

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\_des\_BFG über die Beschwerde der Beschwerdeführerin, Adresse\_1, vertreten durch Stb\_KG, Adresse\_2, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 des Finanzamtes vom 23. März 2012 zu Recht erkannt:

1. Die Bescheidbeschwerde wird gemäß § 279 Abs 1 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A) Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

#### 1. Allgemeines

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf) erklärte für das Jahr 2007 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb (im Rahmen einer Gemischtwarenhandlung) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

#### 2. Veranlagungsverfahren

##### 2.1 Mit Schreiben vom 14.05.2007 betreffend „Vorlage der Umsatzsteuervoranmeldung März 2007“ gab die Bf bekannt:

*„Die elektronisch eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung März 2007 weist ein Guthaben von 29.474,16 € aus. Ich habe beim Gebäude Ortschaft\_1, Straße\_1 umfangreiche Umbauarbeiten im Zeitraum Oktober bis März 2007 durchgeführt.*

*Die Aufteilung und Zuordnung der Baukosten erfolgte nach Fertigstellung durch den Architekten. Der Einfachheit halber wurde der Vorsteuerabzug im März geltend gemacht, auf eine Aufrollung der Vormonate wurde verzichtet.“*

##### 2.2 Mit Umsatzsteuererklärung 2007 machte die Bf unter anderem Vorsteuern iHv 19.272,23 € für Investitionsmaßnahmen im Rahmen der Vermietung einer Wohnung geltend.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2007 wurde zunächst erklärungsgemäß durchgeführt.

### 3. Außenprüfung

Anlässlich einer die Jahre 2007 bis 2011 umfassenden Außenprüfung stellte sich der Prüfer auf den Standpunkt, dass die Vermietung der Wohnung nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen sei.

Hierzu stellte der Prüfer in TZ 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw in TZ 1 des Berichtes vom 21.03.2012 über das Ergebnis der Außenprüfung fest:

*„Die im zweiten Stock gelegene Wohnung des Gebäudes Straße\_1 in PLZ\_Oortschaft\_1 wurde im Zeitraum Oktober 2006 bis März 2007 umgebaut und ab 1.1.2007 vermietet. Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Mieterin die Schwester der Eigentümerin ist. Laut zentralem Melderegister wohnte die Schwester (Frau VN\_Mieterin NN\_1) immer an dieser Adresse. Zudem hatte Frau VN\_Mieterin NN\_1 lt. Übergabsvertrag das Wohnrecht an einem Zimmer und die angemessene Mitbenutzung sämtlicher dem gemeinsamen Gebrauch dienenden Räumlichkeiten und Einrichtungen. Bezuglich der Dauer und Beendigung des Mietvertrages wurde seitens der Vermieterin auf die Dauer von zehn Jahren auf das Kündigungsrecht verzichtet. Im April 2010 ist Frau VN\_Mieterin NN\_1 verstorben. Die Wohnung wurde nicht mehr weitervermietet und in der Umsatzsteuervoranmeldung März 2011 wurden 7/10 der Vorsteuer der Umbauarbeiten berichtet.“*

*„Im Rahmen des bei der steuerlichen Würdigung von Angehörigenvereinbarungen vorzunehmenden Fremdvergleiches ist die Frage zu prüfen, ob das vorliegende Bestandverhältnis auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Nach Ansicht der Finanzverwaltung und unter Berücksichtigung der laufenden Rechtsprechung ist eine Wohnungsvermietung, die im Zusammenhang mit einem auf diese Wohnung bestehenden Wohnrecht steht, grundsätzlich nicht als Einkunftsquelle in steuerlicher Hinsicht anzuerkennen. Der diesbezügliche Vertrag ist daher für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen und der bisher geltend gemachte Vorsteuerabzug, da dieser nicht in Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle steht, nicht zu berücksichtigen. Im Gegenzug dazu ist die Umsatzsteuer für die bisher als Mieterlös erklärten Beträge zu korrigieren.“*

Die Vorsteuer für das Jahr 2007 sei daher um 19.272,23 € zu kürzen.

### 3.1 Die steuerliche Vertreterin nahm dazu mit Schriftsatz vom 19.03.2012 wie folgt Stellung:

*„Meine Schwester VN\_Mieterin hatte aufgrund des Übergabsvertrages ein Wohnrecht an lediglich einem Zimmer und das Recht zur „angemessenen Mitbenutzung sämtlicher dem gemeinsamen Gebrauch der Hausbewohner dienenden Räumlichkeiten und Einrichtungen“, die darüber hinaus nicht weiter konkretisiert waren. Insbesondere verfügte sie über keine eigenen Sanitärräumlichkeiten, keine eigene Küche und der Zugang zum Zimmer im 2. Obergeschoß führte ausschließlich über eine Stiege.*

*Durch den Mietvertrag stand ihr eine eigene abgeschlossene Wohnung, bestehend aus Vorraum, Bad, WC, Küche, Kabinett, Schlafzimmer und Wohnraum mit einer Größe von ca. 90 m<sup>2</sup> zur Verfügung, einschließlich der Nutzung des neu eingebauten Liftes.*

Zusätzlich ist diese Wohnung barrierefrei ausgestaltet und auf die speziellen Bedürfnisse der langfristig erkrankten Mieterin hin errichtet worden. Diese hätte das ihr zustehende Wohnrecht aufgrund ihres Gesundheitszustandes nicht mehr nutzen können, sondern hätte (entschädigungsfrei) in ein Pflege- oder Seniorenheim ziehen müssen.

Damit kann die vermietete Wohnung in keiner Weise als „Ersatz“ für das bescheidene Wohnrecht in einem einzigen Zimmer mit wesentlich schlechterer Wohnqualität gesehen werden.

Diese (neue) Wohnung wäre auch einem Fremden nicht unentgeltlich anstelle der Nutzung eines Zimmers eingeräumt worden, sodass hier der Fremdvergleich zugunsten der von mir und meiner Schwester gewählten Vorgangsweise ausfällt und nicht zu unseren Lasten. Gerade unter Familienfremden wäre eine derartige Investition durch die Hauseigentümerin, ohne dafür Mieteinkünfte zu erhalten, nicht durchgeführt worden.

Die Tatsache der Aufgabe des im Verhältnis zur Nutzung der gesamten neuen Wohnung äußerst bescheidenen Wohnrechtes hat sich (durchaus fremdüblich) in der Höhe der Miete ausgewirkt. Zieht man von der neuen Wohnfläche von 90 m<sup>2</sup> die bisherige Nutzfläche des einen Zimmers von 15,7m<sup>2</sup> einschließlich eines Zuschlages von 30% (quasi analog einer WG) ab, und legt die bezahlte Miete auf die verbleibende rechnerische Gesamtfläche um, ergibt sich immer noch ein ortsüblicher angemessener Mietzins.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die „dem gemeinsamen Gebrauch aller Hausbewohner dienenden Räumlichkeiten und Einrichtungen“ durch den Umbau im wesentlichen (insbesondere Sanitär und Küche) weggefallen sind, und dass im Übergabsvertrag keine Klausel enthalten ist, dass diese Räume immer zur Verfügung stehen müssten. Daher hätte — im Fremdvergleich betrachtet — auch eine fremde Hauseigentümerin selbstverständlich diese Umbauten durchführen können, ohne der Fruchtgenussberechtigten dafür irgendein Entgelt bezahlen zu müssen.

Daher erkläre ich mich nicht mit der rechtlichen Beurteilung der Betriebsprüfung zur Vermietung Straße\_1 einverstanden.“

#### **4. Angefochtener Bescheid**

Im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens erließ das FA – der Rechtsansicht der Außenprüfung folgend - unter anderem auch den neuen Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer 2007 vom 23.03.2012.

#### **5. Berufung**

**5.1** Gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 erhob die Bf das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

„Der Umsatzsteuerbescheid 2007 wurde im wiederaufgenommenen Verfahren nach einer Betriebsprüfung erlassen und hat zu einer Nachzahlung von € 19.212,23 geführt. Ursache für die Nachzahlung war, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer Wohnungsvermietung mit der Begründung versagt wurde, dass diese Wohnungsvermietung im Zusammenhang mit einem auf dieser Wohnung bestehenden

*Wohnrecht (der Schwester) steht und daher diese grundsätzlich nicht als Einkunftsquelle in steuerlicher Hinsicht anzuerkennen ist. Mit diesem Pauschalverweis als Begründung geht die Finanzverwaltung offensichtlich davon aus, dass die Vermietung grundsätzlich im Zusammenhang mit dem Wohnrecht steht und dass überdies jeder auch nur im weiteren Sinn gegebene „Zusammenhang“ mit einem Wohnrecht bereits dazu führen würde, dass eine Vermietung wegen Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen wäre. Damit wird aber der von Lehre und Rechtsprechung geforderte, auf den Einzelfall bezogene Fremdvergleich gar nicht erst durchgeführt. Die in diesem Zusammenhang von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Argumente wurden im Einzelnen nicht gewürdigt.*

*Ich stelle daher den Berufungsantrag, die Vermietung an meine Schwester als fremdüblich anzuerkennen und begründe dies unter gleichzeitigem Verweis auf die bisherigen Vorbringen (einschließlich Stellungnahme zur Schlussbesprechung) wie folgt:*

*Meine Schwester hatte ein Wohnrecht an einem kleinen Zimmer und die angemessene Mitbenützung sämtlicher dem gemeinsamen Gebrauch dienenden Räumlichkeiten im Obergeschoss eines Gebäudes. Meine Schwester war seit Einräumung des Fruchtgenussrechtes anlässlich einer Übergabe aber mittlerweile zur Frühpensionistin mit einer 100%-igen Erwerbsminderung geworden. Sie hätte dieses Wohnrecht aufgrund ihres Gesundheitszustandes nicht mehr ausüben können, da sie auf eine behindertengerechte Wohnung (einschließlich behindertengerechter Sanitäranlage) sowie einen Lift angewiesen war. Aufgrund der Regelung im Übergabsvertrag hätte sie keinerlei Möglichkeit gehabt, für die Aufgabe des Wohnrechtes irgendeine Form von Entschädigung zu verlangen oder dieses jemanden anderen ausüben zu lassen. Hätte ich als Hauseigentümerin den Umbau nicht durchgeführt, hätte sie in ein Pflegeheim wechseln müssen.*

*Im Zuge eines grundsätzlichen Umbaus des Gebäudes wurde nun unter anderem eine abgeschlossene Wohneinheit geschaffen, die den modernen Standards einer behindertengerechten Wohnung entsprochen hat und die daher von meiner Schwester weiter bewohnt werden konnte. Diese Wohneinheit habe ich ihr als Hauseigentümerin fremdüblich vermietet.*

*Irgendein innerer Zusammenhang oder auch nur annähernder „Ersatz“ eines Wohnrechtes durch die Zurverfügungstellung einer Mietwohnung kann bei diesem Sachverhalt nicht unterstellt werden.*

*Meine Schwester ist dann leider Ende 2011 verstorben. Ich habe versucht einen neuen Mieter zu finden, was mir aber nicht gelungen ist. Ich habe daher im Jahr 2011 die Räume privatisiert und es wurde eine anteilige Vorsteuerberichtigung durchgeführt.*

*Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes bin ich der Ansicht, dass eine steuerlich anzuerkennende Vermietung vorliegt. Gerade auch unter dem Aspekt, dass der Sachverhalt fremdüblich gewürdigt wird. Ich hatte ja keinerlei Veranlassung, meiner Schwester anstelle eines äußerst eingeschränkten Wohnrechtes (ein Zimmer) gleich eine ganze Wohnung zur Verfügung zu stellen und ich wäre auch in keiner Weise moralisch dazu verpflichtet gewesen, dafür entsprechende Umbauten durchzuführen, insbesondere wo es in Ortschaft\_1 ein ausgezeichnet geführtes Seniorenheim gibt, in welches meine*

*Schwester ja ohne weiteres hätte übersiedeln können. Sie hat es vorgezogen, in einer eigenen Wohnung zu bleiben und ist dafür ein fremdübliches Mietverhältnis eingegangen.“*

Die Bf stellte weiters den Antrag, vom vorgeschriebenen Betrag an Umsatzsteuer 2007 einen Anteil von € 5.842,25 von der Einhebung auszusetzen, bis zur Erledigung des Rechtsmittels.

## **5.2 Zu den Ausführungen der Berufung nahm der Prüfer am 08.08.2012 Stellung**

*„Die Wohnung im 2. Stock des Gebäudes Straße\_1 wurde umgebaut und anschließend an die Schwester Frau VN\_Mieterin NN\_1 vermietet. Diese wohnte immer an dieser Adresse und hatte ein Wohnrecht an einem Zimmer und die angemessene Mitbenützung sämtlicher dem gemeinsamen Gebrauch dienenden Räumlichkeiten und Einrichtungen.*

*In der Berufung wird beantragt, diese Vermietung steuerlich anzuerkennen.*

*Aufgrund des oftmals fehlenden Interessensgegensatzes bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, müssen diesbezüglich eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie*

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

*Nach Ansicht der Finanzverwaltung spricht gegen diese Fremdüblichkeit, dass die Miete für diese Wohnung nicht monatlich bezahlt, sondern nach Zahlung einer einmaligen Kavution in Höhe von € 30.000,-- über ein Verrechnungskonto gegenverrechnet wurde. Der schriftliche Mietvertrag wurde am 23.5.2007 abgeschlossen, die mündliche Mietvereinbarung hat lt diesem Vertrag am 1.1.2007 begonnen. Die Mieten Jänner bis Juli 2007 wurden erst am 31.8.2007 gegen das Verrechnungskonto gebucht. Das Basiswohnrecht an der Altsubstanz wurde mindernd bei der Miete berücksichtigt.*

*Ferner spricht für eine im Naheverhältnis begründete Vermietung, dass diese Wohnung aufgrund des Gesundheitszustandes der Schwester behindertengerecht umgebaut wurde. Von Seiten der Vermieterin wurde auf die Dauer von zehn Jahren auf das Kündigungsrecht verzichtet. Nach dem Tod der Schwester im April 2010 wurde angeblich versucht, diese Wohnung weiterzuvermieten, was aber nicht gelang. Nachweise (z.B. Zeitungsinserate) wurden nicht vorgelegt. Im Jahr 2011 wurden diese Räume privatisiert und es wurde eine anteilige Vorsteuerberichtigung durchgeführt.*

*Nach Ansicht der Finanzverwaltung spricht die zeitnahe Überführung dieser Wohnung nach dem Tod der Schwester in das Privatvermögen ebenfalls dafür, dass diese Vermietung im persönlichen Naheverhältnis begründet, und eine Vermietung an Fremde von vornherein nicht beabsichtigt war.“*

## **5.3 Gegenäußerung der Bf vom 03.10.2012**

„Fremdüblichkeit liegt vor, wenn eine Geschäftsabwicklung aufgrund eines Naheverhältnisses von jener abweicht, die mit fremden Personen erfolgen würde. Es ist also eine Frage der Gestaltung der Geschäftsbeziehung und nicht der Motivation. Dass ohne den Bedarf der Schwester keine oder keine behindertengerechte Wohnung ausgebaut worden wäre, ist für die Beurteilung der Fremdüblichkeit nicht relevant. Desungeachtet ist die Tatsache des Wohnungsausbaus eine wirtschaftlich logische Handlung von mir gewesen. Ich habe damit das große, mir gehörende Gebäude, das einer Sanierung bedurfte, und in dem außer meiner Schwester und mir nur noch meine betagte Mutter wohnt, damit einer Nutzung zugeführt und damit auch die nicht unerheblichen Betriebskosten auf mehrere Zahler verteilt.“

Die Tatsache, dass zu Beginn des Mietverhältnisses eine Einmalzahlung geleistet wurde, von welcher dann die Mieten abgerechnet wurden, ist vielleicht keine ganz übliche Vorgangsweise, sie spricht aber eher gegen ein persönliches Naheverhältnis als dafür. Denn gerade bei fremden Mietern oder wenn für fremde Mieter besondere Gebäudeinvestitionen getätigt werden (z.B. eben behindertengerechter Ausbau) würde man eine entsprechende Vorauszahlung bzw. Kaution verlangen.

Der Zeitpunkt des schriftlichen Abschlusses des Mietvertrages (lediglich) knapp 5 Monate nach der mündlichen Vereinbarung ist im Zusammenhang mit dieser Kautionszahlung zu beurteilen. Nachdem die Mieterin hier schon in Vorleistung gegangen ist, kann es nicht als fremdüblich (wohl gemeint: „fremdunüblich“; Anm BFG) bezeichnet werden, dass der Mietvertrag mit 5-monatiger „Verspätung“ erstellt wurde. Der Vertragsabschluss als solcher wurde auch für Dritte erkennbar durch diese Kautionszahlung dokumentiert.

Auch mein Kündigungsverzicht für die Dauer von 10 Jahren ist im Zusammenhang mit dieser Vorleistung zu sehen.

Ich habe nach dem Tod meiner Schwester im April 2010 versucht die Wohnung weiter zu vermieten, indem ich das — wie auf dem Lande üblich — bei der Gemeinde deponiert habe sowie beim nahe gelegenen Seniorenheim. Da hier ja immer längere Wartezeiten bestehen, war ich eigentlich der Meinung, so rasch wieder zu einem Mieter zu kommen. Das hat sich aber bald insoferne als Irrtum herausgestellt, als offensichtlich Menschen mit Behinderungen, so lange sie noch einigermaßen selbstständig leben können, bevorzugt im Familienverband gepflegt werden (wofür auch das Pflegegeld mit ein Grund sein könnte) und erst dann, wenn sie auch nicht mehr alleine leben können, in ein Seniorenheim gehen. Und für nicht behinderte Mieter gab es offensichtlich ausreichend anderes Wohnangebot. Dass ich die Wohnung, sobald ich das erkannt habe, steuerlich „privatisiert“ habe, ist auch kein Zeichen von Fremdüblichkeit (wohl gemeint: „Fremdunüblichkeit“; Anm BFG) sondern meiner kaufmännischen Vernunft, ich musste damit rechnen, dass das Finanzamt längerfristige erfolglose Vermietungsbemühungen — im Nachhinein — nicht akzeptieren würde und dann die Privatisierung angesichts von Verlusten aus Vermietung sozusagen amtlich durchführen würde. Da habe ich die restliche Vorsteuer lieber gleich zurückgezahlt. In diesem Zusammenhang möchte ich darauf verweisen, dass diese Wohnung keinesfalls für Privatzwecke benötigt wurde. Denn

*sowohl meiner Mutter als auch mir standen in diesem gegenständlichen Gebäude eigene generalsanierte bzw. auch frisch ausgebauten Wohnungen zur Verfügung.“*

**5.4** Mit Schriftsatz vom 05.11.2012 brachte die Bf folgende **Ergänzung zur Berufung** ein:

*„Zur dortigen fernmündlichen Anfrage erlauben wir uns mitzuteilen:*

*Die fremdübliche Miete unter Berücksichtigung des quasi in einem Teil der genutzten Fläche enthaltenen Wohnrechtes wurde folgendermaßen berechnet: Die neue Wohnung hat ein Ausmaß von 90 m<sup>2</sup>.*

*Das Wohnrecht bezog sich auf ein Zimmer mit 15,7 m<sup>2</sup> plus Benutzung von Gemeinschaftsräumen. Dafür haben wir auf die 15,7 m<sup>2</sup> einen Aufschlag von 30% gerechnet. Damit entfallen von den 90 m<sup>2</sup> der neuen Wohnung 20,4 m<sup>2</sup> auf das Wohnrecht und knapp 70 m<sup>2</sup> verbleiben zur fremdüblichen Vermietung.*

*Rechnet man in Ortschaft\_1 grundsätzlich einen Mietpreis für eine neu adaptierte Wohnung mit Lift von je m<sup>2</sup> € 6,-- inklusive Mehrwertsteuer, ergibt das einen Nettobetrag je m<sup>2</sup> von € 5,45. Davon haben wir einen 20%-igen Lageabschlag gerechnet, da die Wohnung unmittelbar an der Bundesstraße liegt, die durch Ortschaft\_1 führt und nach menschlichem Ermessen in absehbarer Zeit nicht durch eine Fortführung der Schnellstraße entlastet wird. Damit verbleibt ein m<sup>2</sup>-Preis von netto € 4,36.*

*Das bedeutet eine Monatsmiete von rund € 300,--.*

*Bei der Berechnung der Miete können monatlich € 100,-- dafür abgezogen werden, dass ein Betrag von € 30.000,-- als Kaution zinsenfrei im Voraus gezahlt wurde.*

*Damit verbleibt eine monatliche Nettomiete von € 200,--. Die Miete im Sinne der obigen Kalkulation stellt, sozusagen als Gegenprobe, auch eine angemessene Verzinsung der eingesetzten Kosten (Anschaffungskosten des Umbaus) dar, insbesondere wenn man berücksichtigt, dass diese - da sie Bausubstanz betreffen - automatisch wertgesichert sind.*

*Die Kaution wurde im Verrechnungsweg mit Beginn der Vermietung am 1.1.2007 erlegt: Während des gesamten Umbaus hat mir meine Schwester zur Zwischenfinanzierung mit ihren Ersparnissen in der Form ausgeholfen, dass sie laufend für mich Baurechnungen bezahlt hat oder Beträge zur Verfügung gestellt hat, damit ich mir nicht zu viel Kredit aufnehmen muss. Insgesamt waren das € 93.373,--. Nach Abbuchen der Kaution verblieb ein Privatdarlehen von meiner Schwester an mich in Höhe von € 63.373,--. Dieses hat mir meine Schwester zwei Jahre später, nämlich im Oktober 2009 dann im Schenkungsweg erlassen. Darüber haben wir ordnungsgemäß eine Schenkungsmeldung gemacht.*

*Über den Mietvertrag hinaus gab es keine weitere Vereinbarung betreffend die Kaution.“*

**6.** Das FA legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

## **B) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)**

### **1. Allgemeines**

Als Folge der Einführung der Verwaltungsgerichte, insbesondere des Bundesfinanzgerichts (BFG) an Stelle der Abgabenbehörde zweiter Instanz, traten die neuen Bestimmungen zum Rechtsschutz (§§ 243 bis 291 der Bundesabgabenordnung, BGBI I 1961/194, idF BGBI I Nr 70/2013; BAO) mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden (bisher Berufungen) betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (siehe § 323 Abs 37 BAO).

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## **2. Festgestellter Sachverhalt:**

Dem gegenständlichen Erkenntnis wird der in TZ 1 des Berichtes vom 21.03.2012 über das Ergebnis der Außenprüfung festgestellte Sachverhalt (siehe oben Punkt A 3.) unter Berücksichtigung der seitens der Bf mit Schriftsatz vom 19.03.2012 eingebrachten Stellungnahme (Punkt A 3.1), der Berufung vom 27.04.2012 (Punkt A 5.1), der Gegenäußerung vom 03.10.2012 (Punkt A 5.3) zur Stellungnahme des Prüfers und der mit Schreiben vom 05.11.2012 eingebrachten Ergänzung der Berufung (Punkt A 5.4) bekanntgegebenen Fakten zugrunde gelegt. Zusammenfassend stellt sich der entscheidungswesentliche Sachverhalt wie folgt dar:

Mit Übergabevertrag vom 15.09.1985 wurde der Bf von den Eltern ein Kaufhaus (Handel mit Waren aller Art) samt Gebäude (Gebäudeadresse) und diversen Grundstücken übergeben. Im Übergabevertrag haben sich die Übergeber das Wohnungsrecht für die weichenden 5 Kinder an je einem Zimmer ausgenommen. Die Schwester der Bf Namens VN\_Mieterin erhielt aus diesem Titel das Wohnrecht am ersten Zimmer im zweiten Obergeschoß rechts vom Stiegenaufgang im Ausmaß von 15,7 m<sup>2</sup>. Mit diesem Wohnungsrecht war die angemessene Mitbenützung sämtlicher dem gemeinsamen Gebrauch der Hausbewohner dienenden Räumlichkeiten und Einrichtungen, also unter anderem Küche und Sanitärräume verbunden. Die Wohnungsrechte sollten mit der Verehelichung der Berechtigten erloschen. Die Schwester der Bf übte das Wohnrecht bis zu ihrem Ableben am 26.10.2010 aus.

Im Zeitraum von Oktober 2006 bis März 2007 wurde das zweite Obergeschoß umgebaut und eine neue Wohnung im Ausmaß von ca. 90,00 m<sup>2</sup> geschaffen. Wegen des Alters und des Gesundheitszustandes wurde die Wohnung behindertengerecht, unter anderem mit Lift ausgestattet.

Mit zunächst mündlich per 01.01.2007 abgeschlossenem und sodann am 23.05.2007 schriftlich festgehaltenem Mietvertrag vermietete die Bf diese Wohnung an ihre Schwester VN\_Mieterin. Erst im Zuge der im Jahr 2012 durchgeföhrten Außenprüfung wurde dem FA bekannt, dass die Mieterin die Schwester der Eigentümerin ist.

Im Mietvertrag wurde unter anderem festgehalten:

- Gegenstand des Mietvertrages ist die im 2. Stock gelegene Wohnung, bestehend aus Vorraum, Bad, WC, Küche, Kabinett; Schlafzimmer und Wohnraum mit einer Größe von ca 90 m<sup>2</sup>.
- Der Mietvertrag hat auf Grund mündlicher Vereinbarung am 1.1.2007 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.... Die Vermieterin verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren auf ihr Kündigungsrecht. ----- --
- Mietzins, Betriebskosten

Der monatliche Mietzins beträgt € 220,— zuzüglich der Betriebskosten, wie sie im § 21 MRG genannt sind. Diese sind jährlich im Nachhinein abzurechnen. Die Vermieterin ist berechtigt, für die Betriebskosten auch monatliche Akontozahlungen zu verlangen.

Die Mieterin leistet für den Mietgegenstand eine einmalige Kaution in Höhe von € 30.000,--.

Die Vermieterin ist berechtigt, die monatliche Miete damit gegen zu verrechnen, falls die Miete nicht bezahlt wird. Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Betrag der ausstehenden Kaution unverzinst unverzüglich auszubezahlen.

.....

- Sonstiges (Punkt VI.)

Es wird einvernehmlich festgestellt, dass das Basiswohnrecht an der Altsubstanz mindernd bei der Miete berücksichtigt wurde.

Die Schwester der Bf zahlte per 01.01.2007 an die Bf im Voraus eine Kaution iHv 30.000,00 € zinsenfrei, mit der Option der Gegenverrechnung mit der Miete, falls diese nicht bezahlt werden würde. Außerdem hat die Schwester der Bf während des gesamten Umbaus finanziell ausgeholfen, und zwar in der Art, dass sie Baurechnungen bezahlt, oder Beträge zur Verfügung gestellt hat. Diese Beträge beliefen sich auf insgesamt 93.373,00 € und stimmen somit fast genau mit den Gesamtumbaukosten (95.327,00 €) überein.

Abgesehen von der Kaution iHv 30.000,00 € hat die Mieterin der Bf somit einen Betrag iHv 63.373,00 € als Privatdarlehen zur Verfügung gestellt. Zwei Jahre später, im Oktober 2009, hat die Mieterin der Bf diesen Betrag schenkungsweise überlassen. Weitere Vereinbarungen betreffend Behandlung der Kaution, oder Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen sowie fremdübliche Besicherungen betreffend das Privatdarlehen existieren nicht.

Am 26.04.2010 ist die Mieterin im 57. Lebensjahr verstorben. Seitens der Bf behauptete Versuche, in Folge die Wohnung weiter zu vermieten, blieben erfolglos. Die Bf berichtigte daher die Vorsteuer für die Umbauarbeiten mit Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März 2011 im Ausmaß von 7 Zehntel.

### **3. Beweiswürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den Akten des FA, dem Vorbringen bzw den Vorhaltsbeantwortungen der Bf und den beigebrachten Unterlagen. Das gegenständliche Erkenntnis geht somit im Wesentlichen vom Sachverhalt aus, den die Bf selbst bekannt gegeben hat.

Zur Ausgestaltung des Wohnungsrechtes der VN\_Mieterin NN\_1 laut Übergabevertrag ist festzuhalten, dass mit dem Wohnungsrecht an dem „ersten Zimmer im zweiten Obergeschoß, rechts vom Stiegenaufgang“ auch die angemessene Mitbenützung sämtlicher dem gemeinsamen Gebrauch der Hausbewohner dienenden Räumlichkeiten und Einrichtungen, also unter anderem Küche und Sanitärräume verbunden und mangels Verehelichung dieses Wohnrecht bis zum Ableben von VN\_Mieterin aufrecht war. Denn die Wohnungsrechte sollten erst mit der Verehelichung der Berechtigten erlöschen. Die Schwester der Bf übte demnach das Wohnrecht bis zu ihrem Ableben am 26.10.2010 aus.

Wenn die Bf argumentiert, „*die dem gemeinsamen Gebrauch der Hausbewohner dienenden Räumlichkeiten und Einrichtungen*“ seien durch den Umbau weggefallen, „*ohne der Fruchtgenussberechtigten dafür irgendein Entgelt bezahlen zu müssen*“, so verlässt sie den Boden des im Übergabevertrag festgelegten Inhalts. Mag sein, dass es im Hinblick auf den Text des Übergabevertrages der Verpflichteten möglich gewesen wäre, durch einen Umbau Räumlichkeiten zu verändern, eine eigenmächtige Beschneidung vertraglich zugesicherter Rechte hätte jedoch eine Vertragsverletzung bedeutet.

Wohl im Lichte der erwähnten Argumentation hat die Bf „von der neuen Wohnfläche von 90 m<sup>2</sup> die bisherige Nutzfläche des einen Zimmers von 15,7 m<sup>2</sup> einschließlich eines Zuschlages von 30% (quasi analog einer WG)“ abgezogen und die bezahlte Miete auf die verbleibende rechnerische Gesamtfläche umgelegt, woraus sich immer noch ein ortsüblicher angemessener Mietzins ergäbe. Dass dieser Bewertungsansatz von der berechtigten Schwester als künftige Mieterin im Rahmen des Mietvertrages ohne nähere Erläuterung der Berechnungsgrundlagen widerspruchlos und einvernehmlich zur Kenntnis genommen wurde, ist als Ausfluss des familienhaften Naheverhältnisses zwischen den beiden Geschwistern zu werten. Ein fremder Mieter hätte die diesbezügliche Formulierung im Mietvertrag „*dass das Basiswohnrecht an der Altsubstanz mindernd bei der Miete berücksichtigt wurde*“ keinesfalls in dieser Allgemeinheit akzeptieren können, weil damit die Höhe des Mietentgelts unzureichend konkretisiert erscheint.

## **4. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

### **4.1 Rechtsgrundlagen**

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

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen)

im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftssteuergesetzes sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig.

## **4.2 Rechtliche Beurteilung**

**4.2.1** Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes finden Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. VwGH vom 17.12.2001, 98/14/0137, mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 22.09.1999, 97/15/0005). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Auch die Erfüllung (Umsetzung) der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, VwGH 17.12.2001, 98/14/0137, mwN; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 75, Rz 101, Rz 103).

Die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl VwGH vom 24. September 2008, 2006/15/0119 und vom 11. November 2008, 2006/13/0046, sowie VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, VwGH 29.09.2010, 2007/13/0054 und VwGH vom 31. März 2011, 2008/15/0115 mwN; Doralt/Toifl, EStG14, Tz 160 f.).

Gelangt die Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung den oben angeführten Kriterien nicht entspricht bzw. dass sie nicht bzw. nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Wohnungsüberlassung keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Entgelte unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern können nicht abgezogen werden (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 113). Eine nicht marktkonforme (fremdunübliche Vermietung) ist umsatzsteuerrechtlich keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/1370046 mit Verweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

**4.2.2** Nur Umsätze, die von Unternehmern ausgeführt werden, sind der Umsatzsteuer zu unterziehen. Auch Vorsteuern können nur von Unternehmern in Abzug gebracht werden. Unternehmer ist gem § 2 UStG 1994, wer eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit

selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Die unternehmerische Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbstständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss damit zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, d.h. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 2 Rz 29).

Liegt kein Leistungsaustausch vor, fehlt es an einer unternehmerischen Tätigkeit und Umsatzsteuer ist nicht festzusetzen (vgl. etwa UFS vom 3.4.2008, RV/2556-W/06). Die Zuordnung von Mietobjekten zum Unternehmensbereich setzt sowohl ertragssteuerlich als auch umsatzsteuerlich voraus, dass es sich um eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung und nicht nur um die bloße Regelung des Gebrauches handelt (vgl. VwGH 20.2.1992, 89/13/0236), dass das Rechtsverhältnisses nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ist und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (siehe oben) und dass es sich beim zu beurteilenden Rechtsgeschäft nicht um einen gemäß § 22 BAO steuerlich unbeachtlichen Gestaltungsmisbrauch handelt.

**4.2.3** Die Bf ist sowohl im Rahmen der behaupteten Vermietung der neu geschaffenen Wohneinheit an ihre Schwester, als auch im Rahmen einer bisherigen Vermietung tätig.

Die Vermietung an die Schwester ist jedoch aus folgenden Gründen steuerlich nicht beachtlich.

**4.2.4 Zur Frage der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen:**

**4.2.4.1** Der schriftliche Mietvertrag wurde weder zu Beginn Mietverhältnisses erstellt, noch ist er in irgendeiner Form nach außen ausreichend in Erscheinung getreten. Erstmals mit Schreiben der Bf vom 14.05.2007 wurde das FA von einem Umbau und der damit in Zusammenhang stehenden Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in Kenntnis gesetzt. Von einem Mietverhältnis, insbesondere von einem Mietverhältnis mit der Schwester der Bf ist hierbei jedoch noch keine Rede.

Für einen Dritten nicht nachvollziehbar ist außerdem, dass das Mietverhältnis laut Mietvertrag laut mündlicher Vereinbarung bereits am 01.01.2007 begonnen hat, obwohl der Umbau von Oktober 2006 bis März 2007 gedauert hat. Eine Nutzung der Wohnung konnte daher erst ab April 2007 stattfinden. Dasselbe gilt für die Leistung der Kaution iHv 30.000,00 €, welche unbestritten bereits am 01.01.2007 bezahlt wurde.

**4.2.4.2 Die Voraussetzung des „eindeutigen und klaren Inhalts“**

In Punkt VI. „Sonstiges“ des Mietvertrages „wird einvernehmlich festgestellt, dass das Basiswohnrecht an der Altsubstanz mindernd bei der Miete berücksichtigt wurde.“

Die Höhe des Mietentgelts ist eines der Kernelemente eines Mietvertrages. Der gegenständliche Mietvertrag trifft keine Aussage zur Ermittlung des für das Wohnrecht der Schwester der Bf angenommenen Wertes. Durch die im Übergabevertrag der

Eltern festgelegte, mit dem Wohnungsrecht verbundene „angemessenen Mitbenützung sämtlicher dem gemeinsamen Gebrauch der Hausbewohner dienenden Räumlichkeiten und Einrichtungen“ verfügte die Schwester der Bf de facto über eine Wohnung, welche sämtliche Wohnbedürfnisse erfüllt. Es ist somit weder das Argument der Bf zutreffend, die vermietete Wohnung könne in keiner Weise als „Ersatz“ für das bescheidene Wohnrecht in einem einzigen Zimmer mit wesentlich schlechterer Wohnqualität gesehen werden, noch ist der angenommene Wert des Wohnrechtes nachvollziehbar. Die im Mietvertrag getroffenen Vereinbarungen, insbesondere über die Höhe des Mietentgelts, weisen somit nicht den von der Judikatur geforderten eindeutigen und klaren Inhalt auf (vgl hierzu VwGH vom 24.02.1999, 96/13/0201 und vom 29.11.2000, 95/13/0004).

#### **4.2.4.3 Zur Frage, ob der Mietvertrag auch unter Fremden so abgeschlossen worden wäre:**

Der Umbau für die gegenständliche Mietwohnung erstreckte sich unbestritten über den Zeitraum von Oktober 2006 bis Ende März des Jahres 2007. Trotzdem haben die Vertragsparteien bereits per 01.01.2007 mündlich die Leistung einer Kaution iHv 30.000,00 € vereinbart und wurde auch die Verbuchung dem entsprechend durchgeführt. Außerdem hat die Schwester der Bf als damals zukünftige Mieterin während des gesamten Umbaus der Bf zur Zwischenfinanzierung mit ihren Ersparnissen ausgeholfen und laufend Baurechnungen bezahlt oder Beträge zur Verfügung gestellt. So erhielt die Bf von ihrer Schwester für den Umbau insgesamt einen Betrag iHv 93.373,00 € ohne Vereinbarung von Sicherheiten oder Rückzahlungsmodalitäten. Die Differenz iHv 63.373,00 € zur vereinbarten Kaution wurde seitens der Bf als Privatdarlehen behandelt. Zwei Jahre später hat die Mieterin der Bf diesen Betrag schenkungsweise überlassen.

Wenn auch für die steuerliche Anerkennung der Vereinbarung die Schriftlichkeit derselben nicht entscheidend ist, erfüllt das gewährte "Darlehen" in keiner Weise die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen von der Judikatur geforderten Kriterien. Zwischen Familienfremden wäre es wohl undenkbar, ein Darlehen ohne die Vereinbarung von Rückzahlungsmodalitäten und ohne jegliche Zinszahlungsvereinbarung und ohne Sicherheiten zu gewähren. Ein familienfremder Mieter wäre unter den Bedingungen des gegenständlichen Mietvertrages weder bereit gewesen, bereits drei Monate vor Vermietungsbeginn eine Kaution iHv 30.000,00 € zu leisten, noch während der Bauzeit weitere Geldbeträge iHv über 63.000,00 € zur Verfügung zu stellen. Dies alles ohne jede Sicherheit und ohne konkrete Vereinbarungen über die Rückzahlungsmodalitäten bzw Zinsen.

Der von der Bf mit ihrer Schwester abgeschlossene Mietvertrag hält somit dem Fremdvergleich nicht stand, sondern ist vor dem Hintergrund familiärer Gestaltungsüberlegen zu beurteilen. Leistungen, die wie im vorliegenden Fall, auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind nicht als "gewerbliche oder berufliche" Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Derartige

Leistungsentgelte unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz4, § 2 Tz 39; VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141).

Rechtsgeschäfte zwischen Familienmitgliedern dürfen zwar gegenüber Rechtsgeschäften zwischen Fremden nicht benachteiligt werden. Gerade Transaktionen und Geschäfte zwischen Angehörigen, wie freigebige Zuwendungen, Vermögensverschiebungen zum Zweck der vorweggenommenen Erbschaft, Erbringung von Dienstleistungen oder zur Bereitstellung von Wirtschaftsgütern aus Gefälligkeit können nicht in sinnvoller Weise einem Fremdvergleich unterzogen werden (vgl Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 121 f.).

Hierzu ist jedoch festzuhalten, dass die künftige Mieterin der Bf bereits während der Errichtung des Mietobjektes namhafte Beträge zur Verfügung gestellt hat und damit ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Mietverhältnis hergestellt wurde. Daher müssen die Modalitäten zur Darlehensaufnahme und Darlehensbesicherung auch in die Prüfung des Mietverhältnisses unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches einbezogen werden.

**4.2.5** Die dem gegenständlichen Mietverhältnis zugrunde liegende behauptete Leistungsbeziehung zwischen der Bf und deren Schwester ist mangels fremdüblicher Gestaltung als privat veranlasst zu qualifizieren und somit steuerlich nicht anzuerkennen. Das FA ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass der Bf im Hinblick auf die gegenständliche Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft zukommt, womit es zu Recht davon ausgegangen ist, dass insoweit weder Umsatzsteuer festzusetzen, noch Vorsteuer abzugsfähig ist.

Anzumerken ist, dass die aufgezeigten Besonderheiten des Beschwerdefalles, wie Mängel im Mietvertrag, Finanzierung des Umbaus für das Mietobjekt durch die künftige Mieterin bzw Darlehengewährung ohne Vereinbarung konkreter Modalitäten, die genaue Prüfung rechtfertigen, ob das behauptete Mietverhältnis tatsächlich durch die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung oder aber familienhaft bestimmt wurde (vgl VwGH vom 30.06.1994, 92/15/0221).

**4.2.6** Aus diesem Grund erübrigt sich die Prüfung, ob die in Rede stehende Vereinbarung einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO darstellt oder ob das vereinbarte Mietentgelt den Maßstäben eines Fremdvergleichs gerecht wird (vgl hierzu insbesondere die Erkenntnisse des VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004 , VwGH vom 17.12.2001, 98/14/0137 und VwGH vom 26.05.2010, 2006/13/0134).

#### **4.2.7 Zusammenfassung**

In einer Gesamtbetrachtung des festgestellten Sachverhalts kommt das erkennende Gericht in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass der gegenständliche Mietvertrag – wie insbesondere oben in den Punkten 4.2.4.1, 4.2.4.2 und 4.2.4.3 ausführlich begründet – den von der Judikatur geforderten Kriterien für die steuerliche

Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht gerecht wird und auch nicht fremdüblich umgesetzt wurde, weshalb das gegenständliche Mietverhältnis steuerlich nicht anerkannt werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

**Zulässigkeit der Revision:**

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

Die Frage, ob das gegenständliche Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen ist, hat das Gericht verneint. Diese Frage stellt eine auf der Tatsachenebene zu beurteilende Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage dar. Zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts ist das BFG einerseits auf Basis der Darstellungen der Bf, anderseits im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelangt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 24. Mai 2018