

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter Dr. Ri1, den Richter Mag. Ri2 sowie die fachkundigen Laienrichter LRi1 und LRi2, in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch StB, StB und WTH GmbH, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 02.10.2013, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2011, in der Sitzung am 10.06.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (Bf) durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung traf der Prüfer nachstehende Feststellungen:

### ***"I. Vermietung Ort.1***

#### ***1. Vermietung an JL (Enkel) – Top 38 bzw. 63***

*Mit Bauträgervertrag vom 13.07.2011 bzw. 14.07.2011 sowie der Schlussbesprechungen vom 17.11.2011 hat die Abgabepflichtige die Wohnungen Top 62 und Top 63 (Anm: Bezeichnung neu: Top 38 und 39) , Str.1., Ort1, um netto € 183.856,00 und € 148.868,50, somit im Gesamtwert von € 332.724,50 angeschafft. Entsprechend der Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren vom 25.10.2011 wird die Wohnung Top 38 laut Mietvertrag an Frau JL, Enkelin, und die Wohnung Top 39 an VM vermietet.*

*Der mit 12.12.2012 unterfertigte Mietvertrag mit Frau JL wurde der Ap. am 17.12.2012 übermittelt. In dem der Ap. vorliegenden Mietvertrag ist keine Kautionsvorsorge vorgesehen. Mit der Mieterin des Top 39, VM., wurde im Mietvertrag eine Kautionshöhe von € 1.200,00 vereinbart.*

*Die Wohnungen sind im Ausmaß von € 150.000,00 fremdfinanziert.*

Auf Grund der vorgelegten Prognoserechnungen – siehe Beilage – ist davon auszugehen, dass ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung der Wohnungen erzielt werden wird.

Entsprechend der vorgelegten Unterlagen erfolgen die Mietzahlungen von Frau VM seit Dezember 2011 auf das Bank1-Konto 123.

Hinsichtlich der Miete von Frau JL. ist festzuhalten, dass die Miete für 15.09.2011 bis 31.12.2011 in Höhe von brutto € 2.194,50 in der Periode 12/2011 über das Privatkonto eingebucht wurde. Die erste Mietzahlung (€ 10.518,30) betrifft den Zeitraum 15.9.2011 bis 30.11.2012 und erfolgte am 3.12.2012, dem Termin für die Vorhaltsbeantwortung der laufenden Umsatzsteuersonderprüfung.

Weiters ist festzuhalten, dass die Abgabepflichtige die Wohnung Top 41 (vormals Top 68) im Ausmaß von 110 m<sup>2</sup> um € 1.350,00 an der gleichen Adresse von ihrem Sohn, dem Unterhaltsverpflichteten von JL., anmietet.

Im Zuge der Ap. wird das Mietverhältnis zwischen Frau Bf und Frau JL auf Grund der fehlenden Fremdüblichkeit insbesondere wegen folgender Punkte

- keine Kautio
- lange Zeit keine Mietzahlung
- Unterfertigung des Mietvertrages am 12.12.2012 bei Mietbeginn 15.9.2011

steuerlich nicht anerkannt.

	Top 62	Top 63
Top lt Mietvertrag	38	39
Kaufpreis netto	183.856,00	148.868,50
m <sup>2</sup>	56,99	40,71
Miete netto	570	400
Mieter	JL.	VM.
Mietbeginn	15.09.2011	15.09.2011
Unterfertigung Vertrag	12.12.2012	22.10.2011
Datum Vergebührung	25.10.2011	25.10.2011
Mietzahlungen auf Bank1 Kto	123	123
geleisteten Zahlungen	keine	ab 12/2011
Kautio laut Mietvertrag	keine	€ 1.200,00

ZMR Meldung	keine	31.10.2011
-------------	-------	------------

a. Verminderung Entgelte 10%			
	12/2011	01-06/2012	
Verminderung lt Ap	1.995,00	0,00	
Umsatzsteuer	199,50	0,00	
b. Vorsteuerkürzung			
	12/2011	01-06/2012	
Anschaffung	36.771,20		von 183.856,00
Transport	166,89	40,04	
	36.938,09	40,04	

## **II. bis IV. [..]**

Die belangte Behörde folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ entsprechende nunmehr in Anfechtung stehende Steuerbescheide.

In der gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2011 gerichteten **Beschwerde** (vor Inkrafttreten des FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, Berufung genannt) führte die Bf aus, dass sowohl der Mietvertrag mit ihrer Enkeltochter JL als auch der mit Frau VM am 25.10.2011 ordnungsgemäß vergebührt worden sei. So sei in der Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren für die Bestandnehmerin JL explizit auf den Mietvertrag vom 15.09.2011 hingewiesen worden. Dass der Mietvertrag seitens der Bestandnehmerin erst später unterfertigt worden sei, liege darin begründet, dass die Bf (Bestandgeberin) – diese sei Geschäftsführerin der XY GmbH, also jener Gesellschaft, welche das X-Heim "NN" betreibe – im Herbst 2011 massiven Vorwürfen ausgesetzt gewesen. Im Falle des Zutreffens dieser Anwürfe wäre die Bf in ihrer Existenz bedroht gewesen. Mittlerweile habe die Staatsanwaltschaft das Verfahren gegen die Bf eingestellt. Die Bf habe nunmehr ihrerseits Klage gegen XX auf Erfüllung des einseitig zu Unzeit aufgekündigten Vertrages in Bezug auf das X-Heim "NN" eingebracht. Aufgrund der geschilderten Umstände sei es nur verständlich, dass die Bf keine Zeit gefunden habe, sich um Details in Bezug auf den nunmehr strittigen Mietvertrag zu kümmern. Festzuhalten sei, dass gegenständlich jedenfalls keine rückwirkende Parteienvereinbarung vorliege (vgl. Rz 1141 EStR).

Auch sei das vom Prüfer vorgebrachte Argument, wonach eine fehlende Kautions als Indiz für die Fremdunüblichkeit eines Bestandverhältnisses zu werten sei, nicht überzeugend.

Wenn Mieter bekanntermaßen eine sehr gute Bonität besäßen, so sei es durchaus üblich, auf die Leistung einer Kautionsleistung zu verzichten. Auf die zweifache Vergleichsprüfung gemäß RZ 1139 der EStR werde hingewiesen.

Wenn über einen Zeitraum von 15 Monaten hindurch keine Mietzinszahlungen geleistet würden, so entspreche dies sicherlich nicht dem Regelfall eines Bestandsverhältnisses; im vorliegenden Fall allerdings sei dieser Umstand durchaus verständlich und nachvollziehbar, zumal dies durch die geschilderte Ausnahmesituation der Vermieterin begründet gewesen sei.

Darüber hinaus sei das Vorliegen eines schriftlichen Vertrages keine Formvorschrift für dessen Gültigkeit (vgl. Rz 1132 EStR). Gegenständlich sei allerdings eine schriftliche Vertragsurkunde (Mietvertrag vom 15.9.2011) aufgesetzt worden. Zutreffend sei, dass erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung die Unterschrift der Mieterin nachgereicht worden sei. Unstrittig sei im vorliegenden Fall das Bestehen eines Gesamtüberschusses. Laut vorliegender Prognoserechnung würden bereits ab dem ersten Vermietungsjahr Überschüsse anfallen. Die Bf sei im Besitz zahlreicher Mietobjekte und es habe zu keinem Zeitpunkt Beanstandungen wegen fehlender Fremdüblichkeit gegeben. Die Anschaffung der zwei ETW sei ausschließlich aus dem Grunde erfolgt, da die Bf Sorge um ihr Bargeld gehabt habe (Stichwort "Griechenlandkrise" etc.) und diese daher in Immobilien investieren haben wollen. Festzuhalten sei, dass vom Bruttokaufpreis (rund 322.000 Euro) lediglich ein Betrag von 150.000 Euro fremdfinanziert worden sei. Hinzuweisen sei zudem auf das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 18.10.2012, Zl. 2010/15/0010, welches eine ähnlich gelagerte Thematik zum Inhalt habe.

Die Bf ersuchte um Zuerkennung der im finanzbehördlichen Verfahren versagt gebliebenen Vorsteuerbeträge für die Anschaffung der Wohnung Top 38 (36.938,09 Euro) mit der Begründung, dass gegenständlich zweifelsfrei eine unternehmerische Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht vorliege.

Mit **Replik vom 09.07.2013** führte der Betriebsprüfer aus, dass dem Mietverhältnis zwischen der Bf und ihrer Enkeltochter aus folgenden Gründen die steuerliche Anerkennung zu versagen sei:

So sei im gegenständlichen Fall keine Kautionsleistung eingefordert worden, wiewohl die Fremdmietlerin V.M. eine Mietkaution zu hinterlegen gehabt habe. Fakt sei weiters, dass es über 15 Monate hindurch keine Mietzinszahlungen gegeben habe und darüber hinaus der Mietvertrag erst am 12.12.2012 unterfertigt worden sei. Der tatsächliche Mietbeginn habe indessen bereits am 15.09.2011 stattgefunden. Die Außenprüfung bezweifle auch, dass die Mieterin JL eine gute Bonität aufweise, zumal diese als Studentin keiner nachhaltigen Beschäftigung nachgehe. Eine gute Bonität wäre nur dann gegeben, wenn etwa ihr Vater für deren Bestandschulden eine Haftung übernommen hätte. Diesbezüglich fänden sich jedoch im Mietvertrag keinerlei Anhaltspunkte. Tatsache sei auch, dass die Bf die Wohnung Top 41, Str.1. in Ort.1, von ihrem Sohn für eigene Wohnbedürfnisse angemietet habe. Wenn schon die

Anschaffung der Wohnungen Top 38 und Top 39 in der Str.1. ausschließlich aufgrund der Tatsache erfolgt sei, dass die Bf aufgrund einer gewissen Sorge um ihr Bargeld in Sachwerte investieren habe wollen, so dränge sich die Frage auf, weshalb sie dann nicht selbst die Wohnung Top 41 erworben habe. In Pkt. II. 6 lit. e des Mietvertrages zwischen ihr und der Enkeltochter werde festgehalten, dass die Nichtbezahlung des vereinbarten Bestandzinses als Auflösungsgrund gelte. Sollte der Mietzins nicht bis zum 15. des Folgemonates zur Einzahlung gebracht werden, so ende das Bestandverhältnis aufgrund dieses Klausel eo ipso. Der Umstand, dass die Mieterin JL über einen sehr langen Zeitraum ohne Sanktion keine Miete bezahlt habe, liege in deren Naheverhältnis zur Vermieterin begründet und nicht im persönlichen Ausnahmezustand der Bf.

In der auf die besagte Replik der Betriebsprüfung ergangenen **Stellungnahme der Bf** vom 19.08.2013 wandte diese Nachstehendes ein:

Es sei zutreffend, dass der zwischen der Bf und ihrer Enkeltochter JL abgeschlossene Bestandvertrag von der Mieterin erst Monate später unterfertigt worden sei. Richtig sei aber auch, dass eine ordnungsgemäße Vergebühung des strittigen Bestandverhältnisses im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erfolgt sei. Die ordnungsgemäße Vergebühung dokumentiere auch, dass es sich um kein nachträglich fingiertes rückwirkendes Scheingeschäft handle, sondern um eine tatsächlich durchgeführte Vereinbarung, die zivilrechtlich und wirtschaftlich ernsthaft gewollt gewesen sei. Entscheidend für die wirtschaftliche Tragfähigkeit einer Vereinbarung sei letztlich deren zivilrechtliche Durchsetzbarkeit. Gegenständlich würden keine Zweifel dahingehend bestehen, dass der Mietvertrag zivilrechtlich gültig zustande gekommen sei. Wirtschaftlich gesehen hätten die beteiligten Parteien das vereinbarte Ergebnis eintreten und bestehen lassen. Der Umstand, dass die Unterfertigung zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt sei, könne daher keinesfalls als Grundlage für eine Nichtanerkennung des Vertrages angesehen werden.

Die dem Finanzamt vorgelegte Prognoserechnung über die Vermietungstätigkeit weise einen Überschuss aus. Deshalb liege gegenständlich eine zu besteuernde Einkunftsquelle und keine steuerliche Liebhaberei vor. Tatsache sei, dass die Wohnung (Top 38) von JL tatsächlich genutzt werde und die Höhe des Mietzinses angemessen und fremdüblich sei. Gegenständlich liege auch kein Splitting von Steuerbemessungsgrundlagen wegen unterschiedlicher Progressionsstufen vor.

Bei der Überprüfung des Fremdvergleiches müsse entsprechend der Judikatur in zwei verschiedenen Varianten vorgegangen werden. Die formelle Seite eines Fremdvergleiches sei dann erfüllt, wenn der Nachweis des Abschlusses der Vereinbarung gegeben sei. Die Tatsache, dass zwischen Fremden in der Regel schriftliche bzw. bestehende Formvorschriften beachtende Vereinbarungen abgeschlossen werden, stehe der Anerkennung von (weniger formstreng) abgeschlossenen Angehörigenvereinbarungen grundsätzlich nicht entgegen. Fakt sei, dass der nämliche Bestandsvertrag zivilrechtlich gültig zustande gekommen sei und auch im Blickwinkel des § 23 Abs. 3 BAO die beteiligten Personen das wirtschaftliche Ergebnis eintreten ließen. Damit sei der formelle Aspekt des Fremdvergleiches erfüllt.

Der inhaltliche Aspekt des Fremdvergleiches trage vor allem zur Aufdeckung von Scheingeschäften und missbräuchlicher Rechtsgestaltungen bei. Keinesfalls wäre allerdings der Schluss begründet, bei unüblichen Vertragsbedingungen sei stets ein Scheingeschäft oder ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gegeben. Die Unüblichkeit von Vertragsbedingungen stelle lediglich ein Indiz in Richtung Scheingeschäft oder Missbrauch dar, welches allerdings durch andere Umstände erhärtet werden müsse. Während im Wirtschaftsleben nichts verschenkt werde und daher im Zweifel von einer Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung auszugehen sei, gelte im Bereich der Familie dieser Ansatz nicht im selben Ausmaß (*Ruppe* in Handbuch der Familienverträge, 2. Auflage, Seite 121 f). Der Umstand, dass keine Kautionsvereinbarung vereinbart worden sei und dass der fällige (angemessen hohe) Mietzins gestundet und später vollständig bezahlt worden sei, rechtfertige keinesfalls die Versagung der Anerkennung des Mietverhältnisses an sich. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass die Nichtbezahlung des Bestandzinses nicht darin begründet gewesen sei, dass die Bestandnehmerin die Miete nicht bezahlen hätte können und daher der Mietvertrag aus Sicht der Vermieterin aufzulösen gewesen wäre, sondern ausschließlich in den Problemen der Vermieterin im Zusammenhang mit dem Projekt "NN". Die Bestandnehmerin habe in der Folge auf erste Anforderung hin der Vermieterin (Bf) den gesamten Mietzinsrückstand umgehend zur Einzahlung gebracht und ab diesem Zeitpunkt den Mietzins in vertragskonformer Weise überwiesen. Auch könne die von Seiten der Behörde in Abrede gestellte gute Bonität der Bestandnehmerin als durchaus gegeben angenommen werden; es sei nämlich davon auszugehen sei, dass der Vater von JL seiner Tochter eine ausreichende finanzielle Unterstützung gewähren würde, sodass diese jederzeit in der Lage sei, eine fremdübliche Studentenwohnung zu bezahlen. Schlussendlich wandte die Bf ein, der Ankauf von zwei kleineren ETW (Top 38 und Top 39) sei auch aus Gründen der Liquidität erfolgt. So würden sich im Falle des Eintritts eines allfälligen größeren Kapitalbedarfes (etwa aufgrund von anlaufenden Pflegekosten) zwei kleinere Wohneinheiten rascher veräußern lassen als eine große Einheit.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** (in der Terminologie vor Inkrafttreten des FVwGG 2012 Berufungsvorentscheidung genannt) wies die belangte Behörde das Rechtsmittel gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2011 als unbegründet ab.

In der dazu ergangenen Bescheidsbegründung führte die belangte Behörde aus, dass gemäß der Bestimmung des § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich sei. Der beschwerdeverfangene Sachverhalt stelle sich ihr wie folgt dar:

Mit Bauträgerverträgen vom 13.07.2011 bzw. 14.07.2011 sowie der Schlussrechnung vom 17.11.2013 habe die Bf die Wohnungen Top 38 sowie Top 39 des Hauses Ort1, Str.1., um netto € 183.856,-- und € 148.886,50 erworben. Auch der Sohn der Bf, DI PeL, habe im Zuge desselben Bauträgerprojektes Wohnungseigentum am selben Gebäude, nämlich an der Wohnung Top 68 (neu: 41), begründen können, welche er in weiterer Folge an

seine Mutter (Bf) vermietet habe. Die Bf selbst habe die Wohnung Top 39 an Frau VM und die Top 38 an ihre Enkeltochter in Bestand gegeben. Gemäß den aktenkundigen Anmeldungen über die Selbstberechnung der Gebühren seien beide Mietverträge mit Datum 15.09.2011 abgeschlossen worden. Der vergebührte Mietvertrag betreffend Top 38, der mit 15.09.2011 seine Gültigkeit erfahren sollte, sei dem Betriebsprüfer am 17.12.2012, tatsächlich unterfertigt mit Datum 12.12.2012, per E-Mail wenige Tage vor Abführung der Schlussbesprechung über die Außenprüfung übermittelt worden. Als Begründung für die späte Unterfertigung des Bestandsvertrages seien die massiven medialen Vorwürfe gegen die Bf in der Causa "X-Heim NN" und des damit verbundenen hohen zeitlichen Aufwandes ins Treffen geführt worden. Dem sei entgegen zu halten, dass der Mietvertrag mit Frau VM - ebenfalls beginnend mit 15.09.2011 und ebenso mit Datum 25.10.2011 vergebührt - sehr wohl bereits zum 22.10.2011 von beiden Vertragsparteien unterfertigt worden sei. Diese unterschiedliche Behandlung lasse die Vermutung zu, dass der Bestandvertrag zwischen der Bf und ihrer Enkelin familienhaft bestimmt sei.

Ebenso sei der bewusste Verzicht auf das Einfordern einer Kautions gegenüber ihrer Enkeltochter – der bezug habende Bestandsvertrag enthalte diesbezüglich im Gegensatz zu jenem, welcher mit Frau VM abgeschlossen worden sei, keine Kautionsklausel – ebenfalls familienhaft veranlasst.

Die erste und bis dahin einzige Mietzinszahlung durch die Bestandnehmerin JL für den Zeitraum 15.09.2011 bis 31.11.2012 in Höhe von insgesamt 10.518,30 Euro sei unbestrittenerweise erst am 03.12.2012, dem Termin für die Vorhaltsbeantwortung betreffend der laufenden Umsatzsteuersonderprüfung, auf das im Mietvertrag angeführte bei der Bank1-Bank eingerichtete Konto überwiesen worden. Es sei allerdings im Wirtschaftsleben zweifellos unüblich, einen Mietzins, dessen Nichtentrichtung den Vermieter zur Kündigung berechtige, ohne entsprechende Sicherheiten und ohne Zinsen bzw. Wertsicherungsvereinbarung zu stunden. Eine derartige Vorgehensweise halte einem Fremdvergleich nicht stand.

Fakt sei, dass in Punkt "II. Vertragsdauer" bei Nichtbezahlung des fälligen Mietzinses bis zum 15. des Folgemonates die fristlose Auflösung des Mietvertrages mit Androhung der Räumungsklage (Unterpunkt 6. lit. e) vereinbart worden sei. Da die Bestandnehmerin JL bereits über ein Jahr mit dem Mietzins säumig gewesen sei, wäre demzufolge bereits das Mietverhältnis mit Datum 15.11.2011 als aufgelöst anzusehen gewesen. Tatsächlich sei jedoch die Bestandnehmerin weder gemahnt worden noch seien wie etwa in Punkt "III. (6)" vereinbart, Verzugszinsen im Falle des Zahlungsverzuges verrechnet worden. Eine diesbezügliche Vorgangsweise sei fremdunüblich und nur durch familienhafte Beziehung begründbar.

In Bezug auf die Wohnung Top 38 sei festzuhalten, dass sich die Bestandnehmerin zu keinem Zeitpunkt in der in der Str.1. polizeilich angemeldet habe. Laut Auskunft des ZMR bestehe der Hauptwohnsitz der Enkeltochter J seit dem Jahre 1993 durchgehend in der Str2 in Ort.1 und zwar im Hause ihrer Großmutter Bf (Bf). An dieser Liegenschaft sei ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Sohnes der Bf (DI

PeL) intabuliert. Dem gegenüber sei die Mieterin VM sehr wohl seit Oktober 2011 in der Str.1. hauptwohnsitzlich gemeldet.

Das Bank1 Bankkonto Nr. 123, über welches die Mietzinszahlungen abgewickelt werden sollten, habe sowohl auf Herta als auch auf DI PeL gelautet. Eine steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses wäre allein aus diesem Grunde zu versagen.

Zusammenfassend führte die belangte Behörde in ihrer Bescheidebegründung aus, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der gewählten Konstruktion nicht in einer Einkünfteerzielung, sondern in einer Abgabenersparnis zu erblicken sei. Somit seien jene steuerlichen Konsequenzen zu ziehen, die bei Verwirklichung einer angemessenen rechtlichen Gestaltung eingetreten wären. Aus diesem Grunde werde der nämliche Mietvertrag mit JL steuerlich nicht anerkannt.

Mit Eingabe vom 20.11.2013 beantragte die Bf die **Vorlage** ihrer Beschwerde an den UFS als damalige für die Bearbeitung von Rechtsmitteln zuständige Abgabenbehörde.

Im Zuge der am 10.06.2016 vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten **mündlichen Verhandlung** (Gesamtsenat nach § 272 BAO) führte der steuerliche Vertreter aus, dass gegenständlich der Vorwurf der belangten Behörde, die Kriterien eines Fremdvergleiches würden nicht vorliegen, unzutreffend sei. So seien sowohl der formale als auch der inhaltliche Aspekt eines Fremdvergleiches erfüllt. Was den formalen Gesichtspunkt anbelange, so liege eine schriftliche Vertragsurkunde vor. Zudem sei das Rechtsgeschäft im Wege der Selbstbemessung vergeben worden. Laut vorliegender Prognoserechnung liege eine Einkunftsquelle vor und habe sich die Richtigkeit dieser Annahme im Laufe der Folgejahre auch bestätigt. Wenn die belangte Behörde ihre Rechtsansicht auf das Nichtvorliegen einer Kautio bzw. auf eine unzureichende Bonität von JL stütze, so greife dieser Ansatz zu kurz. Im Übrigen würde der Vater von J für etwaige Mietschulden seiner Tochter wohl umgehend eintreten. Was das Unterbleiben der polizeilichen Anmeldung der Bestandnehmerin an der Anschrift Str.1. anbelange, so sei festzuhalten, dass die Familie L (Elternteile und zwei Kinder) ihren Hauptwohnsitz in der Str.2 in Ort.1 habe. Dieses Wohnhaus stehe in der Verfügungsgewalt von DI PeL. Da die Wohnung Top 38 nicht der Hauptwohnsitz von JL gewesen sei, sei eine meldebehördliche Anmeldung an der besagten Adresse auch nicht erforderlich gewesen. Zutreffend sei jedoch, dass JL stets in dieser Wohnung gewohnt habe.

Wenn sich die Mieterin VM hauptwohnsitzlich in der Str.1. angemeldet habe, so stehe dies möglicherweise im Zusammenhang mit allfälligen Beihilfen (Mietzinsbeihilfe) bzw. mit der Möglichkeit eine Dauerparkkarte für Anrainer zu erhalten.

JL stamme aus einer wohlhabenden Familie; ihre Eltern würden sie auch überdurchschnittlich alimentieren. Wie viele Studenten würde auch J gelegentlich Studentenjobs ausüben. Die Kosten für die Mietwohnung, die sie am 15.09.2011 übernommen habe, hätte sie auf Dauer wahrscheinlich nur aus dem Unterhaltsanspruch gegenüber ihren Eltern finanzieren können.



Der Amtsvertreter wandte ein, dass gegenständlich kein tauglicher Fremdvergleich vorliegen würde, was sich bereits aus dem mit VM abgeschlossenen Bestandverhältnis ersehen lasse. Bei VM sei eine Kautionsleistung eingefordert worden und sei der Mietzins vertragskonform bezahlt worden. Wäre VM über ein Jahr lang mit der Miete im Rückstand gewesen, dann wäre sie wohl gemahnt worden bzw. wäre eine Räumung des Bestandobjektes von den Fahrnissen der Bestandnehmerin betrieben worden. Der Mietvertrag mit JL sei zwar vergebührt worden, dem Finanzamt sei dieser allerdings erst im Zuge der Außenprüfung vorgelegt worden. Weiters wäre auch ein Nebenwohnsitz verwaltungspolizeilich zu melden gewesen. Im vorliegenden Fall sei - wirtschaftlich betrachtet - Geld im Kreis geschickt worden. Der Vater habe seiner Tochter Unterhalt gezahlt, die Tochter habe das Geld im Wege der Miete weitergegeben, und die Großmutter (Bf) habe das Geld wiederum im Wege der Miete an den Sohn weitergereicht. Augenfällig sei weiters, dass die Miete auf ein Bankkonto eingegangen sei, welches sowohl auf die Bf als auch auf deren Sohn DI PeL gelautet habe. Abschließend - so der Amtsvertreter - sei noch festzuhalten, dass in Bezug auf das Bestandverhältnis mit VM, die Bf trotz der gegen sie gerichteten (medialen) Angriffe die Formerfordernisse für eine fremdübliche Vertragsgestaltung sehr wohl beachtet bzw. eingehalten habe.

Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.). Die Überprüfung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf die oben genannten Kriterien erweist sich insofern als erforderlich, weil hier der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessensgegensatz fehlt; durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden (vgl. etwa VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Diese genannten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich

sind. Aus zivilrechtlicher Sicht ist die Schriftform für einen Bestandvertrag zwar nicht zwingend erforderlich, doch wird ein solcher unter Fremden üblicherweise in schriftlicher Form abgeschlossen. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass der Bestandgegenstand ein Wohngebäude bzw. eine Eigentumswohnung umfasst und demnach der Mietzins ein nicht unerhebliches Ausmaß erreicht oder aber, wenn Schriftlichkeit aufgrund diverser Bestimmungen des MRG bei sonstiger (Teil-)Nichtigkeit der Vereinbarung zwingend geboten bzw. erforderlich ist.

Im gegenständlichen Fall wurde die schriftliche Vertragsurkunde über die zwischen der Bf und ihrer Enkeltochter abgeschlossene Mietvereinbarung erst 15 Monate nach Beginn des Bestandverhältnisses von der Bestandnehmerin unterzeichnet und damit perfiziert. Die Vertragsurkunde mit der Mieterin VM wurde indessen von beiden Vertragsparteien zeitnah zu Beginn des tatsächlichen Mietverhältnisses unterfertigt. Dass ein Bestandgeber eine Vertragsurkunde unterzeichnet und sich somit an sein Anbot bindet, es aber unterlässt, eine Unterzeichnung durch seinen Vertragspartner (Bestandnehmer) einzufordern, ist nach Auffassung des erkennenden Senates fremdunüblich. Insbesondere in Ansehung des Umstandes, dass die Wohnung der Bestandnehmerin bereits im September 2011 übergeben wurde, hätte es etwa ein(-e) Fremdmmieter(-in) in der Hand gehabt, eine Unterschriftsleistung nach Schlüsselübergabe bzw. Bezug der Wohnung auch zu verweigern. Bei einer Weigerung der Mieterin bzw. des Mieters, den Vertragstext nach Übernahme der Wohnung zu unterzeichnen, befände sich die Bestandgeberin im Falle eines Rechtsstreites in Bezug auf wesentliche Grundfragen zum Mietverhältnis an sich in einem Beweisnotstand bzw. zumindest in einer prozessual wesentlich schlechteren Position. Darüber hinaus hat eine - hier vorliegende - Befristung des Bestandverhältnisses gemäß § 29 Abs. 4 MRG zwingend schriftlich zu erfolgen, andernfalls dieses ex lege als unbefristet eingegangen gilt.

Tatsache ist weiters, dass JL von Beginn des Mietverhältnisses an keine Mietzinszahlungen an die Bf leistete. Erst im Zuge des laufenden finanzbehördlichen Prüfungsverfahrens wurden die bislang anerlaufenen Mietzinsen in Höhe von 10.518,30 Euro seitens der Bestandnehmerin zur Nachzahlung gebracht. Vice versa brachte die in keinem Naheverhältnis zur Bf stehende Bestandnehmerin VM den vereinbarten Mietzins entsprechend der Mietvereinbarung in monatlichen Abständen zur Einzahlung.

Wenn ein Bestandnehmer über 15 Monate hindurch keinen Bestandzins leistet und der Bestandgeber keinerlei Maßnahmen gegen das vertragswidrige Verhalten seines Vertragspartners setzt, so erweist sich eine derartige Vorgehensweise ganz offenkundig als nicht fremdüblich. Wie der Vertreter der belangten Behörde richtigerweise ausgeführt hatte, hätte ein fremder Bestandgeber in einem derartigen Fall jedenfalls reagiert und bei Zahlungsverzug den Bestandnehmer gemahnt bzw. weitere rechtliche Schritte bis hin zur Einbringung einer Räumungsklage eingeleitet.

Der Einwand der Bf, sie habe sich aufgrund der gegen sie gerichteten medialen Anwürfe bzw. strafrechtlichen Ermittlungen in einer Ausnahmesituation befunden, aufgrund derer sie keine Zeit gehabt habe, sich um derartige Nebensächlichkeiten im

Zusammenhang mit dem Mietverhältnis zur Enkeltochter zu kümmern, vermag nicht zu überzeugen. Dass eine negative Medienberichterstattung bzw. ein schwebendes Strafverfahren Auswirkung auf das psychische Wohlbefinden eines Menschen haben kann und in den meisten Fällen wohl auch hat, steht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang. Allerdings gelangt das Gericht nicht zur Überzeugung, dass es der Bf im Jahr 2011 aufgrund der geschilderten Ausnahmesituation und dem sich daraus ergebenden Mangel an zeitlichen Ressourcen nicht möglich gewesen wäre, sich in der gebotenen Weise um die von ihr begründeten Mietverhältnisse zu kümmern. Gegen eine derartige Annahme spricht schon die Tatsache, dass ein mit der Bestandnehmerin VM zur gleichen Zeit abgeschlossenes Mietverhältnis in vertragskonformer und fremdüblicher Weise abgewickelt wurde. Gerade im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis zu VM hatte die Bf offensichtlich sehr wohl darauf geachtet, dass klare Rechtsverhältnisse geschaffen wurden, welche es ihr auch ermöglicht hätten, Ansprüche aus dem Bestandverhältnis heraus gegenüber einer zahlungsunwilligen bzw. zahlungsunfähigen Mieterin im Rechtswege entsprechend durchzusetzen. In diesem Fall wurde auch eine Kautionsleistung für ausstehende Bestandszinsen bzw. für verursachte Schäden am Bestandobjekt vertraglich vereinbart. Das Einfordern einer Kautionsleistung nach § 16b MRG zur Absicherung entstehender Ansprüche aus dem Mietverhältnis ist im Bereich der Wohnungsvermietung eine durchaus übliche Vorgehensweise, insbesondere dann, wenn der Bestandnehmer - wie dies etwa bei Studenten oder Auszubildenden der Fall ist - über kein gesichertes Erwerbseinkommen verfügt. Allerdings relativiert sich der Einwand der belangten Behörde, wonach im Verzicht auf eine Kautionsleistung ein fremdunübliches Verhalten zu erblicken sei, zumal nach dem durchaus glaubhaften Beschwerdevorbringen, der Bf die finanziellen Verhältnisse der Familie L bzw. des Vaters von JL gut bekannt gewesen seien und davon auszugehen sei, dass dieser seine Tochter bei finanziellen Engpässen im Rahmen seiner Unterhaltspflicht unterstützen würde.

Tatsache ist, dass die am 06.12.1992 geborene JL zu keinem Zeitpunkt an der Anschrift Str.1. polizeilich gemeldet war. Diese hatte laut ZMR seit dem 21.01.1993 an der Anschrift "Str2" in PLZ1 Ort.1 ihren Hauptwohnsitz und unterhielt seit Datum 06.04.2004 noch einen Nebenwohnsitz in PLZ2 Ort5. Nun kann das Unterlassen einer (nach dem Meldegesetz gebotenen) polizeilichen Anmeldung eines Nebenwohnsitzes durch die Bestandnehmerin nicht unmittelbar der Bestandgeberin zugerechnet bzw. angelastet werden. Zu beachten ist allerdings, dass auch die Unterkunftgeberin besondere Pflichten nach § 8 Abs. 2 MeldeG trifft. Hat diese nämlich Grund zur Annahme, dass für jemanden, dem sie Unterkunft gewährt oder gewährt hat, die Meldepflicht bei der Meldebehörde nicht erfüllt wurde, so ist diese verpflichtet, dies der Meldebehörde binnen 14 Tagen mitzuteilen. Dass der Bf das Unterbleiben der verwaltungspolizeilichen Meldung bekannt war bzw. bekannt gewesen sein musste, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass die Mieterin V.M. ihren Verpflichtungen nach dem MeldeG nachkam, wofür auch die Unterschriftsleistung der Unterkunftgeberin (Bf) am Meldezettel erforderlich gewesen war (§ 8 Abs. 1 MeldeG). Spätestens bei Leistung dieser Unterschrift hätte es der Bf auffallen müssen, dass eine verwaltungspolizeiliche

Anmeldung ihre Enkeltochter nicht vorliegt. Allerdings kommt der Nichtbeachtung melderechtlicher Vorschriften bei Beurteilung der Fremdüblichkeitskriterien nur indizieller Charakter zu. Dieser ist allerdings - insbesondere im Lichte des vorliegenden Mietverhältnisses mit VM - geeignet, die Annahme zu erhärten, dass auf die Fremdüblichkeit des Rechts- bzw. Bestandverhältnisses gegenständlich von beiden Vertragsparteien offenbar kein besonderes Augenmerk gelegt wurde.

Wenn die Bf einwendet, dass beide Bestandverträge im Wege der Selbstberechnung zeitnah nach Abschluss vergebührt worden seien, so indiziert dies lediglich, dass eine rückwirkende Parteienvereinbarung nicht stattfand. Damit ist allerdings noch nicht die Frage beantwortet, ob die Mietvereinbarung einen fremdüblichen Charakter aufweist und damit einem Fremdvergleich standhält.

Aufgrund des hier vorliegenden Gesamtbildes der Verhältnisse, insbesondere in Ansehung des Umstandes, dass weit über ein Jahr ein Bestandszins weder gezahlt noch eingefordert wurde (erst im Dezember 2012 wurde ein solcher über Aufforderung der Bf und entgegen der Mietvereinbarung unverzinst zur Nachzahlung gebracht), gelangt der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass das hier zu beurteilende Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhält, zumal dieses zumindest in fremdunüblicher Art und Weise gelebt wurde.

Das Gericht folgt demnach dem Antrag der Amtspartei.

### **Begründung nach § 25a VwGG**

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.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor. Das vorliegende Erkenntnis gründet sich insbesondere auf die vom Gericht im Zuge des abgeführten Beweisverfahrens gewonnenen Erkenntnisse und die sich daraus ergebende Würdigung der Beweismittel.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. Juni 2016