

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch WTH Hubner & Allitsch Stb GmbH & CoKG, Leonhardstraße 104, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 3. September 2013 und vom 3. Dezember 2014, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 und Einkommensteuer für das Jahr 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

### Entscheidungsgründe:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erwarb mit Anwartschaftsvertrag vom 12. November 2010 ein zur Gänze eigenfinanziertes Reihenhaus (Anschaffungskosten 339.514,48 Euro) mit einem Gartenanteil.

Mit Mietvertrag vom 3. Oktober 2011 vermietete die Bf. diese Wohnung auf unbestimmte Zeit an ihren Sohn und dessen Ehegattin um brutto 715 Euro.

Vom Finanzamt wurde dieses Mietverhältnis unter Hinweis auf Judikatur und Rechtsprechung im Wesentlichen mit nachstehender Begründung nicht anerkannt:

*„Laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer betragen die Mieten in Graz wie folgt:  
(Die Mieten pro m<sup>2</sup> sind netto und ohne BK)*

*Mietwohnungen Graz-Stadt, ab 60m<sup>2</sup>: € 7,40 bei gutem Wohnwert\**

*8,70 bei sehr gutem Wohnwert\**

*\*guter Wohnwert: gute Wohnlage, Standardausstattung (bessere Qualität), Balkon, Loggia, Gemeinschaftsanlage, ansprechende Architektur*

*\*sehr guter Wohnwert: sehr gute Wohnlage, sehr gute Ausstattung (Parkettböden, Marmor), großer Balkon, Terrasse, Grünanlage, repräsentative Architektur*

*Aufgrund der Tatsache, dass die Miete lt. Mietvertrag i.H. von € 715 fast 1/3 niedriger ist als die lt. Immobilienpreisspiegel üblichen Mieten, handelt es sich um kein fremdübliches Mietverhältnis.“*

In ihrer dagegen gerichteten Berufung (nunmehr: *Beschwerde*) beantragte die Bf. die Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge und des Verlustes in den Streitjahren. Dies mit der Begründung, dass das Finanzamt die Übertragung der sich aus Absatz IV des Mietvertrages ergebenden Instandhaltungspflicht nach § 1096 ABGB der Vermieterin (inkl. Instandhaltungspflicht für Garten, Einfriedung und Außenhaut) auf die Mieter nicht berücksichtigt habe. Im Vertrag sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass diese Regelung bei der Berechnung des Hauptmietzinses miteinkalkuliert worden sei.

Üblicherweise werde der Instandhaltungsaufwand mit 0,5% der Herstellungskosten berechnet. Der UFS sehe unter Verweis auf das Fachschrifttum Instandhaltungskosten in Höhe von 15% der Mieteinnahmen als realistisch an. Auf Basis dieser Werte belaufen sich die kalkulierten jährlichen Instandhaltungsaufwendungen für die Wohnung auf 1.178,42 Euro (Anschaffungskosten Gebäude 235.684,28 Euro x 0,5%) bis 1.411,92 Euro (7,40 x 106 m<sup>2</sup> x 15%). Die daraus errechnete Miete je m<sup>2</sup> betrage 7,43 Euro bis 7,61 Euro.

Unter Berücksichtigung der Instandhaltungsverpflichtungen bewege sich die vereinbarte Miete also innerhalb der vom Finanzamt auf Basis des Immobilienpreisspiegels 2012 geschätzten fremdüblichen Miete von 7,40 bis 8,70 Euro pro m<sup>2</sup>. Da der Mietvertrag bereits im Jahr 2011 abgeschlossen worden sei, habe sie für die Berechnung der Miete den Immobilienpreisspiegel 2011 herangezogen. Danach betrage die Durchschnittsmiete für den Bezirk Graz-Stadt 7,30 Euro pro m<sup>2</sup>.

Eine höhere Miete von über 8 Euro pro m<sup>2</sup> erscheine nicht realisierbar. Die Wohnung verfüge über bessere Standardausstattung (Parkettboden, kein Marmor, Terrasse mit Betonplatten); die Architektur sei ansprechend, aber keinesfalls repräsentativ. Die Nutzungsmöglichkeiten des kleinen Gartens und der Terrasse seien dadurch eingeschränkt, dass sich die Wohnung in unmittelbarer Nähe einer Kreuzung befindet. Darüber hinaus führe die Zufahrt zu den rd. 300 Parkplätzen der Anlage direkt am Grundstück der Wohnung vorbei.

In der in der Folge ergangenen Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Zu der nach Ansicht des Finanzamtes nicht fremdüblichen Miethöhe wurde ausgeführt, dass die gegenständliche Miete von jener lt. Immobilienspiegel der Wirtschaftskammer 2012 um mehr als ein Drittel abweiche. Dies begründe die Abgabepflichtige damit, dass der Sohn und die Schwiegertochter als Mieter anfallende Instandhaltungsverpflichtungen zu tragen hätten.

Bezugnehmend auf die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung nach § 1096 ABGB sei einzuwenden, dass sich das gegenständliche Mietobjekt in einem neu errichteten

Reihenhaus befindet. Gerade in den ersten Jahren nach Fertigstellung sei ein Risiko von auftretenden Kosten für die Instandhaltung nicht gegeben, da Mängel aufgrund der gesetzlichen Gewährleistungsansprüche gegenüber den Firmen geltend gemacht werden können. Dies werde auch durch die von der Abgabenpflichtigen genannte Entscheidung bestätigt, wo bei der Berechnung der Fremdüblichkeit der Miete aufgrund der Neuerrichtung des Gebäudes der Prozentsatz von 15% der Jahresmieteinnahmen für die Instandhaltungsaufwendungen erst ab dem 11. Jahr nach der Errichtung des Gebäudes herangezogen worden sei (UFSW 16.4.2010, RV/2164-W/09).

Daher wären auch im gegenständlichen Fall die von der Abgabepflichtigen eingewendeten 15% der Jahresmieteinnahmen für Instandhaltungsaufwendungen bei der Überprüfung der Fremdüblichkeit der Miethöhe nicht zu berücksichtigen.

Darüber hinaus sei es für das Finanzamt geradezu unverständlich, dass die Miete um wahrscheinlich nichtanfallende Instandsetzungsaufwendungen reduziert werde, da dem Mieter mangels anderslautender Vereinbarungen im Mietvertrag gesetzlich eine monatliche Kündigungsmöglichkeit eingeräumt werde. Kein anderer Vermieter hätte unter diesen Bedingungen derartig große Investitionen auf sich genommen und das Risiko des jederzeitigen bzw. monatlichen Auszugs des Mieters in Kauf genommen.

Angemerkt werde, dass selbst unter Einbeziehung der 15% der Jahresmieteinnahmen für Instandhaltungsaufwendungen die Miethöhe von jener lt. Immobilienpiegel der Wirtschaftskammer 2012 in einem nicht geringem Ausmaß (20%) abweiche.

Des Weiteren seien Investitionen für Einrichtung iHv. brutto 18.324,74 Euro (davon 12.127,01 Euro für die Küche) getätigten worden. Unter Familienfremden sei es üblich, zB bei einer mitvermieteten Küche einen dem Wertverlust plus Gewinnkomponente entsprechenden Betrag an Miete hinzuzurechnen. Nur unter dem Aspekt der Vermietung an den eigenen Sohn und die Schwiegertochter erscheine es nachvollziehbar, dass im gegenständlichen Vertrag dafür nichts gesondert verrechnet worden sei.

Zum Inhalt des Mietvertrages wurde bemerkt, dass sich darin keine ausdrückliche Vereinbarung über Kündigungsmöglichkeiten seitens der Mieter finde. Daher könnten diese jederzeit unter Einhaltung der einmonatigen Kündigungsfrist nach § 560 ZPO das Vertragsverhältnis aufkündigen. Kein fremder Vermieter würde ein derartiges Investitionsrisiko auf sich nehmen und dem Mieter ein jederzeitiges, sprich monatliches Kündigungsrecht einräumen.

Wie bereits zur Miethöhe dargelegt, seien Investitionen für Einrichtung in einem beträchtlichen Ausmaß getätigten worden. Diese würden bei der Miethöhe keine Berücksichtigung finden. Darüber hinaus sei es für das Finanzamt absolut unverständlich, dass bei derartig großen Investitionen lediglich eine Kaution von 2.000 Euro vereinbart worden sei. Dies entspreche nur einer normalen Kaution für Mietausfälle, nicht aber einer zur Abdeckung von Schäden bei entsprechend werthohen Investitionen ins Inventar. Ebenso ungewöhnlich sei es, dass dem Mietvertrag keine Inventarliste beigefügt worden sei.

In dem dagegen gerichteten *Antrag auf Vorlage der Beschwerde* führte die Bf. nochmals aus, dass sie sich bei der Festsetzung der Miete am Immobilienpiegel orientiert habe. Danach habe die Durchschnittsmiete für Graz –Stadt im Jahr 2011 7,30 Euro pro m<sup>2</sup> betragen. Eine Miete von über 8 Euro pro m<sup>2</sup>, von der das Finanzamt ausgehe, sei im konkreten Fall nicht realistisch: Die Ausstattung der Wohnung sei nicht luxuriös (Parkettböden, kein Marmor, Terrasse mit Betonplatten), die Architektur sei ansprechend, nicht repräsentativ. Die Nutzungsmöglichkeiten des kleinen Garten und der Terrasse seien verkehrsbedingt eingeschränkt.

Diese Umstände seien dem Finanzamt in der Berufung ausführlich dargelegt worden. In der Beschwerdevorentscheidung gehe das Finanzamt unter Bezugnahme auf den Immobilienpreisspiegel 2012 weiterhin von einer Miete von 8,70 Euro pro m<sup>2</sup> aus. Eine Prüfung des Finanzamtes, ob dieser Wert im konkreten Fall tatsächlich erzielt werden könnte, sei offensichtlich nicht erfolgt. Darüber hinaus werde darauf hingewiesen, dass mit der Vermietung bereits im 2. Jahr ein Gesamtüberschuss erzielt werden konnte. Vorrangiges Ziel sei es gewesen, mit der Investition des Objektes eine gleichbleibende Rendite zu erzielen. Aus diesem Grund sei die Bf. bestrebt, die Kosten und insbesondere die nicht kalkulierbaren Instandhaltungskosten so weit wie möglich auf die Mieter zu übertragen. Auf diese Weise sei es ihr möglich, eine fixe jährliche Rendite von 2,67% zu realisieren.

Zu den Zusatzinvestitionen führte die Bf. aus, dass der Einbau der Küche im Hinblick auf eine problemlose Vermietbarkeit des Objektes unumgänglich gewesen sei. Die Bereitstellung von Küche, Badezimmereinrichtung und Einbauschrank durch den Vermieter im gegebenen Umfang sei in Österreich durchaus üblich und in den meisten Fällen im Mietzins inkludiert .

Den Mietern eine monatliche Kündigungsfrist zu gewähren sei ebenfalls nicht unüblich und begründe auch kein außergewöhnliches Investitionsrisiko. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass das Objekt innerhalb kürzester Zeit neu vermietet werden könne. Auch die Kaution entspreche dem üblichen Ausmaß von rund drei Monatsmieten, zumal - anders als vom Finanzamt behauptet – keine übermäßig hohen Investitionen getätigt worden seien, sodass kein Grund für die Erhebung einer höheren Kaution bestanden habe.

Da die Wohnung nicht in möbliertem Zustand vermietet worden sei, habe keine Veranlassung bestanden, dem Mietvertrag eine Inventarliste beizufügen. Außerdem sei unter Punkt I.3 die vorhandene Einrichtung (Küche inkl. Geräte, Gefrierschrank, Einbauschrank im OG, Einbaumöbel im Badezimmer und Einbauleuchten) ohnehin vollständig aufgezählt worden.

Letztlich wurde vom Finanzamt eine *Stellungnahme* abgegeben in der ergänzend festgehalten wurde:

Zur Kürzung der Miete um Instandhaltungsverpflichtungen der Mieter werde festgestellt, dass in den ersten Jahren nach Fertigstellung ein Risiko von auftretenden Kosten für die Instandhaltung nicht gegeben sei, da Mängel aufgrund der gesetzlichen

Gewährleistungsansprüche gegenüber den Firmen geltend gemacht werden könnten. In der Verrechnung eines um ca 30% verminderten Mietzinses gegenüber dem eigenen Sohn könnte eine fremdübliche Begründung nicht darin gefunden werden, dass dieser bei einem Neubau die Tragung der Instandhaltungskosten übernehme. Kein fremder auf Gewinnmaximierung ausgerichteter Vermieter würde sich darauf einlassen.

Es werde angemerkt, dass die Zusatzinvestitionen unüblich kostspielig seien. Bereits bei Abnützung im Zuge des täglichen Gebrauchs sei mit einem hohen Wertverlust zu rechnen und es sei unglaublich, dass dies ein Vermieter überhaupt in Kauf nehme.

Würde ein fremder Dritter tatsächliche derartige Aufwendungen tätigen, würde er wohl einen dem Wertverlust plus Gewinnkomponente entsprechenden Betrag an Miete hinzurechnen. Die dem Sohn und der Schwiegertochter gegenüber verrechnete Miete erscheine auch aus diesem Aspekt fremdüblich niedrig.

Auch sei es absolut unüblich, dass ein fremder Vermieter ein auf die Bedürfnisse der Mieter ausgerichtetes Mietobjekt inkl. Einrichtung errichten lasse und diesen ein monatliches Kündigungsrecht einräume. Ein fremder Vermieter würde sich niemals dem Risiko aussetzen, nach kurzer Zeit einen Nachmieter suchen zu müssen. Die einmonatige Kündigungsfrist erkläre sich nur durch das Vertragsverhältnis zwischen der Bf. als Vermieterin einerseits und ihrem Sohn und der Schwiegertochter als Mieter andererseits. Zur Kaution werde angemerkt, dass diese eine Sicherheitsleistung für den Vermieter für zukünftige im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis stehende Forderungen sei, auf welche dieser zurückgreifen könne, wenn der Mieter zB. die Miete nicht zahle oder für allfällige Beschädigungen (Miet- oder Schadenersatzpflichten) und werde nach den Erfahrungen des täglichen Lebens verhältnismäßig zum Sicherstellungsinteresse des Vermieters angesetzt. Als relevante Kriterien würden die Höhe des Mietzinses, die Bonität des Mieters, der bei Nichtzahlung des Mietzinses für die Räumung des Mietobjektes zu veranschlagende Zeitraum, die Ausstattung des Mietobjektes sowie die Überlassung von Einrichtungsgegenständen dienen.

Die gegenständliche Kaution decke dieses Interesse unter keinen Umständen ab. Um die Befriedigung allfälliger Forderungen gegen den Mieter zu gewährleisten, hätte jeder fremde Vermieter eine Kaution veranschlagt, welche das Sicherstellungsinteresse zumindest annähernd decke.

Die sich im Mietvertrag befindliche Aufzählung lasse keine Identifizierung (E-Geräte und Gefrierschrank stelle keine Beschreibung dar, ob sich darunter eine Mikrowelle, ein Backofen, etc., befinden) der Einrichtung zu. Gerade aufgrund der hohen Investitionskosten sei es für das Finanzamt absolut unverständlich, dass dem gegenständlichen Mietvertrag keine Inventarliste mit einer genauen Auflistung beigefügt worden sei.

Diesbezüglich werde auf den Mietvertrag mit einem fremden Dritten ein Mietobjekt in Wien betreffend, verwiesen, dem sehr wohl eine Inventarliste, welche auch Bestandteil des Mietvertrages sei, beigefügt wäre. Hier werde dem Mieter auch ein dreimonatiges Kündigungsrecht eingeräumt. Fest stehe, dass die Bf. zwei vollkommen

unterschiedliche Mietverträge abgeschlossen habe, wobei die fremdunüblich „lockeren“ Bestimmungen beim Mietverhältnis zum Sohn und zur Schwiegertochter nur auf die Angehörigeneigenschaft zurückzuführen seien. Die von der Bf. gemachten Einwendungen vermögen nicht die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses darzulegen, weshalb es steuerlich nicht anzuerkennen sei.

In der *mündlichen Verhandlung* wies der steuerliche Vertreter ausdrücklich darauf hin, dass es sich im vorliegenden Fall um kein Steuersparmodell handle. Auch sei die Überwälzung der Instandhaltungskosten auf den Mieter und eine Kaution von drei Monatsmieten in Österreich üblich.

Der Amtsvertreter ergänzte seine bisherigen Ausführungen zu den Zusatzinvestitionen noch mit dem Hinweis, dass ein Fremder diese Investitionen gesondert bei der Miete in Anschlag bringen würde. Rein rechnerisch müsste bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren ein Betrag von 152 Euro pro Monat zum Ansatz kommen, um eine Kostendeckung zu gewährleisten.

Zu den einzelnen Punkten nahm der steuerliche Vertreter der Bf. in der Folge Stellung: Bei der Vermietung in Wien handle es sich um ein Altobjekt mit einer alten Grundausstattung, die eine genaue Beschreibung in einer Inventarliste benötige, um den Nachweis später führen zu können. Dies erübrige sich bei der Vermietung des gegenständlichen Objektes, da alle Rechnungen vorliegen. Die Aufnahme in eine Inventarliste diene nur der Beweissicherung, die jedoch in anderer Form auch erbracht werden könne.

Die Übertragung der Instandhaltungskosten an den Mieter sichere die Erzielung einer angestrebten Rendite, wie es auch in der Fachliteratur empfohlen werde. Es werde der Auffassung, dass die Möblierung über die übliche Grundausstattung hinausgehe, widersprochen. Es sei üblich, dass eine derartige Ausstattung bei der Vermietung zur Verfügung stehe. Gegenständlichenfalls sei nicht auf die Bedürfnisse des Mieters abgestellt worden, sondern es handle sich um eine leicht weiter vermietbare Ausstattung, weshalb auch keine dreimonatige Kündigungsfrist erforderlich gewesen wäre. Durch die Übertragung der Instandhaltungskosten erzielte das gegenständliche Objekt eine fixe Rendite.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist, ob das, - entgegen der Ankündigung der Bf. im Vorlageantrag auch im Jahr 2015 noch immer bestehende- Mietverhältnis zwischen der Bf. und ihrem Sohn und ihrer Schwiegertochter steuerlich anzuerkennen ist.

Werden Verträge zwischen nahen Angehörigen geschlossen, sind diese im Speziellen darauf zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Entspricht

die Vertragsgestaltung nicht fremdüblichen Gegebenheiten, so sind die mit der Nutzung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung. In diesem Fall liegt auch keine Unternehmereigenschaft vor, sodass keine Umsatzsteuer festzusetzen ist bzw. keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht.

Zu prüfen ist, ob Leistung und Gegenleistung angemessen sind und einem Fremdvergleich standhalten.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die aufgrund entsprechender Erhebungen von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (VwGH 29.3.2001, 97/14/0076).

Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119). Die Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Laut I des Mietvertrages vom 3. Oktober 2011 ist Bestandgegenstand die Wohnung Top 42 bestehend aus Kellergeschoß, Obergeschoß mit einer Wohnnutzfläche von 106m<sup>2</sup> und zwar teilmöbliert mit der bereits eingebauten Küche inkl. E-Geräten und Gefrierschrank, einem Einbauschrank im Obergeschoß und Einbaumöbeln im Badezimmer, sowie einigen Einbauleuchten, die seitens der Vermieterin beigestellt wurden samt Gartenanteil. Laut Punkt III beträgt der frei vereinbarte Mietzins 715 Euro (650 Euro netto). Dem Mietvertrag liegt eine Indexklausel mit einem Schwellenwert von 5% zugrunde.

Im Anwartschaftsvertrag vom 12. November 2010 werden noch zwei Terrassen und zwei überdachte Parkplätze genannt. Die Bf. geht in ihren Ausführungen davon aus, dass sie sich am Immobilienpreisspiegel für das Jahr 2011 orientiert habe. Danach habe die Durchschnittsmiete für Graz – Stadt im Jahr 2011 7,30 Euro pro m<sup>2</sup> betragen.

Bei der Beurteilung der Frage, ob dieses Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen ist, ist grundsätzlich nur darauf abzustellen, ob die Bf. mit einer fremden Person den Mietvertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit dem Sohn und der Schwiegertochter. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.10.2004, 2000/14/0114, klar zum Ausdruck gebracht hat, sind eine erzielbare Rendite, oder die Höhe von Sanierungsausgaben für einen Mieter nicht von Bedeutung. So vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass die Überlegung der Bf. „*die Kosten und die nicht kalkulierbaren Instandhaltungskosten so weit wie möglich auf die Mieter zu übertragen*“ um eine fixe jährliche Rendite zu realisieren, nur durch das Naheverhältnis begründet sind. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass eine Mietvereinbarung mit einem fremden Dritten so ungewiss gestaltet ist, dass die Miete um einen fiktiven Ansatz gekürzt wird, der wiederum – je nach Berechnungsart laut Beschwerde - bei Mitberücksichtigung zu einer Miete von (wahlweise) 7,43 bis 7,61 Euro führen würde.

Aber auch aufgrund der nachstehenden Überlegung kommt das Bundesfinanzgericht zu der Auffassung, dass die vereinbarte Miete fremdunüblich ist:

Bei einer Wohnnutzfläche von 106 m<sup>2</sup> und einer Nettomiete von 650 Euro liegt beim strittigen Objekt der Mietzins bei 6,13 Euro pro Quadratmeter. Zum Vergleich ist festzuhalten, dass der Richtwertzins im Streitjahr bei 6,76 Euro netto pro m<sup>2</sup> liegt und dies einer Miete von 717 Euro entsprechen würde.

Der Richtwert ist jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 MRG. Er orientiert sich an einer Normwohnung und einer Grundmiete. Abweichungen werden in Zu- und Abschlägen ausgedrückt.

Vorliegendenfalls ist es von maßgeblicher Bedeutung, dass es sich beim gegenständlichen Objekt um ein neu errichtetes mit einem 185 m<sup>2</sup> großen Garten und zwei überdachten Autoabstellplätzen handelt, weshalb nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Werte für Mietwohnungen ohnehin nur eine Untergrenze darstellen können. Eine Korrektur durch Abschläge kann in Folge dessen keinesfalls in Betracht kommen. Vielmehr ist ein Heranziehen der im Mietenspiegel angeführten Kategorie *sehr guter Wohnwert ab 60 m<sup>2</sup>* mehr als gerechtfertigt.

Wenn die Bf. vermeint, sie habe sich an der marktüblichen Größe von 7,30 pro m<sup>2</sup> orientiert, so wird ihr entgegen gehalten, dass diese Richtwerte immer Nettogrößen sind und ein Ansatz von 7,30 pro m<sup>2</sup> gerade die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes untermauert. Denn dies würde einer Nettomiete von 774 Euro entsprechen.

Im Beschwerdefall handelt es sich um ein Objekt, welches nicht an die Höchstwerte nach dem MRG gebunden ist. Die Miete kann frei vereinbart werden und wird sich am Markt orientieren. Der angemessene Mietzins wird höher sein und richtet sich nach den Mieten, die für vergleichbare Objekte in gleicher Lage und mit gleicher Ausstattung verlangt werden. Aber auch ein Vergleich mit den marktüblichen Preisen in diesem Bezirk bestätigt, dass die Vereinbarung keineswegs fremdüblich gestaltet ist:

Im Jahr 2015 müsste der Mietzins entsprechend der Indexvereinbarung auf rund 700 Euro gestiegen sein. Für dieses Jahr finden sich im Internet zwei Reihenhäuser in diesem Bezirk, die um 1.100 Euro (Baujahr 1968, saniert 2015, 120m<sup>2</sup> Wohnfläche und Garten, Garage) und 1.240 Euro netto (Baujahr 2015, 105 m<sup>2</sup> Wohnfläche, 200 m<sup>2</sup> Garten, 2 Terrassen, 2 Autoabstellplätzen) zur Vermietung angeboten werden. Wenn der steuerlichen Vertreter, dem diese Werte in der mündlichen Verhandlung vorgehalten wurden vermeint, dass aus einem Inserat nicht ableitbar sei, ob diese Miete auch tatsächlich erzielbar sei, so vertritt das Bundesfinanzgericht dazu die Auffassung, dass es der Lebenserfahrung entspricht, dass gerade bei gewerblichen Anbietern im Internet eine genaue Kenntnis von Angebot und Nachfrage vorausgesetzt werden kann.

Ein Unterschreiten der sowohl am freien Markt zu erzielenden Miete als auch der als Orientierung geltenden Parameter wie Immobilienpreisspiegel oder Richtwertzins zeigt, dass die getroffene Vereinbarung in Bezug auf die Miethöhe nicht der unter Fremden üblichen Vorgangsweise entspricht.

Die Bf. hat im vorliegenden Fall ein als Reihenhaus bezeichnetes Wohnungseigentumsobjekt erworben. Im Anwartschaftsvertrag findet sich eine detaillierte Aufstellung des Kaufgegenstandes, die sich in dem in der Folge verfassten Mietvertrag in dieser Genauigkeit nicht wiederfindet. So lässt sich nicht erkennen, ob die beiden Terrassen vom Mietvertrag überhaupt umfasst sind. In dem mit einem Fremden in Wien abgeschlossenen Mietvertrag findet sich hingegen unter Punkt IV sogar eine genau Regelung über die Reinigung der dort befindlichen Loggia von Moos und Unkraut. Gravierender ist jedoch das Fehlen von Vereinbarungen, die Kfz Abstellplätze betreffend. Diese sind selbständige Wohnungseigentumsobjekte, die jedoch laut vorliegendem Mietvertrag nicht Bestandgegenstand sind. Somit ist offen, ob der Mieter diese Kfz Abstellplätze überhaupt benutzen darf, aber auch, ob für diese Wohnungseigentumsobjekte eine gesonderte Miete zu entrichten ist. Ein Fehlen dieser wesentlichen Bestimmungen im Mietvertrag, lässt sich nur durch das Naheverhältnis zwischen Mieter und Vermieter erklären und ist keinesfalls fremdüblich. Wie das Finanzamt in der Stellungnahme vom 20. Jänner 2015 zutreffend ausgeführt hat, sind diese fremdunüblich „lockeren“ Bestimmungen in dem mit dem Sohn und der Schwiegertochter abgeschlossenen Mietvertrag nur auf die Angehörigeneigenschaft zurückzuführen.

In diesen oben erwähnten, von gewerblichen Anbietern vorgestellten Häusern wird eine Kaution von 3.300 Euro für das Haus Baujahr 1968 verlangt und für das neue Objekt eine Kaution in Höhe von 15.000 Euro. Dies bestätigt den vom Finanzamt aufgezeigten Gedanken, dass bei einem alten Haus eine Kaution für die Sicherung der Miete im Vordergrund steht, hingegen bei einem Neubau die Kaution das hohe Sicherstellungsinteresse eines Vermieters repräsentiert. Eine Vorgangsweise, die die Bf. auch bei der von ihr in Wien vermieteten Wohnung durch den Ansatz der vier-fachen Nettomiete (3.900 Euro) gewählt hat. Eine Kaution in Höhe von 2.000 Euro wie im Streitfall kann dadurch zu Recht als nicht fremdüblich angesehen werden.

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass die Bereitstellung von Küche, Badezimmereinrichtung und Einbauschrank durch den Vermieter im gegebenen Umfang in Österreich durchaus üblich ist. Aber es müsste dies, wie auch der steuerliche Vertreter in der Beschwerde selbst vermeint, „*in den meisten Fällen im Mietzins inkludiert sein*“.

Gerade davon kann jedoch bei einer Mietzinsvereinbarung, die gegebenenfalls sogar den Richtwertzins unterschreitet, nicht angenommen werden und spricht auch das für eine familienhafte Veranlassung.

Der Handhabe der Bf. bei der Erstellung bzw. Nichterstellung der Inventarlisten, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nur ein weiteres Indiz für die Fremdunüblichkeit. Einzig zu der diesbezüglichen Rechtfertigung des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, bei der Wohnung in Wien handle es sich um ein Altobjekt mit einer *alten* Grundausstattung, die eine genaue Beschreibung in einer Inventarliste benötige um den Nachweis später führen zu können, hingegen erübrige sich dies bei der Vermietung des gegenständlichen Objektes, da (noch) alle Rechnung vorliegen, muss angemerkt

werden, dass unter Punkt IV des Vertrages die Wohnung in Wien betreffend ausdrücklich vereinbart wird: "Der Mieter übernimmt das Bestandobjekt samt Inventar, wie besichtigt, in neuwertigem Zustand".

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kommt das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass das Mietverhältnis zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Die gewählte Vorgangweise ist nur dann sinnvoll, wenn das Wohnbedürfnis von Familienmitgliedern in das äußere Erscheinungsbild einer Einkunftsquelle gekleidet werden soll.

Vorliegendenfalls stellt diese fremdunübliche Überlassung des Objektes an den Sohn und die Schwiegertochter eine klassische private Verwendung im Rahmen der Lebensführung dar, sodass das Finanzamt zu Recht einen Anwendungsfall des Vorsteuerausschlusses nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit.a UStG 1994 angenommen und das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit der Mietvereinbarung nicht anerkannt hat.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art.133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt. Vielmehr handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. Dezember 2015