

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. D in der Beschwerdesache BF, Anschrift, vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide des FA Kufstein Schwaz vom 19. Juni 2009 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO sowie betreffend Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2005 bis 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der Einkünfte sowie die auf die Beteiligten entfallenden Beträge und der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer ist den zwei beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bilden.

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

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130. Abs 1 B-

VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

1.) Die beschwerdeführende Miteigentumsgemeinschaft (Ehepaar Z) hat im November 2001 die Gründung einer Mitbesitzgemeinschaft mit dem Unternehmenszweck Vermietung bzw. Verpachtung beim Finanzamt Kufstein angezeigt und ließ sodann in den Jahren 2001 bis 2002 ein Ferienhaus errichten, welches in weiterer Folge vom Ehepaar Z an deren Kinder als Ferienhaus zur gemeinsamen Nutzung vermietet wurde. Weiters lies die Miteigentumsgemeinschaft in den Jahren 2005 und 2006 auf einem Grundstück, welches der Sohn A von der Gemeinde B käuflich erworben hat, ein Wohnhaus sowie eine Arztpraxis als Superädifikat errichten, welches nach Fertigstellung mit zwei gesonderten Mietverträgen an den Sohn A vermietet wurde.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung durch das Finanzamt wurde die Feststellung getroffen, dass die vom Ehepaar Z mit ihren Kindern bzw mit dem Sohn abgeschlossenen Mietverhältnisse fremdunüblich gestaltet und somit steuerlich unbeachtlich seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ mit Ausfertigungsdatum 19. Juni 2009 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO sowie betreffend Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2001 bis 2007. Dabei wurden in den Bescheiden betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. in den Umsatzsteuerbescheiden die steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen jeweils mit 0 € festgestellt. Weiters wurden in den Umsatzsteuerbescheiden keine Vorsteuern zum Abzug zugelassen.

Gegen diese Bescheide wurde von der steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 17. Juli 2009 Berufung erhoben und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt. Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (Ausfertigungsdatum 23. September 2010) wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 21. Oktober 2010 der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, welcher in weiterer Folge dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Das Bundesfinanzgericht forderte die beschwerdeführende Miteigentumsgemeinschaft in weiterer Folge auf, hinsichtlich des Gebäudes, welches den Kindern zur gemeinsamen Nutzung als Ferienhaus überlassen wurde, einen umfangreichen Fragenvorhalt zu beantworten.

In einem diesbezüglichen Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung wurde das Beschwerdebegehr sodann auf die Anerkennung der Mietverhältnisse, welche mit dem Sohn geschlossen wurden (Vermietung des Wohnhauses und der Arztpraxis) eingeschränkt und die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend einheitliche und

gesonderte Feststellung der Einkünfte sowie Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2000 bis 2004 zurückgezogen.

2.) Zum eingeschränkten Beschwerdebegehren betreffend die Vermietung des Wohnhauses samt Arztpraxis lassen sich aufgrund der Aktenlage nachstehende Sachverhaltsfeststellungen treffen:

Der Sohn der Miteigentümer ist praktischer Arzt und erwarb mit Kaufvertrag vom 25. Juli 2005 von der Gemeinde B eine Liegenschaft. In diesem Kaufvertrag wurde u.a. laut den nachstehend wiedergegebenen Punkten IV und V ein Wiederkaufsrecht sowie ein Vorkaufsrecht zugunsten der Gemeinde vereinbart.

„IV. Wiederkaufsrecht

Die Verkäuferin behält sich am vertragsgegenständlichen Grundstück mit Zustimmung des Käufers ein Wiederkaufsrecht vor. Dieses Wiederkaufsrecht ist vereinbarungsgemäß grundbürgerlich sicherzustellen. Dazu vereinbaren die Parteien, dass der Käufer auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft eine Arztpraxis samt Arztwohnung und entsprechende Parkflächen (insgesamt Bauwerk genannt) errichtet. Die Fertigstellung dieses Bauwerkes hat innerhalb von fünf Jahren nach Unterfertigung des Kaufvertrages zu erfolgen. Die Gemeinde B darf von ihrem Wiederkaufsrecht nur dann Gebrauch machen, wenn innerhalb der vereinbarten Fünfjahresfrist

- a) eine Errichtung des Bauwerkes samt Fertigstellungsmeldung nicht erfolgt ist und
- b) der Arzt innerhalb der genannten Frist die Arztpraxis nicht eröffnet und in Betrieb genommen hat.

Das Wiederkaufsrecht erlischt automatisch, ohne dass es hiezu noch einer weiteren Erklärung oder sonst irgendeines Ersuchens der Vertragsparteien bedarf:

- 1. in jedem Fall, wenn es nicht bis zum 30.06.2012 geltend gemacht worden ist,
- 2. vorher, sobald der Käufer das Bauwerk errichtet, die Fertigstellung der Baubehörde meldet und die Arztpraxis eröffnet hat.

..... Die Verkäuferin erklärt sich damit einverstanden, dass das Bauwerk im Auftrag und auf Rechnung eines Dritten errichtet wird (Superädifikat).....

V. Vorkaufsrecht

Die Gemeinde B behält sich am vertragsgegenständlichen Grundstück mit Zustimmung des Käufers ein Vorkaufsrecht vor. Ein Entgelt hiefür wird nicht vereinbart. Die grundbürgerliche Sicherstellung ist vorgesehen.

Das Vorkaufsrecht wird bis zum 30.06.2020 für alle Veräußerungsarten vereinbart, mit Ausnahme von

- a) Übergang bzw. Übertragung der Liegenschaft im Erbwege,
- b) Veräußerung wegen dauerhafter Erwerbsunfähigkeit bzw. Arbeitsunfähigkeit,

c) Veräußerung an einen anderen Arzt, welcher die Ordination fortführt.

In den Fällen b) und c) hat jedoch der Erwerber entweder das Vorkaufsrecht für die vereinbarte Restlaufzeit zu übernehmen oder für die vereinbarte Restlaufzeit neu einzutragen.....“

Die Gemeinde erteilte sodann aufgrund eines Bauansuchens vom 7. Juli 2005 (also bereits vor Abschluss des schriftlichen Kaufvertrages am 25. Juli 2005) mit Baubescheid vom 15. September 2005 die Baubewilligung zur Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage und Schwimmbecken sowie angeschlossenem Ordinationsgebäude auf dem streitgegenständlichen Grundstück, wobei im ursprünglichen Baubescheid der Sohn als Grundstückseigentümer als Bauwerber angeführt wurde.

Dieser Bescheid wurde in weiterer Folge von der Gemeinde B insoweit amtswegig berichtigt als darin die Eltern (also die beschwerdeführende Miteigentumsgemeinschaft) als Bauwerber angeführt wurden. In einer bezughabenden Bestätigung der Gemeinde B vom 10. Juli 2009 wurde ausgeführt, dass der Verkauf des Grundstückes an die Eltern aus Gründen der Flächenwidmung (Arztpraxis und Wohnhaus) nicht möglich gewesen sei.

Weiters wurde zwischen dem Sohn A und der Miteigentumsgemeinschaft ein am 30. September 2005 unterfertigter „Bestandsvertrag“ geschlossen. Darin wurde soweit verfahrensgegenständlich relevant Nachstehendes vereinbart:

„PRÄAMBEL

.....Die beiden Bestandnehmer, Frau X Z und Herr Y Z beabsichtigen mit Zustimmung des Eigentümers, Bauwerke auf der Liegenschaft zu errichten. Bauwerke, die aufgrund dieses Bestandvertrages auf der Liegenschaft entstehen, werden in der Absicht errichtet, dass diese Bauwerke nicht ständig dort verbleiben und Bestandteil oder Zubehör des Grundes werden, sondern Gegenstand selbständigen Eigentums (Superädikate).

I. Bestandobjekt

Der Bestandgeber gibt das in seinem Eigentum stehende Grundstück.....den Bestandnehmern in Bestand und diese nehmen die Liegenschaft zum Zwecke der Errichtung eines Bauwerkes bzw. mehrerer Bauwerke, welche aber nur in der Absicht aufgeführt werden, dass sie nicht ständig auf der bestandgegenständlichen Liegenschaft bleiben sollen, in Bestand.....

II. Beginn und Dauer des Bestandvertrages

1. Das Bestandverhältnis beginnt mit Unterfertigung dieses Vertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Das Bestandverhältnis kann von beiden Vertragsteilen zur Gänze unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres schriftlich per eingeschriebenen Brief aufgekündigt werden. Der Bestandgeber verzichtet auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes auf die Dauer von 50 Jahren ab 1.12.2005, das ist bis 30.11.2055.

2. Der Bestandgeber erklärt sich bereits jetzt bereit, nach Ablauf des Kündigungsverzichtes von 50 Jahren um weitere 30 Jahre auf die Kündigung dieses Vertrages zu verzichten, wenn dies die Bestandnehmer oder deren Rechtsnachfolger im Bestandsrecht schriftlich spätestens bis 30.11.2054 verlangen. Der Bestandgeber verpflichtet sich, im Fall einer Verlängerung des Kündigungsverzichtes einen entsprechenden Nachtrag zu diesem Vertrag grundbuchsfähig zu unterfertigen, um dadurch das Bestandsrecht für weitere 30 Jahre grundbürgerlich sicherzustellen.

3. Dem Bestandgeber steht jedoch das Recht zu, gegenständliches Bestandsverhältnis mit sofortiger Wirkung aufzulösen, wenn

- a) ein Bestandzinsrückstand von 12 Monatsraten trotz schriftlicher Mahnung und Setzung einer 3-monatigen Nachfrist nicht bezahlt wird;
- b) über das Vermögen der Bestandnehmer ein Insolvenzverfahren eröffnet wird.

III. Bestandentgelt

.....

IV. Wertsicherung

.....

V. Rechte und Pflichten

.....

5. Der Bestandgeber erkennt schon jetzt das Eigentum der beiden Bestandnehmer bzw von den Bestandnehmern namhaft gemachten Dritten (Unterbestandnehmer) an den von ihnen aufzuführenden Bauwerken, Superädifikaten einschließlich aller Bauwerke, die auch unter der Erdoberfläche liegen können, und räumt daher schon jetzt den Bestandnehmern das Recht ein, diese/dieses Superädifikat/Superädifikate zu belasten oder an dritte Personen zu veräußern. Für den letzteren Fall verpflichtet sich der Bestandgeber, den Erwerber des/der Superädifikates/Superädifikate oder von Teilen desselben, in diesen Bestandvertrag neben den beiden derzeitigen Bestandnehmern allenfalls eintreten zu lassen.

.....

VII. Vorkaufsrecht

Der Bestandgeber räumt den beiden Bestandnehmern und ihren allfälligen Rechtsnachfolgern im Bestandsrecht ein Vorkaufsrecht gem. den §§ 1072 ff ABGB an der bestandgegenständlichen Liegenschaft bis 30.11.2055 ein. Den Bestandnehmern ist das diesbezüglich ihnen im Grundbuchsangabe vorgehende Vorkaufsrecht für die Gemeinde B bekannt. Für den Fall, dass die Bestandnehmer oder deren Rechtsnachfolger im Bestandsrecht von ihrem Recht gemäß Punkt II 2) Gebrauch machen, gilt auch das Vorkaufsrecht bis zum 30.11.2085. Die beiden Bestandnehmer nehmen die Einräumung des Vorkaufsrechtes ausdrücklich an.

.....

IX. Rückgabe des Bestandobjekte

Die Bestandnehmer sind gem. § 1109 ABGB verpflichtet nach Beendigung des Bestandverhältnisses das Bestandsobjekt geräumt von allen Fahrnissen und somit von den allenfalls auf dem Bestandobjekt errichteten Superädikaten ursprünglichen Zustand wieder herzustellen. Sollte der Bestandgeber mindestens ein Jahr vor Beendigung des Bestandsverhältnisses schriftlich hierauf verzichten und den Weiterbestand der Superädikate wünschen, sind die betreffenden Gebäude und Anlagen zum halben Zeitwert abzulösen. Der Zeitwert ist durch einen von beiden Seiten ernannten Gutachter (allenfalls einem gerichtlich beeideten Sachverständigen) zu ermitteln.

X. Vorzeitige Beendigung des Bestandvertrages

Wird das Bestandverhältnis vor Ablauf von 50 Jahren vom Bestandgeber aus Gründen, die die beiden Bestandnehmer oder deren Vertragspartner nicht zu vertreten haben, entgegen dem abgegebenen Kündigungsverzicht aufgelöst, so erhalten die Bestandnehmer vom Bestandgeber ihr Interesse ersetzt.

.....

Während das Vorkauf- und Wiederkaufsrecht zugunsten der Gemeinde in das Grundbuch eingetragen wurde, wurde weder das in dem am 30. September 2005 unterfertigten „Bestandsvertrag“ vereinbarte „Bestandsrecht“ noch das Vorkaufsrecht zugunsten der Miteigentumsgemeinschaft in das Grundbuch einverleibt.

Nach Fertigstellung der Gebäude wurde das Wohnhaus sowie die Arztpraxis jeweils mit gesondertem Mietvertrag von der Miteigentumsgemeinschaft (den Eltern) an deren Sohn vermietet.

Die beiden Mietverträge sind mit Ausnahme des Mietgegenstandes sowie der Mietdauer und des Mietentgeltes ident und weisen soweit verfahrensgegenständlich relevant nachstehende Inhalte auf:

„PRÄAMBEL

Herr Dr. A Z ist aufgrund des Kaufvertragesgrundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft inmit einem Ausmaß von 1.355 m². Auf dieser Liegenschaft haften unter C-LNr. 1 das Wiederkaufsrecht und unter C-LNr.: 2 das Vorkaufsrecht, beide für die Gemeinde B . Diese Liegenschaft ist mit beurkundetem Bestandsvertrag vom 30.09.2005 an Frau X Z und Herrn Y Z vermietet. Auf diesem Grundstück/dieser Liegenschaft ist aufgrund des Bauplanesvon Frau X Z und Herrn Y Z folgendes Gebäude errichtet worden und zwar:

Wohnhaus:

- Einfamilienwohnhaus samt Garage mit Bescheid der Gemeinde B vom 15.9.2005.....

Arztpraxis:

- Arztpraxis mit Beschied der Gemeinde B vom 15.9.2005.....

Diese/s Wohnhaus/Arztpraxis wurde von den Bauführern im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichtet und stellen deren Vermögen dar. Diese Gebäude wurden in der Absicht errichtet, dass diese nicht ständig auf der gemieteten Liegenschaft verbleiben bzw. ein zeitlich beschränktes Nutzungsrecht vereinbart ist und nicht Eigentum der Bestandnehmer sind. Es wird somit einvernehmlich festgehalten, dass es der gemeinsame Wille des Bestandgebers und der beiden Bestandnehmer (laut dem beurkundeten Bestandsvertrag vom 30.9.2005) war, die von den Bestandnehmern in ihrer Funktion als Bauführer auf dem Grundstück errichteten Gebäude als Superädifikate (im Sinne des § 435 ABGB) herzustellen.

I. Mietobjekt

Wohnhaus:

Vermietet wird das vorgenannte Superädifikat das Einfamilienwohnhaus,

Arztpraxis:

Vermietet wird das vorgenannte Superädifikat die Arztpraxis im Hause..... Das Mietobjekt besteht aus.....

II. Mietdauer

Wohnhaus:

Der Klarheit halber wird einleitend festgehalten, dass gegenständlicher Mietvertrag bereits am 1. Jänner 2006 (zweitausendsechs) mündlich vereinbart worden ist, mit 1.1.2006 begann und nunmehr beurkundet wird.

Das Mietverhältnis begann gemäß der mündlichen Vereinbarung am 1. Jänner 2006 (zweitausendsechs) und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Arztpraxis:

Der Klarheit halber wird einleitend festgehalten, dass gegenständlicher Mietvertrag bereits am 1. Juli 2006 (zweitausendsechs) mündlich vereinbart worden ist, mit 1.7.2006 begann und nunmehr beurkundet wird.

Das Mietverhältnis begann gemäß der mündlichen Vereinbarung am 1. Juli 2006 (zweitausendsechs) und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Jede Vertragspartei hat das Recht, den Mietvertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten jeweils zum Quartalsende (31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember eines jeden Jahres) aufzukündigen. Dessen ungeachtet kann der Mietvertrag

von den Vermieter bei groben Verstößen gegen die Vertragsbestimmungen mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden.

III. Mietzins

Der am Ersten eines jeden Monats im vorhinein zu entrichtende Mietzins besteht aus Wohnhaus:

- a) dem frei vereinbarten Hauptmietzins von EUR 1.800 monatlich.
- b) den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben,
- c) der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe

Arztpraxis:

- a) dem frei vereinbarten Hauptmietzins von EUR 1.000 monatlich
- b) den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben,
- c) der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe

Der Gesamtmietzins ist monatlich jeweils bis zum Monatsersten spesen- und abzugsfrei bei den Vermieter einlangend auf ein noch bekannt zu gebendes Konto der Vermieter zu bezahlen. Bei Zahlungsverzug sind Verzugszinsen in Höhe von 6 % p.a. über dem Basiszinssatz, mindestens jedoch 10 % p.a. zu bezahlen.

Der vereinbarte Mietzins wird wertgesichert nach dem von der Bundesanstalt Statistik Österreich verlautbarten Index für Verbraucherpreise 2000 oder einem an seine Stelle tretenden Index, wobei Grundlage für die Wertsicherungsberechnung die für den Monat Jänner 2006 verlautbare Indexzahl ist. Schwankungen der Indexzahl nach oben oder unten bis ausschließlich 5 % bleiben unberücksichtigt. Bei Überschreiten der Schwankungen von 5 % wird die gesamte Änderung berücksichtigt. Der Spielraum ist bei jedem Überschreiten nach oben oder unten neu zu berechnen, wobei stets die erste außerhalb des jeweils geltenden Spielraums gelegene Indexzahl die neue Bezugsgröße sowohl für die neue Festsetzung des Forderungsbetrages als auch für die Berechnung des neuen Spielraums zu bilden hat. Bei Überschreitung der 5 %igen Schwankungsbreite erhöht sich der Bestandzins während des laufenden Vertragsjahres nicht, sondern erst ab dem 1. Jänner des Folgejahres. Eine Nachzahlung für einen allenfalls dadurch erhöhten Mietzins erfolgt nicht.

Arztpraxis:

Ab 1. Jänner 2009 wird der Hauptmietzins auf EUR 1.400 erhöht werden.

IV. Vom Mieter zu tragende Kosten - Umfang des Benützungsrechtes

Zusätzlich zum vereinbarten Mietzins hat der Mieter alle auf das Mietobjekt (anteilig) entfallenden Betriebs- und Heizkosten (z. B.: Energie, Heizung etc.) entsprechend dem tatsächlichen Verbrauch zu tragen.

Im Übrigen verpflichtet sich der Mieter, die mit dem Betrieb, der Pflege, der Wartung und Verwaltung des Hauses samt Parkflächen verbundenen (Betriebs-)Kosten, Abgaben und sonstigen Aufwand selbst zu tragen.

Der Mieter verpflichtet sich, das ihm überlassene Haus in gutem, vollkommen benutzbarem bzw. bewohnbarem Zustand zu erhalten und das Mietobjekt pfleglich und mit Schonung zu behandeln.

.....

Der Mieter verpflichtet sich, die Schönheitsreparaturen (das Tapezieren und Anstreichen der Wände und Decken, das Streichen der Fenster und Türen) im Haus auszuführen, sowie Licht und Klingelanlagen, Schlosser, Wasserhähne, Wasch- und Abflussbecken instand zu halten und zerbrochene Glasscheiben zu ersetzen. Kommt der Mieter dieser vorstehend ausgeführten Verpflichtung trotz schriftlicher Aufforderung nicht firstgerecht nach, so hat die Vermieterin das Recht, die erforderlichen Arbeiten auf Kosten des Mieters vornehmen zu lassen.

.....

VI. Kautions

Zur Sicherung der weiteren Mietzinszahlungen und der fristgerechten und ordnungsgemäßen Zurückstellung des Mietobjektes wird auf Kautions ausdrücklich verzichtet.

.....

XI. Schlussbestimmungen - Nebenabreden -gesonderte Vereinbarungen

Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform, dies gilt auch für das Abgehen vom Schriftformerfordernis selbst.

.....Festgehalten wird, dass keinerlei Nebenabreden zu diesem Vertrag getroffen wurden.

Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

Im vorliegenden Fall ist nunmehr ausschließlich strittig, ob die Vermietung des Wohnhauses und der Arztpraxis ertrags- und umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen ist.

In ertragssteuerlicher Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass wie vom Finanzamt zutreffenderweise ausgeführt wurde, vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zuletzt VwGH 28.5.2015, 2012/15/0106)
- und diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

Während in der Regel zwischen sich fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien bei Abschluss von Verträgen ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser unter nahen Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden. Um zu gewährleisten, dass durch fremdunübliche Gestaltungen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden, hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung diese Kriterien für die steuerliche Anerkennung von sogenannten Familienverträgen aufgestellt und haben diese ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung, weshalb sie in jenen Fällen zum Tragen kommen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Ergibt die Beweiswürdigung im konkreten Fall, dass die zwischen den nahen Angehörigen geschlossenen Vereinbarungen den oben angeführten Kriterien nicht entsprechen bzw. dass sie nicht fremdüblich umgesetzt wurden, ist in der Vermietung keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Einnahmen unterliegen diesfalls nicht der Einkommensteuer, die mit der (privaten) Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind steuerrechtlich den Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

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

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

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit, verweist der Verwaltungsgerichtshof u.a. auf das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler.

Danach ist die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen ein Wohngebäude im konkreten Fall überlassen wird und unter den Umständen unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen. 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 (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.3.2013, 2009/15/0215).

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

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren wurden folgende Umstände ins Treffen geführt, die nach Auffassung der Abgabenbehörde gegen eine fremdübliche bzw. marktkonforme Vermietung sprechen:

- 1) Mietentgelt (nachträgliche Erhöhung des Mietentgeltes für das Wohnhaus)
- 2) verspätete Zahlung des Mietentgeltes
- 3) verspätete Zahlung des Mieterhöhungsbetrages für die ersten Monate
- 4) Fremdunüblichkeit der Vereinbarung bezüglich der Indexierung des Mietentgeltes
- 5) kein schriftlicher Mietvertrag in den ersten Monaten
- 6) Mieter hat Instandhaltungsarbeiten vorzunehmen
- 7) ursprünglicher Baubescheid lautet auf den Mieter
- 8) Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht der Gemeinde
- 9) kein wirksamer Superädifikatsvertrag bzw.
- 10) fehlende Verbücherung des im Superädifikatsvertrag vereinbarten Vorkaufsrechtes sowie des Bestandsrechtes

Hinsichtlich der beiden Bestandsverträge bezüglich der Nutzungsüberlassung der Arztpraxis und des Wohnhauses, welche die Eltern mit ihrem Sohn geschlossen haben, ergeben sich folgende Erwägungen:

1) Mietentgelt:

Sachverhaltsbezogen ist dazu vorweg festzustellen, dass im Mietvertrag die Arztpraxis betreffend für die ersten drei Jahre ein Mietentgelt in Höhe von 1.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vereinbart wurde, welches sich lt. Punkt III des Mietvertrages in weiterer Folge nach drei Jahren auf 1.400 € erhöht hat.

Im Mietvertrag betreffend das Wohnhaus vom 4.12.2005 wurde ein Mietentgelt in Höhe von 1.800 € zuzüglich 10 % Umsatzsteuer vereinbart. Eine Erhöhung des Mietentgeltes nach Ablauf von drei Jahren war im Mietvertrag hingegen nicht vereinbart worden. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde hiezu eine mit 15. Jänner 2007 datierte, nachträglich

geschlossene Vereinbarung vorgelegt, nach welcher sich das Mietentgelt nach den ersten drei Jahren von 1.800 € auf 2.400 € erhöht.

Zur Höhe der vereinbarten Mietentgelte für das Wohnhaus und die Arztpraxis wurde dem Finanzamt vom Bundesfinanzgericht vorgehalten, dass die Vermietung des Wohnhauses und der Arztpraxis auf Grund der konkreten Gegebenheiten nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes als Einheit zu betrachten sei und der nach der retrograden Ertragswertermittlung (welche ebenfalls an das Finanzamt übermittelt wurde) für beide Liegenschaften gemeinsam errechnete Renditeprozentsatz – auch ohne Berücksichtigung der vereinbarten Mieterhöhung für das Wohnhaus - noch als fremdüblich zu beurteilen sei.

Dem wurde in einer Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes grundsätzlich nicht entgegen getreten und zur Höhe der vereinbarten Mietentgelte für das Wohnhaus und die Arztpraxis lediglich vorgebracht, dass die vorliegende Rendite nur bei einer Investition von bereits vorhandenem Kapital für die Fremdüblichkeit sprechen würde, da eine Fremdfinanzierung einer Investition Finanzierungskosten verursachen würde (zur Finanzierung der Gebäudeerrichtungskosten sei ein Darlehen in der Höhe von 900.000 € aufgenommen worden), weshalb eine entsprechend höhere Rendite der Investition erforderlich sei.

Dazu ist anzumerken, dass ein Investor bei einer Renditeberechnung darauf abstellen wird, welche Rendite der Höhe nach eine allfällige Alternativveranlagung (Anschaffung von Aktien, Anleihen, Fondsbesitzungen, etc) ergibt bzw. abwirkt und welche Risiken allenfalls eine Alternativveranlagung im Vergleich dazu in sich birgt. Der Umstand, ob eine Investition bzw. Veranlagung mit vorhandenen Barmitteln finanziert oder aber dazu Fremdkapital aufgenommen wird, ist dabei eine von der Vergleichsrenditeberechnung unabhängige Grundsatzentscheidung.

Im übrigen wurde in der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes lediglich darauf verwiesen, dass die rechnerische Rendite einer Investition für sich betrachtet nicht dazu zu führen vermöge, dass eine nach dem Gesamtbild fremdunübliche Gestaltung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen wäre und im konkreten Fall die gewählte Vorgangsweise bei einer Gesamtbetrachtung der gegebenen Umstände unter Fremden nicht üblich sei.

Insoweit ist das in den Mietverträgen vereinbarte Mietentgelt grundsätzlich offenbar auch nach Ansicht des Finanzamtes (auch ohne Berücksichtigung der vereinbarten Mieterhöhung für das Wohnhaus) noch als fremdüblich zu beurteilen, wenngleich in diesem Zusammenhang festzustellen ist, dass ein fremder Mieter einer nachträglichen Erhöhung des Mietentgeltes für das Wohnhaus nicht zugestimmt hätte.

Soweit dass Finanzamt darauf Bezug nimmt, dass es unter Fremden nicht üblich sei, im Rahmen eines unbefristeten Mietverhältnisses in den ersten drei Jahren der Gültigkeit des Mietvertrages ein geringeres Mietentgelt zu vereinbaren und gerade die Erhöhung des Mietentgeltes nach den ersten drei Jahren für das Wohnhaus aufzeige, dass die ursprünglich vereinbarte Miete in Höhe von 1.800 € nicht fremdüblich sei, ist dem

Finanzamt zunächst darin beizutreten, dass es sich bei der Vereinbarung, wonach sich das Mietengelt nach den ersten drei Jahren erhöht, um eine zumindest ungewöhnliche Vereinbarung handelt, wenngleich diesbezüglich von der steuerlichen Vertretung darauf verwiesen wird, dass es nicht unüblich sei, einem Unternehmen in den Anfangsjahren als Starthilfe ermäßigte Mieten zu verrechnen bzw. oft auch umsatz- bzw. ertragsabhängige Mietvereinbarungen geschlossen würden.

Weiters ist aber bezüglich der Fremdüblichkeit des Mietentgeltes darauf Bedacht zu nehmen, dass bei der Ermittlung einer Gesamtrendite unter Berücksichtigung der langen Nutzungsdauer der vermieteten Gebäude ein in den ersten drei Jahren reduziertes Mietengelt nicht ins Gewicht fällt und darüberhinaus dem Finanzamt bezüglich des Wohnhauses unwidersprochen geblieben vorgehalten wurde, dass bereits das im Mietvertrag vereinbarte Mietentgelt für das Wohnhaus gemeinsam mit dem Mietentgelt für die Arztpraxis eine gerade noch fremdübliche Rendite abwirft.

Zum weiteren Einwand des Finanzamtes, dass der Mieter in einem solchen Fall den Vertrag nach Erhöhung der Miete kündigen könnte und sich ein Vermieter gegenüber Fremden diesbezüglich vertraglich absichern würde, zumal die Abnutzung von Gebäude und Einrichtung in den ersten Jahren höher ist als in den folgenden Zeiträumen, wird darauf hingewiesen, dass im konkreten Fall die beschwerdeführende Miteigentumsgemeinschaft insoweit abgesichert war, dass im konkreten Fall der Sohn die in Bestand genommene Arztpraxis gerade zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit als praktischer Arzt benötigt und insoweit nicht zu befürchten war, dass er das Mietverhältnis vorzeitig beenden wird, zumal ihm das bezughabende Grundstück von der Gemeinde gerade unter der Auflage der Errichtung einer Arztpraxis veräußert wurde.

Hinsichtlich der Einwände des Finanzamtes, dass bei der Ergänzung des Mietvertrages betreffend der Erhöhung des Mietentgeltes für das Wohnhaus irrtümlich vom Mietvertrag vom 1.12.2006 anstatt 4.12.2006 gesprochen und diese Ergänzung nur von einem der beiden Miteigentümer unterzeichnet worden sei, schließt sich das Bundesfinanzgericht den Ausführungen im Vorlageantrag an, wonach diese Umstände nicht geeignet sind, eine Fremdunüblichkeit der Mietverträge aufzuzeigen.

2) Zahlung des Mietengeltes abweichend von den Verträgen erst am 19. eines jeden Monats:

In der Beschwerdevorentscheidung wurde vom Finanzamt weiters ins Treffen, dass entgegen den Vereinbarungen in den Mietverträgen, wonach die Bestandsentgelte jeweils am Ersten eines jeden Monats im Vorhinein zu entrichten seien, diese jeweils erst am 19. des laufenden Monats zur Überweisung gebracht worden seien und bei einem Mietverhältnis unter Fremden eine derartige Vorgehensweise nicht denkbar wäre, weil der Vermieter in einem Mietverhältnis unter Fremden auf eine zeitgerechte Zahlung bestehen würde, zumal durch die verspätete Entrichtung jeweils ein Zinsverlust für 19 Tage entstehen würde.

Diesbezüglich ist der Abgabenbehörde beizupflichten, dass ein Vermieter auf zeitgerechte Zahlung des Mietentgeltes bestehen wird und insoweit die tatsächliche Durchführung des Vertragsverhältnisses zumindest hinsichtlich des Zahlungszeitpunktes nicht den getroffenen schriftlichen Vereinbarungen entspricht.

3) verspätete Zahlung des Mieterhöhungsbetrages für die ersten Monate:

Hiezu wurde vom Finanzamt ins Treffen geführt, dass die Differenz vom ursprünglich vereinbarten Mietentgelt auf das nach Ablauf von drei Jahren erhöhte Mietentgelt für die Monate Jänner bis April 2009 offenbar im Hinblick auf die für den 16. April 2009 angesetzte Besprechung mit dem Betriebsprüfer erst am 13. April 2009 im Nachhinein bezahlt worden sei, gegenüber Fremden ein Vermieter aber auf die im Mietvertrag vereinbarte pünktliche und vollständige Zahlung der Mieten bestanden hätte.

Dem wurde seitens der steuerlichen Vertretung entgegen gehalten, dass der Zahlungsverzug der Differenzbeträge betreffend das erhöhte Mietentgelt lediglich drei Monate betragen habe und die Erfahrungen des täglichen Lebens zeigen würden, dass solche Unregelmäßigkeiten bei sehr vielen Mietverhältnissen vorkommen würden. Weiters könne die Herstellung eines zeitlichen Zusammenhangs der Nachzahlungen mit der Besprechung mit dem Betriebsprüfer am 16. April 2009 nicht nachvollzogen werden, da auch ohne Betriebsprüfung der Zahlungsverzug festgestellt und eine ehesten Zahlung gefordert worden wäre.

Auch diesbezüglich ist dem Finanzamt grundsätzlich darin beizupflichten, dass ein Vermieter auf Zahlung des Mietentgeltes bzw. von Erhöhungen des Mietentgeltes zu dem im Mietvertrag vereinbarten Fälligkeitszeitpunkt bestehen wird und insoweit die tatsächliche Durchführung des Vertragsverhältnisses zumindest hinsichtlich des Zahlungszeitpunktes nicht den getroffenen schriftlichen Vereinbarungen entspricht.

Hinsichtlich der verspäteten Nachforderung der Erhöhungsbeträge ist aber nach Auffassung des Gerichtes den Ausführungen der steuerlichen Vertretung beizupflichten, wonach solche Unregelmäßigkeiten in der tatsächlichen Durchführung von vertraglich getroffenen Vereinbarungen auch bei Mietverhältnissen, bei denen keine Nahebeziehung zwischen Mieter und Vermieter bestehen, durchaus vorkommen.

4) Fremdunüblichkeit der Indexvereinbarung:

In den streitgegenständlichen Mietverträgen wurde bezüglich der Wertsicherung des Mietentgeltes gleichlautend vereinbart, dass als Grundlage der Index für Verbraucherpreise 2000 und zwar die für den Monat Jänner 2006 verlautbarte Indexzahl heranzuziehen sei und erst ab überschreiten einer Schwankung von 5 % der Indexzahl die gesamte Änderung zu berücksichtigen sei.

Soweit hiezu vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wurde, dass in dem Vertrag eine Indexerhöhung erst bei Schwankungen über 5 % enthalten sei, ist

darauf hinzuweisen, dass die in den streitgegenständlichen Mietverträgen getroffene Vereinbarung bezüglich der Wertsicherung der gängigen Praxis entspricht. Hiezu darf auf eine Vielzahl von im world wide webb enthaltenen Mietvertragsmustern verwiesen werden, in welchen genau dieser Prozentsatz vorgeschlagen wird.

5) Fehlender schriftlicher Mietvertrag für die Anfangsmonate:

Hiezu wurde vom Finanzamt zusammengefasst ins Treffen geführt, dass in den Mietverträgen darauf hingewiesen worden sei, dass das Mietverhältnis jeweils gemäß der mündlichen Vereinbarung bereits begonnen habe und nun auf unbestimmte Zeit abgeschlossen werde. Da für die Anfangsmonate jeweils weder ein schriftlicher Vertrag noch eine Punktation der mündlich getroffenen Vereinbarungen vorgelegt worden sei, sei das Mietverhältnis für diesen Zeitraum steuerlich als nicht existent zu beurteilen, da rückwirkende Vereinbarungen nicht anerkannt würden.

Dem wurde seitens der steuerlichen Vertretung entgegengehalten, dass im Mietvertrag vom 4. Dezember 2006 das Einfamilienhaus betreffend, unter Punkt 11 ausdrücklich festgehalten worden sei, dass das Mietverhältnis mit 1. Juli 2006 begonnen habe und die Vertragsinhalte selbstverständlich auch schon in der Zeit vom 1. Juli 2006 bis 4. Dezember 2006 Gültigkeit gehabt hätten. Gleiches gelte für den Mietvertrag betreffend die Ordination für die Zeit vom 1. Jänner 2006 bis 25. Mai 2006.

Zu dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Umstand, dass für die ersten Monate eine schriftliche Vereinbarung gefehlt habe, wird auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach die fehlende Schriftlichkeit einer vertraglichen Vereinbarung nicht per se zur steuerlichen Negierung des Vertragsverhältnisses führt. Vielmehr müssen bei Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. zuletzt VwGH vom 5.9.2012, 2010/15/0018 sowie vom 8.9.1992, 87/14/0186).

Da in den vorgelegten schriftlichen Verträgen die wesentlichen Vertragsbestandteile fixiert sind und unter Punkt II der Mietverträge jeweils festgehalten ist, dass gegenständliche Mietverträge bereits am 1. Jänner 2006 bzw. 1. Juli 2006 mündlich vereinbart worden seien und mit 1. Jänner 2006 bzw. 1. Juli 2006 begonnen hätten und nunmehr beurkundet würden und auch vom Finanzamt hinsichtlich deren Gültigkeit für die Anfangsmonate keinerlei Umstände ins Treffen geführt werden könnten, die aufzeigen würden, dass dies nicht der Fall gewesen wäre, vermag dieser Umstand eine fehlende mündliche Vereinbarung für die Anfangsmonate nicht aufzuzeigen.

6) Instandhaltungsarbeiten:

Wenn seitens des Finanzamtes ins Treffen geführt wird, dass sich der Mieter in den Mietverträgen zur Durchführung von Instandhaltungsarbeiten verpflichtet habe und dies als fremdunüblich zu beurteilen sei, mit der Begründung, dass die Kosten hiefür immer vom Vermieter zu tragen seien, ist vorweg auf die Ausführungen der steuerlichen Vertretung hinzuweisen, wonach die Objekte nicht dem MRG unterliegen würden und sohin die Vereinbarungen betreffend Übernahme der Instandhaltungskosten durch den Mieter grundsätzlich möglich und auch nicht fremdunüblich seien.

Weiters werden in diesem Zusammenhang die diesbezüglich getroffenen vertraglichen Vereinbarungen nachstehend wiedergegeben:

„Im Übrigen verpflichtet sich der Mieter, die mit dem Betrieb, der Pflege, der Wartung und Verwaltung des Hauses samt Parkflächen verbundenen (Betriebs-)Kosten, Abgaben und sonstigen Aufwand selbst zu tragen.

Der Mieter verpflichtet sich, das ihm überlassene Haus in gutem, vollkommen benutzbarem bzw. bewohnbarem Zustand zu erhalten und das Mietobjekt pfleglich und mit Schonung zu behandeln.

.....

Der Mieter verpflichtet sich, die Schönheitsreparaturen (das Tapezieren und Anstreichen der Wände und Decken, das Streichen der Fenster und Türen) im Haus auszuführen, sowie Licht und Klingelanlagen, Schlosser, Wasserhähne, Wasch- und Abflussbecken instand zu halten und zerbrochene Glasscheiben zu ersetzen.

Kommt der Mieter dieser vorstehend ausgeführten Verpflichtung trotz schriftlicher Aufforderung nicht firstgerecht nach, so hat die Vermieter das Recht, die erforderlichen Arbeiten auf Kosten des Mieters vornehmen zu lassen.“

Bei diesen Vereinbarungen handelt es sich nach Auffassung des Richters keineswegs um Vereinbarungen die als fremdunüblich zu beurteilen wären. Vielmehr sind diese mit Ausnahme der Bestimmung, dass auch die Fenster und Türen zu streichen sind, durchaus übliche Vertragsbestimmungen. Weiters wird die Verpflichtung zu Instandhaltungsarbeiten allenfalls in der Mietzinsbildung seinen Niederschlag finden.

Diese Beurteilung wurde dem Finanzamt im übrigen durch das Bundesfinanzgericht vorgehalten und ist seitens des Finanzamtes unwidersprochen verblieben.

7) Baubescheid

Zum Einwand des Finanzamtes, dass im ursprünglichen Baubescheid vom 15. September 2005 der Grundstückseigentümer als Bauwerber und Bauherr aufscheine und dass der Bestandvertrag betreffend die Liegenschaft in Zusammenhang mit der Errichtung eines Superädifikates erst am 30. September 2005 und damit nach dem der Baubescheid erlassen wurde, abgeschlossen worden sei, wurde dem Finanzamt vom

Bundesfinanzgericht vorgehalten, dass bereits im Kaufvertrag das Grundstück betreffend vom 25. Juli 2005 mit der Gemeinde unter dem Punkt IV „Wiederkaufsrecht“, vereinbart worden sei, dass die Verkäuferin sich damit Einverstanden erkläre, dass das Bauwerk im Auftrag und auf Rechnung eines Dritten (als Superädifikat) errichtet werde und insoweit nach Auffassung des Gerichtes offenkundig bereits zu diesem Zeitpunkt festgestanden sei, dass die Gebäude nicht vom Erwerber des Grundstückes errichtet werden sollten, sondern von einem Dritten in Form eines Superädifikates.

Im übrigen ist zu berücksichtigen, dass das Bauansuchen bereits am 7. Juli 2005 und somit bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft mit der Gemeinde (25. Juli 2005) gestellt wurde und gerade dieser Umstand aufzeigt, dass es im Wirtschaftsleben durchaus vorkommt, dass bereits mündlich geschlossene Verträge erst zu einem späteren Zeitpunkt im Schriftform gegossen werden, da das Bauansuchen nicht gestellt werden hätte können, nenn mit der Gemeinde der Verkauf des Grundstückes nicht bereits mündlich vereinbart worden wäre.

Weiters wurde hiezu vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführt, dass der ursprüngliche Baubescheid der Gemeinde irrtümlich an Dr. A Z gerichtet worden sei, offensichtlich weil dieser Käufer des Grundstückes gewesen, dieser Fehler von der Gemeinde umgehend berichtigt und sodann das Ehepaar Z als Bauwerber angeführt worden sei, was durch ein separates Schreiben des Bürgermeisters der Gemeinde vom 10. Juli 2009 bestätigt worden sei.

Insoweit vermag auch dieser Umstand nicht dazu führen, dass die Mietverhältnisse steuerlich nicht anzuerkennen wären.

Zu den Punkten 8, 9 und 10:

Bezüglich der weiteren Punkte 8 bis 10 (Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht der Gemeinde; kein wirksamer Superädifikatsvertrag; fehlende Verbücherung des im Superädifikatsvertrag vereinbarten Vorkaufsrechtes sowie des Bestandsrechtes) ist vorweg auf die vom Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0135 und 0136, vertretene Rechtsauffassung hinzuweisen.

Nach dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt schloss die Beschwerdeführerin mit ihrem Ehemann einen Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines auf zehn Jahre befristeten und jederzeit widerrufbaren Fruchtgenussrechtes am Ober- und Dachgeschoss seines Hauses ab, führte sodann unter Übernahme von beträchtlichen Kosten (133.000 €) Baumaßnahmen am Fruchtgenussobjekt durch und vermietete die Räumlichkeiten in weiterer Folge an ihren Sohn zu einem Mietentgelt in festgelegter Höhe, welches in einem Nachtrag auf 800 € aufgebessert wurde. Aus der Vermietung hat die Beschwerdeführerin sodann Einkünfte und Umsätze erklärt sowie Vorsteuern geltend gemacht.

Die belangte Behörde hat die Einkünfte aus der Vermietung sowie Vorsteuern nicht anerkannt im Wesentlichen u.a. mit der Begründung, dass der im Vorfeld abgeschlossene Fruchtgenussvertrag, der der Beschwerdeführerin erst die Grundlage für die Einkommenserzielung verschafft habe, dem Fremdvergleich nicht standalte, weil durch Abschluss der Vereinbarung mangels Verbücherung kein Fruchtgenussrecht, sondern nur ein (auf zehn Jahre befristetes) inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht am Mietobjekt erworben worden sei, der Berechtigten auch die Tragung jener Aufwendungen auferlegt worden sei, welche nach dem Zivilrecht den Fruchtgenussbesteller als bücherlichen Eigentümer treffen würden und auch keine Absicherung durch ein Veräußerungsverbot zugunsten der Berechtigte vereinbart worden sei.

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

Dies bedeutet aber für den streitgegenständlichen Fall, dass lediglich die beiden Bestandsverträge betreffend die Nutzungsüberlassung des Wohnhauses und der Arztpraxis nach den Kriterien der Angehörigenjudikatur zu prüfen sind. Ob dabei der der Vermietung vorangehende, von den Eltern mit dem Sohn geschlossene „Bestandsvertrag“ in welchem der Sohn den Eltern das Recht eingeräumt hat, die streitverfangenen Gebäude auf seinem Grundstück zu errichten und der beschwerdeführenden Miteigentümergemeinschaft erst die Grundlage für die Einkommenserzielung verschafft hat, einem Fremdvergleich standhält, hat dabei sohin außer Betracht zu bleiben.

Ergänzend wird zu diesen Punkten dennoch Nachstehendes angemerkt:

8) Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht der Gemeinde bezüglich des Grundstückes:

Dazu wurde von der Abgabenbehörde ins Treffen geführt, dass der Gemeinde als Verkäuferin der Liegenschaft ein Wiederkaufs- bzw. Vorkaufsrecht eingeräumt worden sei und diese gemäß den Bestimmungen des Kaufvertrages bei Einlösen dieser Rechte für den Grund lediglich den gezahlten Preis und für das Gebäude lediglich den Verkehrswert zu zahlen hätte und ein fremder Dritter bei derartigen Vertragsbestimmungen weder ein Superädifikat noch ein Bauwerk im Rahmen eines Baurechtes errichten würde.

Hiezu wird hinsichtlich des ins Treffen geführten Wiederkaufsrechts der Gemeinde vorweg auf die Ausführungen im Vorlageantrag bzw. auf die Vertragsbestimmung Punkt IV des Kaufvertrages „Wiederkaufsrecht“ verwiesen. Danach erlischt nämlich das Wiederkaufsrecht automatisch, ohne dass es einer weiteren Erklärung durch die Gemeinde bedarf, sobald das Bauwerk errichtet und die Arztpraxis eröffnet wird. Da laut

den Ausführungen im Vorlageantrag gerade die Errichtung einer Arztpraxis der Grund für den Kauf des Grundstückes war und das Wiederkaufsrecht bereits mit Praxiseröffnung im Jahre 2006 erloschen war, geht das Argument der Abgabenbehörde diesbezüglich ins Leere.

Zum Vorkaufrecht der Gemeinde ist anzumerken, dass dieses einerseits zeitlich begrenzt ist (laut Punkt V des Kaufvertrages bis zum 30. Juni 2020) und bei Veräußerung wegen dauerhafter Erwerbsunfähigkeit bzw bei Veräußerung an einen anderen Arzt bzw. wenn die Liegenschaft im Erbwege übergeht, ohnehin nicht zur Anwendung gelangt (vgl. nochmals Punkt V des Kaufvertrages). Darüber hinaus könnte ein Vorkaufsrecht nur im Falle der Veräußerung der Liegenschaft ausgeübt werden. Für eine mögliche Veräußerung der Liegenschaft liegen aber keinerlei naheliegenden Anhaltspunkte vor, zumal der Sohn der Miteigentümer in dem Gebäude seine berufliche Tätigkeit als praktischer Arzt ausübt.

Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach ein Fremder niemals ein Superädifikat bzw. im Rahmen eines Baurechtes ein Gebäude errichten würde, wenn er bei Ausübung des Vorkaufs- bzw. Wiederkaufsrechtes durch die Gemeinde lediglich den Verkehrswert des Gebäudes erhalten würde, wird auf die diesbezügliche Entgegnung im Vorlageantrag verwiesen. Darin wird nach Auffassung des Gerichtes zutreffenderweise zum Ausdruck gebracht, dass bei einer Liegenschaftsveräußerung nur in seltenen Fällen ein höherer Kaufpreis erzielbar sein wird, als der von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen festgestellte Verkehrswert.

Auch diese Überlegungen wurden dem Finanzamt vorgehalten und verblieben in der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes unkommentiert.

9) Superädifikat:

Diesbezüglich wird von der Abgabenbehörde die Auffassung vertreten, dass die gegenständlichen Gebäude weder als Superädifikate zu klassifizieren noch als im Rahmen der Einräumung eines Baurechtes errichtet anzusehen seien, weil einerseits die Gebäude in der Absicht errichtet worden seien, sie stets auf der Liegenschaft zu belassen und daher unter den Begriff des Gebäudes nach § 297 ABGB (unbewegliche Sachen) zu subsummieren seien und andererseits die vertragliche Gestaltung des „Bestandvertrages“ (bezüglich der Errichtung eines Superädifikates) und dessen tatsächliche Durchführung schon aufgrund der fehlenden Verbücherung nicht der Angehörigenjudikatur entsprechen würde. Weiters sei nach Ansicht des Finanzamtes auch kein Baurecht eingeräumt worden, weil dieses erst durch Eintragung im C-Blatt des Grundbuchs der belasteten Liegenschaft entstehe, weshalb im Ergebnis das Einfamilienhaus samt Garage und Ordinationsgebäude zivilrechtlich dem Grundstückseigentümer zuzurechnen sei.

Hiezu ist vorweg auf die voranstehenden Ausführungen im letzten Absatz zu Punkt 9 zu verweisen, weshalb im Streitfall nicht zu prüfen ist, ob der Bestandvertrag (betrifft die Errichtung der Superädifikate) einem Fremdvergleich standhält.

Ergänzend wird aber hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation der auf fremden Grund und Boden als Superädifikate errichteten Baulichkeiten und der dazu vom Finanzamt ins Treffend geführten Entscheidungen des OGH darauf hingewiesen, dass Superädifikate rechtlich selbständige Bauwerke sind, die auf fremden Grund in der Absicht aufgeführt werden, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen (§ 435). Solche Bauwerke, die nach den allgemeinen Regeln zu unselbständigen Bestandteilen der Liegenschaft würden, sind als Überbauten sonderrechtsfähig. Damit werden Superädifikate im Gegensatz zu sonstigen Gebäuden nicht Zugehör der Liegenschaft und sind Gegenstand eines besonderen Eigentumsrechtes

Dem Erbauer fehlt in einem solchen Fall die Belassungsabsicht schon dann, wenn die Trennung des Eigentums am Bauwerk von jenem an der Liegenschaft nicht für die gesamte natürliche Nutzungsdauer des Bauwerks geplant ist, wobei eine Entfernungsabsicht nicht erforderlich ist und ist es daher nicht schädlich, wenn für die Beendigung des Grundnutzungsverhältnisses nicht der Abriss des Überbaus, sondern dessen Übertragung an den Liegenschaftseigentümer vereinbart wird (Koziol-Welser, Bürgerliches Recht, Band 1 13. Auflage, Seite 250 ff).

Im übrigen wird auf Punkt IX des „Bestandvertrages“ hingewiesen, in welchem vereinbart wurde, dass die Bestandnehmer nach Beendigung des Bestandsverhältnisses primär verpflichtet sind, das Bestandobjekt geräumt (von den Superädifikaten) zurück zu stellen bzw. der Bestandgeber das Recht hat, sollte er den Weiterbestand der Superädifikate wünschen, die Gebäude zum halben Zeitwert abzulösen.

10) Fehlende Verbücherung des Bestandsrechtes sowie des Vorkaufsrechtes

In der Berufungsvorentscheidung führte die Abgabenbehörde weiters ins Treffen, dass in der Aufsandungserklärung des Bestandvertrages (betreffend die Errichtung der Superädifikate) vereinbart worden sei, dass das Bestandrecht ebenso wie das Vorkaufsrecht zugunsten der Beschwerdeführerin ins Grundbuch eingetragen werden sollte, in diesem Zusammenhang aber festzustellen sei, dass lediglich das Wiederkaufs- sowie das Vorkaufsrecht der Gemeinde verbüchert worden sei und es insoweit an der ausreichenden Publizitätswirkung bezüglich der Errichtung der Gebäude durch die Vermietergemeinschaft fehle.

Hiezu ist anzumerken, dass die beschwerdeführende Miteigentumsgemeinschaft sowohl in dem von der Gemeinde berichtigen Baubescheid als Bauwerber angeführt und auch in den Rechnungen betreffend die Errichtungskosten als Rechnungsadressat benannt ist. Zudem ist den Ausführungen der steuerlichen Vertretung zu entnehmen, dass der notariell beglaubigte Bestandsvertrag (betreffend die Errichtung der Superädifikate) der finanziierenden Bank vorgelegt worden ist und auch dem Finanzamt bekannt war, dass die Gebäude im Rahmen eines Superädifikatvertrages errichtet werden sollten.

Im übrigen darf dazu nochmals darauf hingewiesen werden, dass Gegenstand des Beschwerdeverfahrens die Einkünfte aus der Vermietung von Räumlichkeiten an den

Sohn sowie die in diesem Zusammenhang erklärten Umsätze und geltend gemachten Vorsteuern sind und daher ausschließlich zu prüfen ist, ob die abgeschlossenen Mietverträge nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. nochmals VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135 und 0136).

Hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung der beiden Mietverträge ergibt sich sohin aufgrund der voranstehenden Ausführungen nachstehende Würdigung des Sachverhaltes:

Für die Beurteilung der Fremdüblichkeit eines Mietverhältnisses wird vor allem der fremdüblichen Höhe des Mietentgeltes sowie dessen tatsächlicher Entrichtung maßgebliche Bedeutung beizumessen sein.

Dabei ist im Streitfall zu berücksichtigen, dass die Höhe der Mietentgelte unbestrittenmaßen noch als fremdüblich zu beurteilen sind und zwar auch ohne Erhöhung des Mietentgeltes für das Wohnhaus nach den ersten drei Jahren (vgl. dazu Ausführungen unter Punkt 1). Weiters ist darauf Bedacht zu nehmen, dass die vereinbarten Mietentgelte auch jeweils monatlich - wenn auch abweichend von der vertraglichen Vereinbarung anstatt am ersten eines jeden Monats erst am 19. eines jeden Monats – entrichtet wurden.

Wie den voranstehenden Ausführungen zu den einzelnen Punkten zu entnehmen ist, entsprechen auch die übrigen vertraglichen Vereinbarungen durchaus den unter Fremden üblichen Vertragsgestaltungen.

Somit verbleiben als Umstände, die gegen die fremdübliche Vertragsgestaltung bzw. gegen deren tatsächliche fremdübliche Durchführung sprechen würden, lediglich die Tatsache, dass das Mietentgelt abweichend vom Vertrag nicht jeweils am ersten sondern erst am 19. eines jeden Monats entrichtet wurde bzw. die Erhöhungsbeträge des Mietengeltes ab dem 1.1.2009 erst im April dieses Jahres nachgezahlt bzw. überwiesen wurden. Diese vermögen aber bei einer Gesamtbetrachtung nicht dazu führen, dass den Mietverhältnissen die steuerliche Anerkennung zu versagen wäre, zumal solche Unregelmäßigkeiten in der tatsächlichen Durchführung von Mietverhältnissen auch bei Mietverhältnissen, bei denen keine Nahebeziehung zwischen Mieter und Vermieter bestehen, durchaus vorkommen.

Im übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Unüblichkeit einzelner Vertragsbestimmungen des Mietvertrages bzw. deren mangelhafter Umsetzung nicht entscheidend ist (vgl. dazu BFH 22.10.2013, X R 26/11, zu Darlehensverträgen zwischen Angehörigen).

Das die Bauwerke dabei allenfalls nach den Vorstellungen und Wünschen des zukünftigen Mieters errichtet wurden (worauf in einer Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes hingewiesen wurde), ist im übrigen eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgangsweise

(vgl. VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013) und vermag insoweit eine Fremdunüblichkeit auch nicht aufzuzeigen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Da im Streitfall ausschließlich zu beurteilen war, ob die verfahrensgegenständlichen Mietverhältnisse betreffend die Arztpraxis und das Wohnhaus sachverhaltsbezogen als fremdüblich zu beurteilen sind, lag dem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde.

Dass für die Beurteilung der steuerlichen Anerkennung der beiden Mietverhältnisse, der Bestandsvertrag mit dem der Beschwerdeführerin das Recht eingeräumt wurde, ein Superädifikat zu errichten, nicht auf dessen Fremdüblichkeit zu prüfen ist, ist im übrigen durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135 und 0136).

Innsbruck, am 18. November 2015