der Außenansicht des Hauses angefertigt und dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

In einer Stellungnahme vom 2. Juni 2016 entgegnete das Finanzamt den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf., es erscheine mehr als fragwürdig, dass jemand, der von einer Bank als nicht kreditwürdig angesehen werde, dennoch als Bürge akzeptiert werde. Da der Sinn einer Bürgschaft darin liege, die Kreditrückzahlungen im Fall des Ausfalls der Kreditnehmer zu gewährleisten, werde an einen Bürgen wohl derselbe Maßstab bei der Zahlungsfähigkeit anzusetzen sein wie bei den Kreditnehmern. Darüber

hinaus sei es nicht glaubwürdig, dass der Sohn der Miteigentümer im Zeitraum der Errichtung des Einfamilienhauses nicht kreditwürdig gewesen sei. Am 16. Dezember 2008 habe der Sohn der Miteigentümer eine weitere GmbH (G GmbH) gegründet, an der er laut Firmenbuch zu 50% beteiligt sei. Im Zusammenhang mit dieser Firmengründung habe er einen Kredit in Höhe von rund 112.000 Euro erhalten und im Jahr 2009 habe er einen weiteren Kredit in Höhe von 22.100 Euro aufgenommen.

Zur Frage der Fremdüblichkeit der Mietverträge führte das Finanzamt aus, ein fremder Mieter würde nicht neben der Bezahlung der Miete noch eine Bürgschaft übernehmen und eine Lebensversicherung eingehen, um die Kosten, die im Zusammenhang mit der Errichtung des gemieteten Objekts entstanden sind, abzusichern. Das Vertragsverhältnis werde darüber hinaus nicht fremdüblich gelebt. Vom Beginn der Vermietung im August 2008 bis Dezember 2011 seien (noch) keine Betriebskostenabrechnungen erfolgt. In diesem Zeitraum seien lediglich Akontozahlungen geleistet worden. Jeder fremde Mieter würde von der Hausverwaltung eine Betriebskostenabrechnung einmahnen, auch um eventuelle Unregelmäßigkeiten beanstanden zu können. Außerdem würde ein fremder Mieter die Abrechnung der Strom- und Heizkosten mit dem zweiten Mieter, der GmbH, verlangen.

Zur Höhe der Miete brachte das Finanzamt vor, laut Auskunft eines Immobilienmaklers sei ein Wohnhaus dieser Art am freien Markt nur sehr schwer bzw. überhaupt nicht zu vermieten. Die Vermietung an zwei oder drei verschiedene fremde Mieter sei bei nur einem Eingang, Vorraum und der gemeinsamen Benützung der Sanitärräume nicht möglich. Bei der Vermietung an nur einen Mieter wäre aber höchstens eine Gesamtmiete von brutto 1300 Euro erzielbar. Da im vorliegenden Fall eine Gesamtmiete von netto 2.000 Euro bezahlt worden sei, seien die Mietverträge auch aus diesem Grund nicht fremdüblich. Gebäude, die mit Gewinnerzielungsabsicht vermietet werden sollen, werden daher nicht in dieser Größe und Ausstattung errichtet. Ein fremder Mieter würde darüber hinaus nicht Investitionen um rund 80.000 Euro tätigen, ohne sich deren Ablöse für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses zu sichern.

Zur Frage des steuerlichen Vorteils der von der Bf. gewählten Konstruktion führte das Finanzamt aus, für die privaten Mietzahlungen in Höhe von 1.300 Euro werde monatlich eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 130 Euro an das Finanzamt abgeführt. Für die Mietzahlungen der GmbH in Höhe von 700 Euro entstehe eine monatliche Zahllast in Höhe von 140 Euro, der jedoch die Vorsteuerabzugsberechtigung der GmbH gegenüberstehe, weshalb es sich bei diesem Betrag um einen reinen Durchlaufposten handle. Die tatsächliche jährliche Umsatzsteuerzahllast betrage daher nur ca. 1.560 Euro. Aufgrund der gesetzlichen Regelungen (der Baubeginn sei vor April 2012 erfolgt) bestehe für die Vermieter die Möglichkeit, die Vermietung bereits im Jahr 2018 ohne steuerliche Nachteile zu beenden. Bis dahin würde die gesamte an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer rund 18.000 Euro betragen. Diesem Betrag stehe eine erhaltene Vorsteuer in Höhe von rund 83.000 Euro gegenüber. Die Ertragssteuerbelastung der Vermieter würde auf Grund ihres geringen Einkommens bis einschließlich 2018 rund 23.000 Euro

betragen. Der Steuervorteil würde damit - ohne Berücksichtigung des Zinsvorteils - ca. 42.000 Euro ausmachen. Selbst bei Berücksichtigung der Umsatzsteuerzahllast für die Miete der GmbH wäre noch immer ein Steuervorteil von rund 23.000 Euro gegeben.

Für das Finanzamt sei weiters nicht glaubwürdig, dass der Grund für die Zahlungen in Höhe von 10.490,10 Euro bzw. 16.202,90 Euro nicht mehr nachvollziehbar sei. Da diese Zahlungen auf das Kreditkonto der Miteigentümer geleistet worden seien, gehe das Finanzamt davon aus, dass es sich dabei um Zahlungen für den Kredit gehandelt habe.

Die in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters angeführte „doppelte“ Absicherung durch die damalige Lebensgefährtin des Sohnes als zweite Mieterin sei mittlerweile hinfällig, da sie bereits im Juli 2010 ausgezogen sei und der Sohn der Miteigentümer nun alleiniger Mieter sei. Das an die GmbH vermietete Archiv werde derzeit an Frau H untervermietet, die in diesen Räumen ein Kosmetikstudio betreibe. Laut Mietvertrag bezahle sie dafür 300 Euro monatlich (inklusive Betriebskosten). Gleichzeitig sei sie auch Angestellte der A E GmbH.

In der am 8. Juni 2016 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Senat überreichte der steuerliche Vertreter der Bf. dem Bundesfinanzgericht eine (weitere) Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamts. Darin wurde zur Frage der Finanzierung der Errichtungskosten des vermieteten Gebäudes ausgeführt, dass der Sohn der Miteigentümer zum damaligen Zeitpunkt für die finanzierende Bank zwar als Kreditnehmer nicht in Frage gekommen sei, seine Bonität für eine Bürgschaft (die der Bank ja nur als zusätzliche Sicherheit diene) aber ausreichend gewesen sei. Selbst wenn man davon ausgehe, dass er zu diesem Zeitpunkt eine sehr schlechte Bonität gehabt habe, sei das für die finanzierende Bank immer noch von Vorteil, weil zumindest die Chance bestehe, einen Teil der aushaftenden Kreditsumme von ihm zu bekommen. Außerdem sei die Vermögenslage keine Konstante, sondern könne sich jederzeit ändern. Im schlechtesten Fall sei der Bürge für die Bank „wertlos“, er sei aber nie von Nachteil. Jedenfalls bestehe zwischen einem Bürgen, der nur ein (akzessorisches) Sicherungsinstrument sei, und dem eigentlichen Vertragspartner ein großer Unterschied. Als Sicherungsinstrument akzeptiere eine Bank alles, was ihr im Fall der Nichtbedienung des Kredites durch den Schuldner von Nutzen sein könne. Das finanzierende Kreditinstitut sei auch bereit, für das Bundesfinanzgericht eine Bestätigung darüber auszustellen, dass der Sohn der Miteigentümer zum damaligen Zeitpunkt keinen Kredit bekommen hätte, als Bürge aber sehr wohl in Frage gekommen sei. Eine solche Bestätigung könne innerhalb angemessener Frist vorgelegt werden.

Die Ausführungen des Finanzamts, wonach der Mieter und nicht die Vermieter das Risiko der Kreditfinanzierung tragen, seien nicht zutreffend. Im Fall der Nichtbedienung des Kredites, haften in erster Linie die Kreditnehmer mit ihrem gesamten Privatvermögen (dieses bestehe vor allem aus mehreren Liegenschaften). Wenn dieses Vermögen für die Tilgung der Schulden ausreiche, komme es überhaupt nicht zu einer Inanspruchnahme des Bürgen. Abgesehen davon, sei die Frage, wie die Immobilie finanziert worden sei, für die Frage, ob die gegenständliche Vermietung fremdüblich sei oder nicht,

nicht von Relevanz. Die Behörde verkenne, dass es in diesem Verfahren nicht um die Fremdüblichkeit der gewählten Finanzierung, sondern ausschließlich um die Fremdüblichkeit der Vermietung gehe (vgl. UFS 07.05.2013, RV/0164-F/11).

Zur Frage der Fremdüblichkeit der Vermietung führte der steuerliche Vertreter aus, es werde nicht bestritten, dass der Sohn der Miteigentümer die Bürgschaft aus familiären Gründen übernommen habe. Die Tatsache, dass er gleichzeitig Bürge und Mieter sei, habe auf die Fremdüblichkeit der Vermietung aber keinen Einfluss. Für die Übernahme der Bürgschaft habe er auch keine Gegenleistung erhalten (wie etwa eine reduzierte oder marktunübliche Miete). Weder die Bürgschaft als solche, noch die Gründe für deren Übernahme seien für die Fremdüblichkeit der Vermietung von Relevanz (vgl. nochmals UFS 07.05.2013, RV/0164-F/11).

Zum Vorwurf der Behörde, es gebe keine Betriebskostenabrechnungen, führte der steuerliche Vertreter aus, das sei nicht zutreffend. Die Betriebskostenabrechnungen für die Jahre 2008 bis 2011 seien von der Hausverwaltung erstellt worden. (Die Betriebskostenabrechnungen für den Zeitraum 01.08.2008 bis 31.12.2011 wurden dieser Stellungnahme beigelegt.) Auch wenn es in der Anfangsphase der Vermietung zu einigen Schwierigkeiten gekommen sei (verspätete Abrechnung, verspätete Mietzahlung usw.), dürfe man daraus noch nicht auf eine Fremdunüblichkeit der Vermietung schließen (vgl. UFS 07.05.2013, RV/0164-F/11). Einzelne unübliche Bedingungen führten noch nicht dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anzuerkennen sei. Maßgeblich sei die Gesamtheit der Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukomme (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 4 Rz 335, und die dort angeführte Judikatur von VwGH und BFH).

Wichtig sei, dass das Mietverhältnis fremdüblich gelebt werde und die sich aus dem Mietvertrag ergebenden wechselseitigen Rechte und Pflichten im Wesentlichen durch die Vertragsparteien erfüllt werden. Dazu gehören ua. ein marktüblicher Mietzins und dessen regelmäßige Entrichtung durch die Mieter. Im gegenständlichen Fall werden alle wesentlichen Punkte erfüllt. Die Mieter zahlen regelmäßig einen angemessenen Mietzins dafür, dass sie die Liegenschaft nutzen dürfen. Eine professionelle Hausverwaltung mache die Eigentümerabrechnung, kontrolliere die Mieteingänge, überweise die Überschüsse an die Eigentümer und mache die jährliche Betriebskostenabrechnung. Eine Fremdunüblichkeit sei somit nicht erkennbar.

Zu den Investitionen des Sohnes der Miteigentümer führte der steuerliche Vertreter aus, die Fremdüblichkeit derartiger Investitionen habe auf die Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse keinen Einfluss. Für den Vermieter mache es keinen Unterschied, ob der Mieter eine Küche um 1.000 Euro oder um 100.000 Euro einbaue. Für die Frage der Fremdüblichkeit der Vermietung sei es nicht von Relevanz, ob ein Mieter wirtschaftlich sinnvolle Investitionen tätige oder nicht. Darauf habe der Vermieter keinen Einfluss. Auch in der Judikatur (vgl. BFG vom 18.11.2015, RV/3100919/2010, und VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135) gebe es Beispiele, wo ein Nichteigentümer hohe Investitionen in ein Objekt vornehme.

Schließlich wies der steuerliche Vertreter nochmals darauf hin, dass im Steuerstundungseffekt kein Missbrauch im Sinn des Steuerrechts zu sehen sei. Auch in der von der Behörde angesprochenen umsatzsteuerlichen Optionsmöglichkeit sei kein Missbrauch zu erkennen (vgl. nochmals UFS 07.05.2013, RV/0164-F/11).

Die letzten Jahresabschlüsse zeigten deutlich, dass immer ein Überschuss erwirtschaftet worden sei und Umsatzsteuern von rund 3.500 Euro pro Jahr an das Finanzamt geflossen seien. Die Behörde berücksichtige in ihren Ausführungen ausschließlich die Umsatzsteuern aus der Vermietung an den Sohn der Miteigentümer, nicht aber die Umsatzsteuern, die sich aus der Vermietung an die GmbH ergeben. Dies wohl deshalb, weil die GmbH einen Vorsteuerabzug habe und die bezahlte Umsatzsteuer damit nicht beim Finanzamt verbleibe. Dieser Gedankengang sei jedoch nicht nachvollziehbar. Die Frage des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger (GmbH) könne niemals relevant sein, sonst müsste man bei jedem Vermieter, der umsatzsteuerpflichtig an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer vermiete, den Vorsteuerabzug in Frage stellen. Die Behörde verkenne hier, dass die an die GmbH vermieteten Flächen der betrieblichen Leistungserbringung dienen (bzw. umsatzsteuerpflichtig untervermietet werden) und damit indirekt (durch entsprechende Leistungserlöse) wieder Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werde.

Insgesamt seien daher keine Anhaltspunkte für einen steuerlichen Missbrauch gegeben. Der Grund für die gewählte Konstruktion sei niemals eine Steuerersparnis, sondern vielmehr die fehlende Finanzierungsmöglichkeit der Errichtung des Gebäudes durch den Sohn der Miteigentümer gewesen.

In der mündlichen Verhandlung wurden die Mieter der Liegenschaft, der Sohn der Miteigentümer sowie seine damalige Lebensgefährtin, als Zeugen befragt.

Die Zeugin gab an, dass die Miete, wie im Mietvertrag vereinbart, von ihrem Konto von der Hausverwaltung abgebucht und an die Vermieter weitergeleitet worden sei. Zum Nachweis ihrer Einkommensverhältnisse legte sie ihre Lohnzettel für die Jahre 2008 und 2009 vor. Weiters gab sie an, Mitte des Jahres 2010 aus dem gegenständlichen Mietobjekt ausgezogen zu sein. Der Ausstieg aus dem Mietvertrag sei nach Rücksprache mit ihrem damaligen Lebensgefährten über die Hausverwaltung abgewickelt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt seien zwei Räume im Obergeschoß sowie Teile des Kellers als Büro- bzw. Lagerräume der A E GesmbH genutzt worden. Der eine Büroraum habe bereits in den Streitjahren ähnlich ausgesehen wie auf dem im Akt befindlichen Foto. Der zweite Büroraum sei, soweit sie sich erinnern könne, damals als Lager (zur Aufbewahrung von Akten) genutzt worden. Der Lagerraum im Keller sei erst nach ihrem Auszug umgestaltet worden. Ob sich damals schon die Bar dort befunden habe, wisse sie nicht mehr.

Auf die Frage der Vertreterin des Finanzamts, was im Haus alles gelagert worden sei, antwortete die Zeugin, dass ihr damaliger Lebensgefährte in den Streitjahren auch noch ein Café betrieben und in diesem Zusammenhang Dekorationsmaterial und andere Gegenstände gelagert habe. Um die gelagerten Akten habe sie sich nicht gekümmert.

Diese Gegenstände seien ausschließlich in den von der GmbH gemieteten Räumen gelagert worden.

Die Frage der Vertreterin des Finanzamts, ob in dem von der GmbH gemieteten Lagerraum im Keller schon damals eine Sauna gewesen sei, beantwortete die Zeugin zwar mit ja, allerdings könne sie sich nicht mehr erinnern, ab welchem Jahr das der Fall gewesen sei. Die Sauna sei jedenfalls „ewig lange“ nicht angeschlossen gewesen. Außer von ihr und ihrem damaligen Lebensgefährten sei die Sauna, soweit ihr das bekannt sei, von niemandem benutzt worden, wobei sie die Sauna vielleicht ein- oder zweimal benutzt habe.

Der Sohn der Miteigentümer gab als Zeuge zu seiner Kreditwürdigkeit in den Streitjahren befragt an, es sei zutreffend, dass er und sein Geschäftspartner im Jahr 2008 im Zusammenhang mit der Gründung der G GmbH einen Kredit in Höhe von rund 100.000 Euro erhalten haben. Als Sicherheiten haben vor allem die angeschafften Geräte gedient. Darüber hinaus haben er und sein Geschäftspartner Bürgschaften übernommen. Sein Kreditantrag im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses sei abgelehnt worden. Das könne Herr K von der (damaligen) L, der diesen Antrag bearbeitet habe, bestätigen. Was den vom Finanzamt erwähnten weiteren Kredit in Höhe von 22.100 Euro anlange, so könne er sich nicht mehr genau erinnern, wofür er diesen verwendet habe, vermute aber, dass es sich um den Kredit zur Anschaffung der Photovoltaikanlage gehandelt habe. Den Förderungsbetrag für die Photovoltaikanlage habe nur er als Bewohner des Hauses (und nicht die Vermieter) erhalten können. Dem Einwand der Vertreterin des Finanzamts, bei diesem Kredit seien die Eltern des Zeugen Bürgen gewesen, entgegnete der Zeuge, die Hauptsicherheit für den Kredit sei die errichtete Anlage gewesen.

Weiters gab der Zeuge an, die Mieten immer aus seinem Einkommen geleistet zu haben. Die diesbezüglichen Bankauszüge betreffend die Überweisungen an die Hausverwaltung könne er vorlegen. Zum Nachweis seiner Einkommensverhältnisse legte er seine Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 vor. Dem Einwand der Berichterstatterin, wie er sich bei seinem relativ geringen Einkommen in den Jahren 2008 und 2009 neben der Finanzierung seines Lebensunterhaltes die Miete für die gegenständliche Liegenschaft habe leisten können, entgegnete der Zeuge, das sei möglich gewesen, weil er ein Firmenauto und ein Firmenhandy zur Verfügung gehabt habe, in seinem Café oder bei seinen Eltern gegessen habe und neben seiner beruflichen Tätigkeit nur wenig Freizeit gehabt habe, um Geld auszugeben. Ob er in den Streitjahren auch Gewinnausschüttungen von seinen GmbHs erhalten habe, wisse er nicht mehr.

Auf die Frage des Vorsitzenden, wie die Büroräume im Obergeschoß des Hauses in den Streitjahren ausgesehen haben und wie sie genutzt worden seien bzw. wie sie derzeit genutzt werden, gab der Zeuge an, dass die Einrichtung der Büroräume seit den Streitjahren im Wesentlichen unverändert sei und sich dort zwei Arbeitsplätze befinden, einer für ihn und einer für eine weitere Arbeitskraft, die durchschnittlich 20 Stunden in der Woche beschäftigt sei. Der auf dem im Akt befindlichen Foto abgebildete Raum sei

sein Arbeitsraum. Der Lagerraum im Keller sei erst im Jahr 2013 umgebaut worden und sehe seitdem so aus wie auf dem vorliegenden Foto. Die Sauna sei schon länger dort, aber wegen des fehlenden Starkstromanschlusses „ewig lange“ nicht angeschlossen gewesen. Er habe diese Sauna 2008 oder 2009 sehr günstig erworben und keinen anderen Platz dafür im Haus gehabt. Den neuen Fußboden, die Wandbemalung und die Saunaverkleidung im Kellerraum habe die derzeitige Untermieterin, die in diesem Raum ein Kosmetikstudio betreibe, finanziert. Die auf dem Foto ersichtlichen Barhocker und die übrigen Einrichtungsgegenstände (Theke, Kühlgeräte etc.) stammten aus seinem ehemaligen Café und seien dort zwischengelagert worden. Dass der von der Hausverwaltung entworfene Untermietvertrag mit 31. März 2016 befristet gewesen sei, sei ihm nicht bewusst gewesen. Tatsächlich laufe das Untermietverhältnis bis heute weiter. Seine Eltern haben der Untervermietung nur mündlich zugestimmt.

Der im Zentralen Melderegister aufscheinende M habe in den Jahren 2012/2013 fallweise bei ihm im Haus, und zwar im Gästezimmer im Erdgeschoß, genächtigt. Es habe sich um einen Mitarbeiter der G GmbH und einen Freund von ihm gehandelt, der eine zu lange Anreise von zu Hause gehabt hätte. Einen Untermietvertrag habe es nicht gegeben. Herr M habe gratis bei ihm gewohnt.

Auf die Frage, wie er sich nach dem Auszug seiner Lebensgefährtin Mitte des Jahres 2010 die volle Miete habe leisten können, antwortete der Zeuge, in den Jahren ab 2010 habe er besser verdient. Derzeit laufe das Geschäft jedoch wieder weniger gut und daher haben seine Eltern und er mittlerweile einen Immobilienmakler eingeschaltet, der versuche, einen Mieter für das Haus zu finden. Seines Wissens gebe es bereits ein verbindliches Mietanbot.

Auf die Frage der Vertreterin des Finanzamts, wie der Zeuge die Investitionen in das Gebäude in Höhe von rund 80.000 Euro finanziert habe, gab er an, das könne er nicht mehr im Detail beantworten, aber ein Teil stamme aus einem kleinen Kredit, ein Teil aus seinen Ersparnissen und ein Teil von seinen Eltern.

An dieser Stelle wurde die Zeugeneinvernahme unterbrochen und dem Zeugen aufgetragen, zur Fortsetzung der Vernehmung eine Auflistung mitzubringen, aus der sämtliche Mittel ersichtlich seien, die ihm für seinen Lebensunterhalt (Miete sowie alle übrigen Lebenshaltungskosten) in den Jahren von 2008 bis heute zur Verfügung gestanden seien. Mitzubringen sei auch das vorhin genannte Mietanbot.

Bei der Fortsetzung der Zeugeneinvernahme in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 28. Juni 2016 legte der Zeuge zunächst eine Stellungnahme seines Bankbetreuers vor, in der dieser bestätigt, dass der Zeuge im Jahr 2005 an die Bank eine Anfrage betreffend Finanzierung eines Einfamilienhauses gestellt habe, die von der Bank jedoch abgelehnt worden sei. Auch eine zusätzliche Bürgschaft der Eltern des Zeugen hätte – laut Bankbetreuer – für die gewünschte Finanzierung nicht ausgereicht. Weiters legte der Zeuge eine Aufstellung seines ihm in den Jahren 2008 bis 2016 zur Verfügung gestandenen Einkommens vor. Danach hatte er (einschließlich der Entnahmen aus den

Gesellschaften, an denen er beteiligt war) in den Jahren 2008 bis 2013 jeweils einen Betrag von 39.480 Euro zur Verfügung. Hinsichtlich der Suche nach einem neuen Mieter für das gegenständliche Mietobjekt gab der Zeuge an, dass es diesbezüglich noch kein konkretes Angebot gebe, ein Interessent sich das Haus aber am 16. Juli 2016 ansehen möchte. Das Haus werde derzeit von einem Immobilienmakler im Internet um eine monatliche Gesamtmiete von 3.200 Euro angeboten. Ob es bereits weitere Interessenten gebe, wisse er nicht. Der Grund für die Beauftragung des Maklers sei gewesen, dass der Zeuge seinen Wohnsitz aus beruflichen Gründen voraussichtlich nach Wien verlegen werde.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter der Bf. einen ergänzenden Schriftsatz vor und führte aus, dass jene Fälle, in denen Luxusimmobilien von GmbHs an ihre Gesellschafter vermietet werden, mit dem vorliegenden Fall vergleichbar seien. Zwischen einer GmbH und „ihren“ Gesellschaftern bestehe sogar ein geringerer Interessengegensatz als zwischen Eltern und Kindern. Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Renditemiete, wonach die angemessene Höhe eines Mietzinses daraus abzuleiten sei, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarte, seien daher auch auf den vorliegenden Fall anwendbar. Im vorliegenden Fall ergebe sich (nach Abzug von Leerstandskosten, Verwaltungsaufwand und Instandhaltungskosten) eine Anfangsrendite von 4,5%. Die durchschnittliche Gesamtrendite werde je nach Vermietungsdauer sogar darüber liegen, weil die Mieteinnahmen auf Grund der Indexsteigerungen höher werden, die Herstellungskosten aber gleich bleiben. Die gegenständliche Immobilie wäre aber auch an Fremde um mindestens den Betrag vermietbar gewesen, den die Bf. derzeit erhält. Zum Nachweis dafür legte der steuerliche Vertreter das Schreiben eines weiteren Immobilienmaklers vor, in dem dieser ausführt, dass der angemessene Hauptmietzins unter Berücksichtigung allfälliger Zuschläge und Abstriche für vergleichbare Mietobjekte derzeit 7,44 Euro pro m² betrage. Da die Nutzfläche des gegenständlichen Einfamilienhauses mit ca. 400 m² als hoch anzusehen sei, könnte auch eine Trennung in zwei Wohneinheiten angedacht werden. Der voll ausgebauter Keller könnte, wie bereits derzeit, separat als Gewerbefläche vermietet werden, wobei auf Grund der geringeren Belichtung der Kellerfläche dafür nur etwa der halbe Mietpreis erzielbar wäre. Die monatlich erzielbare Gesamtmiete würde laut Immobilienmakler derzeit daher rund 2.460 Euro für das ganze Objekt betragen.

Diesen Ausführungen entgegnete die Vertreterin des Finanzamts, dass laut Immobilienpreisspiegel für das Jahr 2015 für vergleichbare Objekte höchstens eine Miete von 7 Euro pro m² erzielbar sei. Sie weist nochmals auf die Ausführungen des Finanzamts in der Stellungnahme vom 2. Juni 2016 hin, wonach das Einfamilienhaus in seiner derzeitigen Ausstattung (nur ein Eingang, ein Vorraum, Anzahl der Sanitärräume) wohl nur an einen (fremden) Mieter vermietbar wäre und bei der Vermietung an nur einen

Mieter die höchste zu erzielende Gesamtmiete laut Auskunft einer Immobilienkanzlei nicht mehr als 1.300 Euro monatlich betragen würde.

Abschließend wurde der in diesem Verfahren strittige Vorsteuerbetrag vom steuerlichen Vertreter der Bf. mit 82.283,70 Euro außer Streit gestellt, wobei auf das Jahr 2008 ein Betrag von 18.174,45 Euro entfällt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

In den Jahren 2006 bis 2008 errichtete die Bf. auf einem den Miteigentümern gehörenden Grundstück ein Einfamilienhaus um 490.929,32 Euro (ohne Umsatzsteuer) mit einer Gesamtnutzfläche von 392 m² (bestehend aus Keller, Erdgeschoß und Obergeschoß). Einen Teil dieses Hauses – und zwar Büroräume im Ausmaß von 42,85 m² im Obergeschoß des Hauses sowie ein Archiv im Ausmaß von 55,72 m² im Keller des Hauses - vermietete sie ab 1. August 2008 an die A E GmbH um eine wertgesicherte monatliche Miete von 700 Euro und ein monatliches Betriebskostenpauschale von 50 Euro (jeweils zuzüglich 20% Umsatzsteuer). Die übrigen Teile des Hauses mit einer Nutzfläche von 293,47 m² (Keller: 81,58 m², Erdgeschoß: 119,88 m², Obergeschoß: 92,01 m²) sowie den zum Haus gehörenden Garten vermietete die Bf. - ebenfalls ab 1. August 2008 - um eine wertgesicherte monatliche Miete von 1.300 Euro zuzüglich 10% Umsatzsteuer an den Sohn der Miteigentümer und seine (damalige) Lebensgefährtin. Aus der Vermietung erzielte die Bf. bereits ab dem Jahr 2009 Überschüsse. Für die Errichtung machte sie Vorsteuern in Höhe von 82.283,70 Euro geltend.

Strittig ist, ob die zwischen der Bf. und der A E GmbH sowie zwischen der Bf. und dem Sohn der Miteigentümer und seiner (damaligen) Lebensgefährtin abgeschlossenen Mietverträge für den Bereich des Steuerrechts anzuerkennen sind; ob die Bf. somit unternehmerisch tätig und damit vorsteuerabzugsberechtigt war und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

Rechtliche Erwägungen:

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

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, 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.

Für den Bereich der Umsatzsteuer vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass auch die Vermietung einer Immobilie als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Betätigung im Sinn des Unionsrechtes in Betracht kommt. Für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit ist die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen ein Gebäude im konkreten Fall überlassen wird und unter den Umständen unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen. Dabei fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere, wenn die Überlassung der Nutzung nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem anderen einen Vorteil zuzuwenden (vgl. BFG 18.11.2015, RV/3100919/2010, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Wesentlich für die Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist somit – wie für das Ertragssteuerrecht – das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung, wobei dies an Hand des Gesamtbilds der Verhältnisse zu beurteilen ist (vgl. nochmals BFG 18.11.2015, RV/3100919/2010).

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 17.12.2001, 98/14/0137, oder VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134, jeweils m.w.N.) unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, 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. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können. Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist stets anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse zu beurteilen.

Die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Mietverträge wurden schriftlich abgeschlossen und haben einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Das Bestehen der gegenständlichen Mietverhältnisse wurde dem Finanzamt gegenüber bereits anlässlich einer Umsatzsteuernachschau im September 2008 offen gelegt. Die Mietverträge sind daher ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen. Zu

prüfen bleibt, ob diese Mietverträge auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im gegenständlichen Verfahren liegen die folgenden Kriterien vor, die für oder gegen eine fremdübliche bzw. marktkonforme Vermietung sprechen:

1) Errichtung des Einfamilienhauses für den Sohn der Miteigentümer

Unbestritten ist, dass der Sohn der Miteigentümer das gegenständliche Einfamilienhaus zunächst selbst errichten wollte und daher auch er es war, der im Jahr 2006 den Vermessungsauftrag für die Teilung des Grundstücks, auf dem das Haus errichtet wurde, erteilte sowie die für die Vermessung angefallene Rechnung bezahlte. Die Bf. entschloss sich erst, das Haus auf ihre Kosten zu errichten, nachdem sich herausgestellt hatte, dass der Sohn der Miteigentümer keinen Kredit (mehr) erhält und er den Bau daher nicht finanzieren kann. Unbestritten ist daher, dass die Bf. das Einfamilienhaus für den Sohn der Miteigentümer (und dessen damalige Lebensgefährtin) errichtete. Unbestritten ist aber auch, dass die Bf. von Anfang an geplant hatte, das Haus an die genannten Personen zu vermieten.

Die Errichtung eines Einfamilienhauses für nahe Angehörige kann, insbesondere in Zusammenhang mit unklaren oder fremdunüblichen Vereinbarungen im Mietvertrag, ein Indiz dafür sein, dass für die Vermieter bei der Errichtung des Einfamilienhauses nicht die Absicht einer marktkonformen Vermietung, sondern die (private) Wohnversorgung von nahen Angehörigen im Vordergrund stand (vgl. zB VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134). Erfolgt die Vermietung hingegen fremdüblich, ist der Mietvertrag abgabenrechtlich anzuerkennen, weil eine abgabenrechtliche Schlechterstellung, nur allein auf Grund der Tatsache, dass nahe Angehörige einen Mietvertrag schließen, nicht zulässig ist (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 28 Rz 12).

2) Finanzierung der Errichtung des Einfamilienhauses

Für die Errichtung des Einfamilienhauses nahm die Bf. zwei Kredite – und zwar einen Kredit in Höhe von 370.000 Euro und einen Kredit in Höhe von 59.000 Euro - auf. Beide Kredite wurden sowohl hypothekarisch als auch durch die Übernahme der Haftung als Bürge und Zahler durch den Sohn der Miteigentümer besichert. Im Zusammenhang mit der Kreditaufnahme bzw. der Haftungsübernahme schlossen sowohl der Miteigentümer B A als auch sein Sohn E A einen Lebensversicherungsvertrag ab. Die Haftungsübernahme durch den Sohn erfolgte nach den Angaben der Bf. aus privaten Gründen, weil die Miteigentümer ihrerseits für betriebliche Kredite ihres Sohnes Haftungen übernommen hatten.

Nach Ansicht des Finanzamts ist es fremdunüblich, dass ein Mieter Haftungen für Kredite übernimmt, die für die Errichtung des (in der Folge) vermieteten Objekts verwendet werden. Das Finanzamt übersieht dabei jedoch, dass zwischen der Anschaffung bzw. Errichtung des vermieteten Objekts einerseits und der Vermietung andererseits zu unterscheiden ist (vgl. in diesem Sinn VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135). Im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Fremdüblichkeit der Mietverträge, nicht

hingegen die Fremdüblichkeit der Finanzierung der Errichtung des vermieteten Objekts zu beurteilen. Dass für die Übernahme der Haftungen durch den Sohn der Miteigentümer private Gründe ausschlaggebend waren, bestreitet die Bf. ohnedies nicht. Daraus kann jedoch nicht auf eine Fremdunüblichkeit der Vermietung geschlossen werden.

Auch die vom Sohn der Miteigentümer auf das Konto der Bf. geleisteten Zahlungen in Höhe von 16.202,90 Euro am 1. März 2010 und in Höhe von 10.490,10 Euro am 8. März 2010 betreffen offensichtlich die für die Errichtung des Mietobjekts aufgenommenen Kredite und sind für die abgabenrechtliche Anerkennung der Mietverträge daher nicht von Relevanz.

3) Höhe der vereinbarten Miete

Ein wesentliches Kriterium für die Fremdüblichkeit von Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Vereinbarung (und Bezahlung) einer angemessenen Miete.

Für das gegenständliche Objekt wurde in den Streitjahren eine Miete in Höhe von 700 Euro (netto) für den betrieblich genutzten Teil und eine Miete in Höhe von 1.300 Euro (netto) für den zu Wohnzwecken genutzten Teil vereinbart. Die Höhe dieser Miete wurde vom Finanzamt zunächst nicht beanstandet. In der Stellungnahme vom 2. Juni 2016 führte das Finanzamt jedoch aus, laut Auskunft eines Immobilienmaklers sei ein vergleichbares Wohnhaus am freien Markt nur sehr schwer oder überhaupt nicht vermietbar. Auf Grund der baulichen Gegebenheiten des Hauses (nur ein Eingang, ein Vorraum, Anzahl der vorhandenen Sanitärräume) sei dieses an nur einen fremden Mieter vermietbar. Bei der Vermietung an nur einen Mieter wäre aber für das gesamte Objekt höchstens eine Miete von 1.300 Euro erzielbar.

Diese Ausführungen sind insofern nicht überzeugend als dabei außer Betracht bleibt, dass das Haus in den Streitjahren nicht nur zu Wohnzwecken, sondern auch zu betrieblichen Zwecken vermietet wurde. Es ist nicht erkennbar, warum ein fremder Mieter das Haus nicht ebenfalls sowohl für Wohnzwecke als auch für betriebliche Zwecke nutzen sollte. Dass das Haus für eine (teilweise) betriebliche Nutzung geeignet ist, ist nicht nur aus der Vermietung einzelner Räume an die A E GmbH, sondern auch daraus ersichtlich, dass derzeit in einem Teil der Kellerräume ein Kosmetikstudio betrieben wird. Bei der Vermietung sowohl zu Wohnzwecken als auch zu betrieblichen Zwecken würde auch ein fremder Mieter neben der für den Wohnbereich vereinbarten (angemessenen) Miete in Höhe von 1.300 Euro monatlich eine weitere Miete für den betrieblich genutzten Teil des Hauses bezahlen.

Zur Angemessenheit der Höhe der Miete brachte das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung ergänzend vor, dass laut Immobilienpreisspiegel im Jahr 2008 für vergleichbare Wohnobjekte höchstens eine Miete von 5,50 Euro pro m² erzielbar gewesen sei. Im gegenständlichen Fall umfasst allein der zu Wohnzwecken vermietete Teil des Hauses fast 300 m². Die für das gesamte Haus vereinbarte Miete ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher nicht als überhöht, sondern als angemessen anzusehen.

4) Verspätete Zahlung der ersten Miete

Die erste Mietzahlung, nämlich die Zahlung für die Monate August bis Oktober 2008, erfolgte erst Anfang Oktober 2008.

Unregelmäßige Mietzahlungen können ein Indiz für eine nicht fremdübliche Umsetzung eines Mietvertrages sein. Eine einmalige verspätete Mietzahlung kann jedoch auch unter fremden Mietern vorkommen, ohne dass das Mietverhältnis deswegen sofort beendet wird. Die Nichtanerkennung eines Mietverhältnisses unter nahen Angehörigen allein aus diesem Grund wäre daher eine „Überspitzung“ der „Angehörigenjudikatur“ des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.02.1988, 87/14/0036).

5) Fehlende Abrechnung der Betriebskosten

Das Finanzamt stellte fest, dass die jährliche Abrechnung der Betriebskosten in den ersten Jahren der Vermietung nicht in der Weise, wie in den Mietverträgen vereinbart, durchgeführt wurde und sah darin ein (weiteres) Indiz für einen nicht fremdüblich umgesetzten Mietvertrag.

Unbestritten ist, dass die Abrechnung der Betriebskosten für die Jahre 2008, 2009 und 2010 nicht - wie in den Mietverträgen vorgesehen - bis zum 30. Juni des jeweiligen Folgejahres, sondern erst im Jänner 2012 vorgenommen wurde. Die Durchschriften der Betriebskostenabrechnungen wurden dem Bundesfinanzgericht in der mündlichen Verhandlung am 8. Juni 2016 vorgelegt.

Die Vornahme der Betriebskostenabrechnungen wurde von der Vermieterin an eine professionelle Hausverwaltung übertragen. Diese Vorgangsweise ist als fremdüblich anzusehen. Die Verspätung der Vornahme der Betriebskostenabrechnungen ist somit nicht der Vermieterin, sondern - wie der steuerliche Vertreter der Bf. zutreffend einwandte – der Hausverwaltung vorzuwerfen. Ein Versäumnis der Hausverwaltung aber kann für die abgabenrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses zwischen der Vermieterin und ihren Mietern nicht von Relevanz sein. Dasselbe gilt für die - laut Finanzamt – nicht klare Abgrenzung der Betriebskosten für Heizung und Strom zwischen den beiden Mietern.

6) Instandhaltungspflichten der Mieter laut Mietvertrag

Unter „§ 4 Instandhaltung, Veränderung, Haftung“ ist in beiden Mietverträgen ausgeführt: „Die Mieter haben den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Einrichtungen und Geräte (insbesondere Elektroleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und sanitäre bzw. technische Anlagen und Geräte) sowie den Garten zu warten, instand zu halten und erforderlichenfalls Neuanschaffungen vorzunehmen. Die Erhaltungspflicht des Vermieters gem. § 1096 ABGB wird damit ausdrücklich auf die Mieter überbunden. Diese Erhaltungspflicht der Mieter umfasst alle Teile der Bestandsache, also auch den Garten sowie sämtliche Installationen und die Außenhaut des Gebäudes.“

Bei § 1096 ABGB handelt es sich um nachgiebiges Recht, dh. dass außerhalb zwingender Normen der Mietrechtsgesetzgebung die Pflicht des Bestandgebers zur laufenden Instandhaltung auf den Bestandnehmer überwälzbar ist. Es ist daher prinzipiell zulässig, dass der Bestandnehmer als (teilweise) Gegenleistung für die Raum- oder Gebäudebenützung deren Instandhaltung übernimmt (vgl. Pesek in Schwimann/Kodek,

ABGB Praxiskommentar, § 1096 Rz 54). Für Überwälzungsvereinbarungen muss aber eine sachliche Rechtfertigung gegeben sein. Nach der Judikatur des OGH ist es jedenfalls erforderlich, dass dem Bestandnehmer für die Übernahme von Erhaltungspflichten ein entsprechendes Äquivalent gewährt wird. Die generelle Überwälzung der Erhaltungspflicht auf den Bestandnehmer ohne äquivalente Gegenleistung ist gröblich benachteiligend im Sinn des § 879 Abs. 3 ABGB (Iro in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkommentar zum ABGB, § 1096 Rz 4).

Nach den Vereinbarungen in den gegenständlichen Mietverträgen wurden die Instandhaltungspflichten zur Gänze auf die Mieter übertragen. Die Mieter verzichteten gleichzeitig auf jeden Ersatzanspruch für den Fall der Beendigung der Mietverhältnisse, und das, obwohl die Vermieterin die Mietverträge nach Ablauf des ersten Bestandjahres unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsende, zB wegen Eigenbedarfs, kündigen kann. Eine Mitnahme der Investitionen bei Beendigung des Mietverhältnisses ist bei Investitionen in die Installationen oder die „Außenhaut“ des Gebäudes ohnehin nicht möglich.

Der Ansicht, dass eine generelle Überwälzung der Erhaltungspflicht auf die Mieter in der Weise, wie sie in den Mietverträgen vereinbart wurde, als gröblich benachteiligend im Sinn des § 879 Abs. 3 ABGB anzusehen wäre, stimmt auch die Bf. grundsätzlich zu. Der steuerliche Vertreter der Bf. wandte jedoch ein, dass im gegenständlichen Fall aus Gründen der Einfachheit Mustermietverträge aus dem Internet verwendet worden seien. Diese Mustermietverträge seien oft sehr weit gefasst und mit der österreichischen Rechtsordnung nicht abgestimmt. Klauseln wie in § 4 der gegenständlichen Mietverträge seien darin häufig zu finden. Derartige Klauseln hielten – gerade weil sie gröblich benachteiligend seien - der Rechtsprechung des OGH niemals stand. Diese Bestimmungen seien daher nicht anzuwenden und als gegenstandslos zu betrachten. Solche Klauseln seien auch in Mietverträgen zwischen einander fremden Vermietern und Mietern enthalten und haben auf den Bestand dieser Mietverträge keinen Einfluss.

Diese Argumentation ist überzeugend, weil Klauseln, die als gegenstandslos zu betrachten sind, nicht der Grund dafür sein können, dass die Vereinbarungen, in denen diese Klauseln enthalten sind, in ihrer Gesamtheit für den Bereich des Abgabenrechts keine Anerkennung finden (ein vergleichbarer Sachverhalt lag dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 25.04.2013, 2009/15/0164, zugrunde).

7) Investitionen des Mieters:

Der Sohn der Miteigentümer (und spätere Mieter) finanzierte die Photovoltaikanlage um rund 50.000 Euro, eine im Schwimmbad eingebaute Folie um rund 6.000 Euro sowie die gesamte Inneneinrichtung des Hauses, darunter die Küche um rund 20.000 Euro. Laut Mietvertrag verzichtete er darauf, diese Investitionen im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses von der Vermieterin ersetzt zu bekommen, obwohl die Vermieterin die Mietverträge nach dem ersten Bestandjahr unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsende, zB wegen Eigenbedarfs, kündigen kann.

Diese Vereinbarung ist nach Ansicht des Finanzamts nicht fremdüblich. Der steuerliche Vertreter der Bf. entgegnete, eine Ersatzpflicht der Vermieterin sei nicht vereinbart worden, weil die Mieter die von ihnen getätigten Investitionen im Fall der Beendigung der Mietverhältnisse ausbauen und mitnehmen können.

Dieser Einwand des steuerlichen Vertreters ist hinsichtlich der Einrichtungsgegenstände zutreffend, wenn auch der Ausbau der Küche mit (weiteren) Kosten verbunden wäre. Nicht zutreffend ist dieser Einwand jedoch hinsichtlich der fest in das Schwimmbad eingebauten Folie sowie hinsichtlich der Photovoltaikanlage, weil deren Errichtung gefördert und die Förderung an die Bedingung geknüpft wurde, dass die Anlage an dem Standort, an dem sie errichtet wurde, für mindestens zehn Jahre betrieben wird.

Der Ansicht des Finanzamts, dass die vom Sohn der Miteigentümer getätigten Investitionen insoweit als nicht fremdüblich anzusehen sind als diese Investitionen bei Beendigung der Mietverhältnisse nicht ausgebaut und mitgenommen werden können, ist daher zuzustimmen. Ein fremder Mieter würde Investitionen, wie die Errichtung der Photovoltaikanlage, nur tätigen, wenn entweder die Dauer des Mietverhältnisses, zB durch einen Kündigungsverzicht des Vermieters, für einen entsprechend langen Zeitraum gesichert wäre oder der Mieter einen Ersatzanspruch für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses hätte.

Wenn man die für sowie gegen eine fremdübliche bzw. marktkonforme Vermietung sprechenden Kriterien in ihrer Gesamtheit betrachtet, ist erkennbar, dass die Kriterien, die für eine Fremdüblichkeit der Mietverträge sprechen, deutlich überwiegen. Einzelne nicht fremdübliche Vereinbarungen, wie zB der fehlende Ersatzanspruch des Mieters für die von ihm freiwillig getätigten, nicht ausbaubaren Investitionen können nicht dazu führen, dass die Mietverträge in ihrer Gesamtheit für den Bereich des Abgabenrechts keine Anerkennung finden.

Für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046) aber auch entscheidend, dass die vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich erfüllt werden.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Mietentgelte – abgesehen von der ersten verspäteten Zahlung für die Monate August bis Oktober 2008 – regelmäßig in der vereinbarten Höhe entrichtet wurden. Auf Grund der Aussagen des Sohnes der Miteigentümer und seiner ehemaligen Lebensgefährtin als Zeugen in der mündlichen Verhandlung besteht auch kein Zweifel daran, dass die gemieteten Räume in den Streitjahren wie vereinbart zu Wohnzwecken bzw. zu betrieblichen Zwecken genutzt wurden. Die Mietverträge wurden in ihren wesentlichen Punkten daher wie vereinbart umgesetzt.

Abschließend wird festgestellt, dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten – wie vom Finanzamt eingewendet wurde – im gegenständlichen Fall nicht vorliegt.

Unter einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinn des § 22 BAO versteht man eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Liegen für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung hingegen beachtliche außersteuerliche Gründe vor, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 22 Tz 2 bis 4; sowie die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, zB VwGH 25.05.2016, 2013/15/0293, m.w.N.).

Im gegenständlichen Fall wandte der steuerliche Vertreter der Bf. ein, der Grund dafür, dass nicht der Sohn der Miteigentümer, sondern die Bf. das Einfamilienhaus errichtet habe, sei gewesen, dass der Sohn der Miteigentümer keinen Kredit für die Errichtung des Hauses erhalten habe. Die Richtigkeit dieser Angabe wurde durch die Vorlage einer schriftlichen Bestätigung des seinerzeitigen Bankbetreuers des Sohnes in der mündlichen Verhandlung nachgewiesen.

Weiters brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor, dass eine Schenkung des Grundstücks von den Miteigentümern an ihren Sohn nicht in Frage gekommen sei, weil der Sohn im Zusammenhang mit seinen betrieblichen Tätigkeiten bereits hohe Kreditverbindlichkeiten gehabt habe und die Miteigentümer befürchtet haben, dass diese Verbindlichkeiten schlagend werden könnten.

Der Einwand des Finanzamts, dass der Sohn der Miteigentümer, da er von der Bank als Bürge und Zahler bei den von der Bf. aufgenommenen Krediten akzeptiert wurde, auch als Kreditnehmer von der Bank akzeptiert worden wäre, überzeugt hingegen nicht, weil dabei außer Betracht bleibt, dass die Besicherung der von der Bf. aufgenommenen Kredite in erster Linie hypothekarisch - durch Liegenschaften der Miteigentümer - erfolgte und der Sohn diese Sicherheiten nicht hätte bieten können.

Es liegen somit beachtliche außersteuerliche Gründe für die von der Bf. gewählte rechtliche Gestaltung vor. Ob diese Gestaltung letztlich auch einen steuerlichen Vorteil für die Bf. bringen wird – was derzeit noch nicht abschließend beurteilt werden kann – ist für das Vorliegen eines Missbrauchs in diesem Fall nicht mehr relevant.

Die von der Bf. im Jahr 2008 abgeschlossenen Mietverträge sind für den Bereich des Abgabenrechts daher anzuerkennen. Das bedeutet, dass die Bf. in den Streitjahren eine unternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ausübte, weshalb die im Zusammenhang mit der Errichtung und der Vermietung des gegenständlichen Einfamilienhauses angefallenen Vorsteuerbeträge abzugsfähig sind sowie die ab dem Jahr 2008 auf Grund der Vermietung dieses Hauses angefallenen Umsätze und Einkünfte zu versteuern sind.

Die abzugsfähigen Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung und Vermietung des gegenständlichen Einfamilienhauses betragen 14.218,42 Euro für das Jahr 2006, 49.329,02 Euro für das Jahr 2007, 18.174,45 Euro für das Jahr 2008 und 197,67 Euro für das Jahr 2009.

Die aus der Vermietung des gegenständlichen Einfamilienhauses erzielten Umsätze betragen für das Jahr 2008 14.473,57 Euro (wobei ein Betrag von 3.000 Euro auf die Vermietung zu betrieblichen Zwecken entfällt) und für das Jahr 2009 24.508,68 Euro (wobei ein Betrag von 7.500 Euro auf die Vermietung zu betrieblichen Zwecken entfällt).

Die Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung dieses Hauses ergab für das Jahr 2008 einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 10.977,28 Euro und für das Jahr 2009 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 9.944,13 Euro.

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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil der Entscheidung, soweit sie von der Lösung von Rechtsfragen abhängt, die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde.

Graz, am 28. Juni 2016