



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, L.L.M., über die Revision der M S in S, vertreten durch die Borowan-Roppatsch Rechtsanwälte OG in 9800 Spittal/Drau, Tirolerstraße 8/1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21. Dezember 2021, Zl. RV/4100117/2018, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2016, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Die Revisionswerberin erwarb im Jahr 2016 eine Wohnung. Mit 21. November 2016 brachte sie beim Finanzamt eine Erklärung betreffend Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2016 ein und beantragte die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Die Wohnung wurde ab Dezember 2016 an den Sohn der Revisionswerberin vermietet.
- 2 Aufgrund einer Betriebsprüfung für 2016 sowie einer Umsatzsteuernachschau für Jänner bis Juni 2017 verneinte das Finanzamt die Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, weil die Vermietung an den 1992 geborenen Sohn nicht fremdüblich sei. Es setzte in den Bescheiden für die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 2016 sowie in Bescheiden betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner bis März 2017 und April bis Juni 2017 die Ergebnisse aus Vermietung und Verpachtung nicht an.
- 3 Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde, in der sie vorbrachte, zwischen ihrem Sohn und ihr sei ein schriftlicher Mietvertrag aus Kostengründen und weil ihr Sohn „Handsclagqualität“ habe, nicht errichtet worden; die Eckpunkte seien aber in einem Aktenvermerk festgehalten worden. Alle relevanten Vereinbarungen seien mündlich getroffen worden. Für sie sei das Wichtigste die regelmäßige Bezahlung der Miete und der Betriebskosten gewesen. Die Bezahlung sei in beiderseitigem Interesse in bar vereinbart worden, weil ihr Sohn seinen Lohn auch in bar erhalten habe.



- 4 Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, woraufhin die Revisionswerberin einen Vorlageantrag einbrachte.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges führte es aus, die Revisionswerberin habe die Wohnung ab 2. Dezember 2016 ihrem Sohn zur Verfügung gestellt. Sie behaupte eine fremdübliche Vermietung an den Sohn auf unbestimmte Zeit auf Basis einer mündlichen Vereinbarung, deren Eckpunkte in einem Aktenvermerk festgehalten seien. Eine neben dem Inhalt des Aktenvermerks weitere Punkte regelnde mündliche Vereinbarung sei nicht erwiesen. Zu Beginn des behaupteten Mietverhältnisses hätten die Parteien keine Regelungen über den Modus der Zahlung, die Folgen des Zahlungsverzuges, die Verpflichtung zur Leistung einer Kautions, die (Un)zulässigkeit der Untervermietung, Vereinbarungen über die (Weiter-) Verrechnung von Kosten für die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten hinsichtlich des Gebäudes und der Allgemeinflächen, der notwendigen Instandhaltungen innerhalb der Wohnung, der Ersatzbeschaffung von Einrichtungsgegenständen und der Tragung der Kosten einer Haushaltsversicherung getroffen. Der als Zeuge befragte Mieter habe nicht in Abrede gestellt, dass er Löhne nicht nur in bar, sondern auch auf das Bankkonto ausbezahlt erhalten habe. Im Jahr 2017 sei die Gutschrift des AMS am Konto erfolgt. Der Mieter habe im Revisionszeitraum durchgehend einen negativen Tagessaldo auf seinem Konto gehabt. Am Konto seien wiederholt Daueraufträge und Überweisungen nicht (zeitgerecht) durchgeführt worden. Dies habe die Revisionswerberin gewusst und sei für sie der Grund für die Wahl der Barzahlung gewesen. Für eine Schenkung der Großmutter an den Sohn der Revisionswerberin gebe es keinen (belegmäßigen) Nachweis, ebenso nicht für die angeführten Trinkgelder. Strittig sei, ob ein fremdübliches Mietverhältnis zwischen der Revisionswerberin und ihrem Sohn vorgelegen sei oder nicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen



Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Im Revisionsfall könne das Bundesfinanzgericht beim vorliegenden Sachverhalt nicht bejahen, dass hier zu Beginn der behaupteten Vermietung eine Vereinbarung mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt zwischen den Vertragspartnern abgeschlossen worden sei. Dieses Erfordernis lasse sich schon aufgrund des Fehlens einer Vielzahl von in einem fremdüblichen Mietverhältnis zu regelnden Punkten nicht bejahen. Gerade die Barzahlung und ihre Beweissicherung durch entsprechende Bestätigungen sei ein (bei einander fremden Vertragsparteien) wohl unabdingbarer Bestandteil einer Vereinbarung. Dass neben dem Aktenvermerk weitere Punkte mündlich geregelt worden wären, sei nicht nachzuvollziehen; die Revisionswerberin gebe auch keine Erklärung dafür, warum nicht alle zu regelnden Punkte im Aktenvermerk ihren Niederschlag gefunden hätten.

- 6 Die Mietvereinbarung sei nicht fremdüblich. Insbesondere die Fragen des Zahlungsverzuges oder -ausfalls wären unter Fremden geregelt worden. Auch wenn der Modus der Barzahlung nicht unzulässig sei, wäre er in einem fremdüblichen Mietvertrag - weil im Regelfall nicht die gängige Zahlungsart - wohl festgehalten worden. Dasselbe gelte für die Frage der Untervermietung und Festlegung von Zutrittsrechten für die Vermieterin. Die für die Beweissicherung bei Barzahlung erforderlichen zeitnah ausgestellten monatlichen Bestätigungen lägen nur für drei Monate des Revisionszeitraumes vor. Unter Fremden wäre bei einer Barzahlung die Ausstellung von monatlichen Bestätigungen und ihre Aufbewahrung die Regel gewesen. Anders als bei Banküberweisungen lägen hier auf Seiten der Revisionswerberin für den Großteil des Revisionszeitraumes keine Nachweise über die Höhe und den Zeitpunkt der bei ihr zugeflossenen Mieten und Betriebskosten vor. Auf Seiten des Mieters gebe es für den Großteil des Revisionszeitraumes keinen Nachweis, die Mieten und Betriebskosten tatsächlich und auch pünktlich bezahlt zu haben. Die Begründung für die Wahl der Barzahlung, dass der Mieter seine Löhne bar erhalten habe, sei nicht nur nicht fremdüblich, sondern auch nicht „kongruent“. Denn ungeachtet von (späteren) Überweisungen von Lohnzahlungen auf das Bankkonto des Mieters sei zwischen den Vertragsparteien die Barzahlung beibehalten worden.



- 7 Der Ansicht des Finanzamtes, dass bei einer derart gut ausgestatteten Wohnung die Verpflichtung zur Zahlung einer Kautions fremdüblich wäre, könne nicht entgegengetreten werden. Die von der Revisionswerberin als Begründung für die Nichteinhebung einer Kautions ins Treffen geführte Verlässlichkeit ihres Sohnes sei gerade ein Indiz für ein fremdunübliches Element der Vereinbarung und ihrer Abwicklung; die Revisionswerberin habe niemals in Abrede gestellt, dass sie von einem fremden Mieter sehr wohl eine Kautions verlangt hätte.
- 8 Aufgrund der persönlichen Verhältnisse des Mieters sei es von Anfang an realistisch gewesen, dass es zu einem Zahlungsverzug bzw. -ausfall kommen könne. Daher sei es fremdunüblich, die Folgen eines Zahlungsverzugs bzw. -ausfalls nicht zu vereinbaren. Von dem Vorbringen, die Miete und Betriebskosten jeden Monat pünktlich erhalten zu haben, habe das Bundesfinanzgericht nicht überzeugt werden können. Mit einem fremden Mieter wäre die Revisionswerberin die hier behauptete Mietvereinbarung nicht eingegangen und hätte auch nicht die Barzahlung als „sicherer“ gegenüber einer Banküberweisung bezeichnet. Dem Finanzamt sei beizupflichten, dass die Vermieterin sehenden Auges ein finanzielles Risiko eingegangen sei, das sie bei einem fremden Mieter niemals in dieser Form in Kauf genommen hätte. Dass der Mieter faktisch in der Lage gewesen sei, die im Aktenvermerk festgelegte Miete und Betriebskosten pünktlich und vollständig zu bezahlen, habe nicht nachgewiesen werden können.
- 9 Das Bundesfinanzgericht gehe davon aus, dass die behauptete konkret abgeschlossene Vereinbarung erst im Zuge der Betriebsprüfung nach außen hin zum Ausdruck gekommen sei, aus den zuvor angeführten Gründen kein Mietvertrag mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt vorliege, und die Vereinbarung nicht fremdüblich sei, unter diesen Bedingungen mit einem fremden Mieter nicht abgeschlossen worden wäre und die faktische Abwicklung der Vereinbarung eine fremdunübliche war.
- 10 Im Revisionsfall liege keine von der Revisionswerberin (fremdüblich) vereinbarte und ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit vor, sondern eine Überlassung der Wohnung von der Mutter an den Sohn zur Nutzung gegen Übernahme der Kosten für Strom und Haushaltsversicherung. Die Ergebnisse



aus der familienhaften Nutzungsüberlassung seien - weil dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG) zuzurechnen - steuerlich nicht zu erfassen. Hinsichtlich der Höhe der Miete sprächen die Aussagen des Sohnes in der Niederschrift und die Angaben des Ehegatten sowie der Revisionswerberin dafür, dass bei einer Vermietung an Fremde eine höhere Miete verlangt worden wäre.

- 11 Für die Umsatzsteuer ergebe das Gesamtbild, dass hier keine wirtschaftliche Tätigkeit, keine marktkonforme Vermietung, sondern ein Zusammenwirken auf familienhafter Basis stattgefunden habe. Die Revisionswerberin habe dem Sohn die Wohnung in einer Art und Weise zur Verfügung gestellt, die nicht als (fremdübliche) entgeltliche Nutzungsüberlassung bezeichnet werden könne.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht folge trotz der Vorlage zahlreicher Unterlagen und Schriftstücke einer starren vorab gefassten Meinung und schenke den Beweisanträgen der Revisionswerberin keinen Glauben. Dies sei vollkommen zu Unrecht erfolgt, weil ausreichend Beweise für eine Fremdüblichkeit vorgelegt worden seien. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung werde durch das Verhalten des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichts verletzt. Aufgrund einer „vorgefertigten Beweiswürdigung“ übersehe das Bundesfinanzgericht, dass die Beschwerde der Revisionswerberin berechtigt gewesen sei. Auch ein mündlicher Mietvertrag könne fremdüblich sein. Dies komme in der Praxis sehr häufig vor. Der Sohn sei in der Gastronomie beschäftigt gewesen und habe viele Trinkgelder in bar erhalten. In Bezug auf die Fremdüblichkeit des Mietvertrages und auf das ausreichende Einkommen des Sohnes der Revisionswerberin lägen Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung vor, zu der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle. Das Erkenntnis weise einen schwerwiegenden Begründungsmangel auf.
- 13 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

- 14 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.
- 15 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 16 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt. Erfolgt die Überlassung der Nutzung demnach nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um einem Angehörigen einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0015, mwN). Um bei der Überlassung des Gebrauches das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu (vgl. VwGH vom 10.2.2016, 2013/15/0284).
- 17 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. 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 könnten (vgl. VwGH 19.3.2021, Ra 2021/13/0034, mwN).

- 18 Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen 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 28.5.2015, 2013/15/0135).
- 19 Die Revision rügt mit ihrem Zulässigkeitsvorbringen im Ergebnis die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts. Nach der ständigen Rechtsprechung ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig und im Allgemeinen nicht zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Einzelfall berufen. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt lediglich dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hat (vgl. VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082, mwN). Der Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. VwGH 1.3.2023, Ra 2020/13/0093, mwN).
- 20 Eine derart grob fehlerhafte Beweiswürdigung durch das Bundesfinanzgericht ist im Revisionsfall nicht ersichtlich.
- 21 Das Bundesfinanzgericht hat sich mit dem Vorbringen der Revisionswerberin auseinandergesetzt und ist mit ausführlicher Begründung zum Schluss gelangt, dass die Barzahlungen nicht nachgewiesen werden konnten, weil es weder durchgängige Bestätigungen über den Erhalt der Miete gegeben habe, noch



nachgewiesen worden sei, dass der Sohn über ausreichende Mittel zur Bezahlung der Miete verfügt habe. Zudem seien die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt, weil weder das Entgelt noch die Rahmenbedingungen des Mietverhältnisses unter fremden Dritten so vereinbart worden wären. Dem Zulässigkeitsvorbringen gelingt es nicht aufzuzeigen, dass diese beweiswürdigenden Erwägungen des Bundesfinanzgerichts unschlüssig oder unvertretbar im Sinne der oben dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wären.

- 22 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 5. Mai 2023

