

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der Verlassenschaft nach der am 03.02.2014 verstorbenen M, vertreten durch den erbl. Witwer W als mit Beschluss des Bezirksgerichtes BG vom 11.11.2016 bestellter Verlassenschaftskurator, Adresse W, dieser vertreten durch WT, über die Beschwerde vom 20.03.2006 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA X vom 15.02.2006 betreffend Umsatzsteuer 2004, Einkommensteuer 2004 sowie betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer 1-9/2005, und über die Beschwerde vom 04.12.2008 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheide vom 27.11.2008 betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer wie folgt abgeändert:

Die Umsatzsteuer für 2004 wird nicht festgesetzt.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO wird die Umsatzsteuer für 2005, 2006, 2007 nicht festgesetzt.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 bleibt unverändert.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO werden die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 für endgültig erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf, Vorbringen und Erhebungen:

Einleitend wird festgehalten, dass es sich hier um das fortgesetzte Verfahren nach VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135-0136 zu UFS 22.06.2011, RV/0346-S/07 betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2007 und UFS 22.06.2011, RV/0347-S/07 betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007 handelt. Hingewiesen wird, dass das VwGH-Erkenntnis, welches im Spruch als Beschwerdeführerin die am 03.02.2014 verstorbene M (in der Folge: M) anführt, erst nach deren Ableben, nämlich am 04.09.2014 ergangen ist.

Am 05.05.2004 schloss M (Fruchtgenussberechtigte) mit ihrem Ehemann W (Fruchtgenussbesteller), dem alleinigen Eigentümer eines Einfamilienhauses, folgenden - auszugsweise wiedergegebenen - Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes ab:

I. Besitzstand

Der Fruchtgenussbesteller ist alleiniger Eigentümer der Liegenschaft (X).

Auf dem angeführten Grundbesitz befindet sich ein Einfamilienhaus (EFH).

II. Fruchtgenuss

Der Fruchtgenussbesteller räumt der Fruchtgenussberechtigten an der oa Liegenschaft die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes gemäß §§ 509 ff ABGB unentgeltlich ein. Das eingeräumte Fruchtgenussrecht bezieht sich auf das 1. Obergeschoss des bestehenden Gebäudes mit der Möglichkeit der Dachgeschossnutzung. Das Fruchtgenussrecht vermittelt der Fruchtgenussberechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Eigentümers. Der Fruchtgenussberechtigte ist verpflichtet, auch solche Aufwendungen zu tragen, welche nach dem Zivilrecht den Fruchtgenussbesteller als bürgerlichen Eigentümer treffen würden.

III. Beginn und Dauer

Das Fruchtgenussrecht wird der Fruchtgenussberechtigten mit Wirkung ab 1. Mai 2004 auf die Dauer von 10 Jahren eingeräumt. Die Vertragsparteien halten dazu fest, dass die Zuwendung bereits ausgeführt worden ist.

IV. Widerruf

Der Fruchtgenussbesteller ist berechtigt, das eingeräumte Fruchtgenussrecht aus den Gründen der §§ 947 ff ABGB jederzeit zu widerrufen.

Weiters ist der Fruchtgenussbesteller zum Widerruf des eingeräumten Fruchtgenussrechtes gemäß § 513 ABGB berechtigt, wenn die Fruchtgenussberechtigte vom Fruchtgenussgegenstand bzw. den Erträgen aus dem Fruchtgenuss einen nachteiligen Gebrauch macht. Ein jederzeitiger Widerruf des eingeräumten Fruchtgenussrechtes durch den Fruchtgenussbesteller ist jedenfalls dann möglich, wenn die Geschäftsgrundlagen dieses Vertrages entfallen bzw. wegfallen. Darüber hinaus kann das Fruchtgenussrecht durch den Fruchtgenussbesteller aus sonstigen wichtigen Gründen jederzeit widerrufen werden.

...

VII. Steuerklausel

Der Fruchtgenussgegenstand ist unter (EW AZ ... des

Finanzamtes ...) auf den 1. Jänner 1983 mit ATS 513.000,00 bewertet. Dieser Wert entspricht EUR 37.281,00. Der anteilige Einheitswert beträgt sohin EUR 18.640,00.

Bei der Fruchtgenussberechtigten handelt es sich um die Ehegattin des Fruchtgenussbestellers.

Die unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes dient der Leistung des angemessenen Unterhaltes. Aus diesem Grund wird für die Zuwendung die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Zif. 9 Schenkungssteuergesetz geltend gemacht.

...

IX. Verwertung

Zwischen den Vertragsparteien besteht Einvernehmen darüber, dass mit einer allfälligen Übergabe oder Veräußerung der Fruchtgenussliegenschaft das Fruchtgenussrecht jedenfalls endet und die Fruchtgenussberechtigte aus einem daraus erzielten Preis keinen Anspruch hat".

Das Fruchtgenussrecht wurde weder verbüchert, noch wurde zugunsten von M ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen.

Am **01.10.2004** stellte der Sohn von M, Herr Sohn (kurz: S) an diese ein Mietanbot folgenden Inhalts:

„M ist Fruchtgenussberechtigte am 1. OG der Liegenschaft (X) mit dem Recht auf Dachbodennutzung.

S stellt an M das Anbot auf Anmietung der Fruchtgenussflächen ab 01.10.2004 auf unbestimmte Dauer.

Als monatliche Miete wird ein Betrag von € 500,00 zzgl. Umsatzsteuer und inklusive Betriebskosten vereinbart. Die Miete gilt als wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 2000. Basis ist die für den Oktober 2004 verlautbarte Indexzahl. Die Miete ist bis zum 05. des Monats zur Zahlung fällig.

Allfällige Kosten und Gebühren aus diesem Anbot trägt S.

Der Mietvertrag tritt mit Eingang der 1. Monatsmiete auf das Bankkonto von M in Kraft“.

Hingewiesen wird, dass der Verwaltungsgerichtshof als Datum des Mietanbotes in seinem Erkenntnis den 1. Oktober **2005** anführte, die Anbotsurkunde jedoch das handschriftlich angebrachte Datum „01.10.2004“ aufweist.

Am 27.07.2004 gab M gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ab und machte in den Jahren 2004 und 2005 Vorsteuern aus Bauarbeiten am Fruchtgenussobjekt geltend.

Im Veranlagungsakt liegen diesbezüglich der Einreichplan vom 07.04.2004 samt Baubewilligung vom 03.05.2004, der ursprüngliche Einreichplan betreffend den Altbestand aus 1969 und folgende Rechnungen auf:

- Installateurrechnung 17.12.2004 – Arbeiten laut Baufortschritt,
- Rechnung betreffend Küche mit Lieferbestätigung 29.11.2004,
- Tischlerrechnung 7.12.2004 betreffend 4 Türen Vollbau und 2 Glastüren

- Rechnung Vollwärmeschutz vom 26.11.2004 betreffend Außenwand-Wärmedämmverbundsystem (Ausführungszeitraum 40-47 KW, somit im Wesentlichen Oktober 2004 bis Mitte November 2004)

- Rechnung vom 29.10.2004 betreffend Baumaterial iHv EUR 3.563,58

Im Rahmen einer am 02.02.2006 eingeleiteten und am 13.02.2006 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass M im Zuge der 2004 und 2005 durchgeführten Baumaßnahmen (Fenster austausch, neues Dach, Solaranlage, Gasheizung, Massivholzwendeltreppe, Küche) 131.500 EUR in das Fruchtgenussobjekt investiert habe. Diesbezüglich befindet sich im Betriebsprüfungsakt eine vom Prüfer erstellte handschriftliche Aufstellung von Rechnungen der einzelnen Professionisten aus den Jahren 2004 und 2005:

- 09.09.2004: 5 Fenster
- 16.09.2004: Dacharbeiten
- 19.09.2004: Fertigparkett
- 28.10.2004: Baumeisterarbeiten
- 26.11.2004: Außenwandwärmeverbundsystem
- 29.11.2004: Küche + Geschirrspüler
- 09.12.2004: 4 Türen Vollbau, 2 Glastüren
- 17.12.2004: Kesseltherme
- 15.02.2005: Halbwendelholztreppe
- 28.02.2005: Stahlbetontreppe
- 28.02.2005: Jalousien
- 29.07.2005: Solar/Gastherme, Kesseltherme, Rohrleitung

In der Schlussbesprechungs Niederschrift vom 13.02.2006 kam die Betriebsprüfung zum Ergebnis, dass eine Investition im oben aufgezeigten Ausmaß im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht üblich sei, weil "in dem zehnjährigen Zeitraum (Dauer des 'Fruchtgenussrechtes') (...) laut Mietverhältnis lediglich EUR 57.500,00 (zuzüglich eventuelle Indexsteigerungen) Mieteinnahmen erzielbar" wären. Die vorliegende Vertragsgestaltung halte daher einem Fremdvergleich nicht stand. Gemäß § 22 BAO sei auch kein außersteuerlicher Grund für die gewählte Vorgangsweise erkennbar.

Mit Bescheiden vom 15. Februar 2006 setzte das Finanzamt gegenüber M die Umsatzsteuer 2004, die Umsatzsteuer 1-9/2005 und die von M für das Jahr 2004 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit 0 EUR fest.

M legte mit Schriftsatz vom 20.03.2006 Berufung gegen die Bescheide vom 15.02.2006 ein und brachte vor, dass sich bei einer Miete von 500,00 EUR in Zukunft Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung ergäben. Für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges

sei lediglich die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erforderlich. Dafür reiche aus, dass ein nachhaltiges fremdübliches Entgelt für den stattfindenden Leistungsaustausch bezahlt werde. Leistung und Entgelt stünden im Einklang. Sie beantragte daher die Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2004 bei der Einkommensteuerveranlagung mit – EUR 673,23 sowie Gutschriften laut Umsatzsteuererklärung 2004 von EUR 19.739,63 und EUR 5.046,54 laut UVA 01-09/2005.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Jänner bis September 2005 mit Berufungsvorentscheidung vom 04.05.2007 als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 04.06.2007 beantragte M die Vorlage der Berufung vom 20.03.2006 und Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat, verbunden mit dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am 27.11.2008 erließ das Finanzamt - unter Bezugnahme auf die Berufungsvorentscheidung vom 04.05.2007 - zudem vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007, in denen es die Umsätze und Vorsteuern bzw. Einkünfte aus der Vermietung des Fruchtgenussobjektes nicht berücksichtigte. Die gegen diese Bescheide gerichtete Berufung legte das Finanzamt der belangten Behörde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Im Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat gab M im Rahmen von Erörterungsterminen und eines Vorhalteverfahrens an, dass die Wohnung ca. 80 m² groß sei. Sanierung und Ausbau der Fruchtgenussseinheit hätten die ursprünglich prognostizierten Kosten bei Weitem überschritten. Das Bauvorhaben wäre gemeinsam mit einem Sohn und dem Ehegatten realisiert worden, wobei der zweite Sohn (nicht der Mieter),(kurz: S2), einen Neubau Wand an Wand errichtet hätte. Diese Kosten wären nicht beschwerdegegenständlich, Anbau einschließlich Grund und Boden wären im Eigentum des zweiten Sohnes. Das bestehende Altgebäude wäre durch die Besitzgemeinschaft M als wirtschaftliche Eigentümerin des OG und deren Ehegatten als rechtlichem Eigentümer revitalisiert worden.

Für das Bauvorhaben wären ursprünglich EUR 100.000,00 an Kosten prognostiziert worden. Diese Kosten wären durch unvorhergesehene Aufwendungen um ca. EUR 30.000,00 überschritten worden. So wäre u.a. der Dachstuhl zu erneuern gewesen, weil die Tragfähigkeit für die neue Dachabdeckung nicht gewährleistet gewesen sei. Die Heizanlage wäre zwecks unabhängiger Versorgung der beiden Stockwerke und besseren Kostenüberblicks bei Betriebskosten komplett getrennt worden . Zwei zusätzliche Räume im Dachgeschoß wären fertiggestellt worden, weshalb eine Mieterhöhung diesbezüglich durchgeführt worden wäre.

Bereits vor Durchführung der Sanierung habe es sich beim Fruchtgenussgegenstand um eine abgeschlossene Wohnung gehandelt bzw. waren sämtliche Möglichkeiten vorhanden, diese Räumlichkeiten als abgeschlossene Wohnung zu benützen. Das Dachgeschoß wäre nicht ausgebaut gewesen und sollte auch nicht anlässlich der

Sanierung in den letztendlich erfolgten Umfang ausgebaut werden. Die auf die angemieteten Fruchtgenussflächen entfallenden Betriebskosten habe laut Mietvertrag der Mieter zu bezahlen, sie würden jährlich Stand 2008 etwa rund EUR 850,00 (somit monatlich ca. EUR 70,00) betragen.

M sei Adressatin der im Zuge der Bauarbeiten am Einfamilienhaus in X gelegten Fakturen über 187.000 EUR gewesen. Die auf das Fruchtgenussobjekt entfallenden Kosten hätten 133.000 EUR betragen. Den übersteigenden Betrag zuzüglich 20% Umsatzsteuer habe sie weiterverrechnet. Zur Finanzierung habe M einen Kredit von 73.000 EUR aufgenommen, für den ihr Ehemann gebürgt habe. Der Rest sei durch Ersparnisse und Erbschaften abgedeckt worden. Die Kreditraten von 518 EUR monatlich bestreite M aus den Mieteinnahmen.

Mieter des Fruchtgenussobjektes sei ihr (nicht unterhaltsberechtigter) Sohn S, der über eine abgeschlossene Berufsausbildung und eigene Einkünfte von rund 1.900 EUR verfüge. Die Verlängerung des Fruchtgenussvertrages bzw. allfällige Entschädigungen bei Ablauf des Fruchtgenussvertrages seien aufgrund der hohen Investitionen nicht ausgeschlossen.

Ab 2007 sei die Miete erhöht und ab 2008 die Wertsicherung schlagend geworden. Dazu wurde, wie aus einem im Veranlagungsakt aufliegenden Exemplar hervorgeht, das ursprüngliche Mietanbot von S, des Sohnes von M vom 01.10.2004 mit einem handschriftlichen, nicht unterfertigten Vermerk vom 28.12.2006 folgenden Inhalts versehen:

„Erhöhung der Monatsmiete wegen Fertigstellung ab 01.01.2007 auf monatlich EURO 800.- + Umsatzsteuer und Betriebskosten“.

Zum Nachweis der Miet- und Kreditzahlungen legte M Kontoauszüge vor. Weiters brachte sie eine Prognoserechnung bei, die für die Laufzeit des Fruchtgenussrechtes (2004 bis 2014) Einkünfte aus der Vermietung des Fruchtgenussobjektes von 35.241 EUR ausweist.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertrat M die Ansicht, dass Gegenstand der Berufung nicht der mit dem Ehemann abgeschlossene Fruchtgenussvertrag, sondern der Mietvertrag mit dem Sohn sei. Missbrauch bzw. eine steuerschonende Gestaltung lägen nicht vor, weil ihr Ehemann als Gewürzeinkäufer in Gebieten mit verstärkter Gefahrenlage tätig sei.

"Das Fruchtgenussrecht sollte daher auch eine wirtschaftliche Absicherung für [M] darstellen." Zudem stünde M bei Beendigung des Fruchtgenussvertrages jedenfalls ein Ersatzanspruch für die getätigten Investitionen gemäß §§ 515 bzw. 517 ABGB zu.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass das Mietverhältnis nicht isoliert betrachtet werden könne, sondern in Zusammenschau mit dem eingeräumten Fruchtgenussrecht zu beurteilen sei. Im Rahmen einer Zusammenschau halte die gewählte vertragliche Gestaltung keinem Fremdvergleich stand. Dass das Fruchtgenussrecht auch der wirtschaftlichen Absicherung von M diene, gehe *"in Hinblick auf die angefallenen Investitionen und die zu erzielenden Einnahmen im maßgeblichen Zeitraum von zehn Jahren ins Leere"*.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die das Berufungsbegehren von M abweisenden Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer (jeweils 2004 bis 2007) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf und führte im Erwägungsteil aus:

„Die Beschwerdeführerin [M] schloss am 5. Mai 2004 mit ihrem Ehemann einen Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines auf zehn Jahre befristeten Fruchtgenussrechtes am Ober- und Dachgeschoss eines Hauses ab, das sich im Eigentum ihres Ehemannes befindet. In den Jahren 2004 und 2005 führte sie unter Übernahme der Kosten von 133.000 EUR Baumaßnahmen am Fruchtgenussobjekt durch und am 1. Oktober 2005 (laut im Veranlagungsakt aufliegendem Mietanbotsexemplar jedoch mit 1. Oktober 2004 datiert) nahm sie ein Anbot ihres Sohnes betreffend die Anmietung der Fruchtgenussflächen auf unbestimmte Dauer gegen Bezahlung einer wertgesicherten monatlichen Miete von 500 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und inklusive Betriebskosten an. In einem Nachtrag vom 28. Dezember 2006 wurde die monatliche Miete auf 800 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten aufgebessert. Aus der Vermietung hat die Beschwerdeführerin Einkünfte und Umsätze erklärt sowie Vorsteuern geltend gemacht.

Die belangte Behörde hat die Einkünfte aus der Vermietung und die Umsätze sowie Vorsteuern nicht anerkannt und begründet dies im Wesentlichen damit, dass bei der vorliegenden Fallkonstellation der Inhalt des Mietvertrages, dessen Durchführung und der im Vorfeld abgeschlossene Fruchtgenussvertrag, der der Beschwerdeführerin erst die Grundlage für die Einkommenserzielung verschafft habe, dem Fremdvergleich zu unterziehen seien.

Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche 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.

Gegenstand des Berufungsverfahrens waren die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der Vermietung von Räumlichkeiten an ihren Sohn sowie die in diesem Zusammenhang erklärten Umsätze und geltend gemachten Vorsteuern. Von der belangten Behörde wäre demnach zu prüfen gewesen, ob der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn abgeschlossene Mietvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatte und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. idS das hg. Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151).

Die Kosten für bauliche Aufwendungen stellen - gleich den Investitionen eines Mieters in das von ihm gemietete Objekt - Werbungskosten der Beschwerdeführerin dar, soweit sie durch die gegenständliche Vermietung veranlasst waren (vgl. idS z.B. das hg. Erkenntnis

vom 25. April 2002, 99/15/0255). Diesbezüglich wird im fortgesetzten Verfahren zu prüfen sein, ob die Vermietung der Beschwerdeführerin an den Sohn geeignet ist, einen Gesamt-Einnahmenüberschuss innerhalb des relevanten Zeitraumes iSd Liebhabereiverordnung zu erwirtschaften“.

Mit Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 wurde das Bundesfinanzgericht mit 01.01.2014 installiert. Der Unabhängige Finanzsenat wurde mit 31.12.2013 aufgelöst. Infolge Einrichtung des Bundesfinanzgerichtes (BFG) ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen 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.

Die gegenständliche Berufung ist daher im fortgesetzten Verfahren – unter der Annahme der Rechtswirksamkeit des VwGH-Erkenntnisses 2011/15/0135-0136 - vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Am 05.02.2015 teilte der bisherige steuerliche Vertreter von M dem BFG mit, dass diese am 03.02.2014 verstorben sei. Zur Abklärung der Rechtsnachfolge von M übermittelte dieser über Ersuchen des BFG den Beschluss des Bezirksgerichtes vom 07.05.2014, woraus hervorgeht, dass die Aktiva von EUR 192,42 der überschuldeten Verlassenschaft nach M dem erbl. Witwer W gegen Bezahlung der Passiva von EUR 6.506,83 gemäß § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen wurden. In den Aktiven ist nicht der im gegenständlichen fortgesetzten Verfahren streitgegenständliche Abgabenbetrag enthalten, weshalb der Gerichtsbeschluss diesbezüglich keine Singularsukzession zugunsten von W zu vermitteln vermochte. Universalsukzession liegt mangels Abgabe einer Erbantrittserklärung und Einantwortung nicht vor.

Das BFG hielt dem ursprünglichen steuerlichen Vertreter die Problematik der mangelnden Rechtsnachfolge nach M betreffend das gegenständliche Verfahren vor, woraufhin dem BFG der Beschluss des Bezirksgerichtes vom 11.11.2016 übermittelt wurde, worin das Gericht W als Kurator der Verlassenschaft nach M bestellt und ihm die Befugnis erteilt wurde, die Verlassenschaft im Verfahren vor dem BFG sowie „in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren“ zu vertreten.

Mit Schriftsatz vom 23.02.2015 legte der steuerliche Vertreter eine Prognoserechnung auf Ist-Basis für den Zeitraum 2004 bis Februar 2014 (Ableben von M) vor, welche einen Einnahmenüberschuss von EUR 28.147,00 ausweist. Der Berechnung liegt ein AfA-Satz von 1,5 % zugrunde. Des Weiteren wurde vorgebracht, dass die *„Erhöhung der Miete auf Grund des Ausbaues des Dachgeschoßes erfolgte, welcher anlässlich der Sanierung nicht in dem letztendlich erfolgten Umfang erfolgen sollte“*. Dem Schriftsatz wurden Jahreskontoauszüge 2004 bis 2014 betreffend die Entwicklung des Bankkredites sowie diverse im Veranlagungsakt bereits inliegende Schriftstücke in Kopie, darunter die

beiden Mietanbote vom 01.10.2004, eines versehen mit dem handschriftlichen Vermerk der Mieterhöhung, beigelegt.

Das Finanzamt replizierte im Schriftsatz vom 07.04.2015, dass dem Anlagenverzeichnis zu entnehmen wäre, dass die vermietete Wohnung bereits im Jahr 2005 fertiggestellt worden sei. Die Mieterhöhung vom 28.12.2006 mit Wirkung 01.01.2007 sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, als die Wohnung bereits längst fertiggestellt worden wäre. Das Finanzamt stellte vielmehr die Mieterhöhung in zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhang mit der im Jahr 2006 stattgefundenen Betriebsprüfung, welche das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannte, sowie mit dem bereits seit März 2006 anhängigen Rechtsmittelverfahren. Im Übrigen würde ein fremder Dritter einer Erhöhung der Miete von ursprünglich EUR 500,00 (vgl. Mietanbot vom 01.10.2004) auf EUR 800,00 per 01.01.2007 nicht zustimmen. Eine Mieterhöhung von EUR 300,00, somit um 60 %, sei nur durch die familienhaften Beziehungen und das Wissen um die Nichtanerkennung des gegenständlichen Mietverhältnisses durch das Finanzamt erklärbar.

Hinsichtlich der AfA betreffend die Investitionen in das Fruchtgenussobjekt vertritt das Finanzamt unter Verweis auf hg. Rechtsprechung die Ansicht, dass diese im Gegenstandsfall mit der Laufzeit des Fruchtgenussrechtes, somit auf zehn Jahre zu begrenzen wäre. Von einer eventuellen Verlängerung des Fruchtgenussvertrages sei bei der gegebenen Sachlage nicht auszugehen. Da es sich um eine im Vorhinein - auf Grund des auf zehn Jahre eingeräumten Fruchtgenussrechtes – zeitlich begrenzte Betätigung handle, sei auch der Prognosezeitraum auf diesen Zeitraum begrenzt. Die Prognoserechnung wäre daher dahingehend zu adaptieren, dass auf der Einnahmenseite eine wertgesicherte Miete von EUR 500,00 netto und auf der Ausgabenseite eine Abschreibungsdauer der Mieterinvestitionen auf zehn Jahre anzusetzen wäre.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht wies das Finanzamt darauf hin, dass sich aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH ergebe, dass die kleine Vermietung grundsätzlich unternehmerisch sei. Allein daraus ließe sich jedoch nicht ableiten, dass diese Wohnraumüberlassung steuerpflichtig wäre, denn nicht jede im Sinne des UStG 1994 steuerbare Tätigkeit sei auch steuerpflichtig. Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd des § 1 Abs. 2 LVO 1993 („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen sei, sei nach der Rechtsprechung des VwGH nach den Grundsätzen wie bei der Einkommensteuer zu beurteilen. Nach dem UStG 1994 sei die verlustträchtige kleine Vermietung als eine unternehmerische Tätigkeit anzusehen, die zwingend unecht steuerbefreit ist, ohne der Möglichkeit, nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht zu optieren.

Im Schriftsatz vom 15.07.2015 entgegnete die steuerliche Vertretung, dass die Argumentation des Finanzamtes in Anbetracht der Erlassung der Bescheide 2013 und 2014 betreffend Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer auf Basis einer Einkunftsquelle und Unternehmereigenschaft nicht nachvollziehbar wäre.

Es entspreche nicht den Tatsachen, dass die Mieterhöhung auf Grund der „Bedrohung“ der laufenden Betriebsprüfung vorgenommen worden wäre, dies umso mehr, als

das Finanzamt bis zum Ergehen des Verwaltungsgerichtshofurteils immer den Fruchtgenussvertrag als Wurzel der Nichtanerkennung der Vertragskonstruktion angesehen und der Mietvertrag in den Ausführungen des Finanzamtes im Rahmen des Berufungsverfahrens nie eine Rolle gespielt habe.

Die angesprochenen Bescheide wurden im März 2015 erlassen und weisen als Bescheidadressatin noch die bereits am 03.02.2014 verstorbene M auf.

Die **Investitionen 2005** hätten **bis zum 09.11.2005 stattgefunden**, lediglich für die Ermittlung der AfA sei als Zugangsdatum der 01.01. angeführt worden. Die Abschreibungen im Rahmen der seitens der steuerlichen Vertretung erstellten Prognoserechnung wären korrekt iSd VwGH-Judikatur, eine Verlängerung des Fruchtgenussvertrages könne nicht von vornherein ausgeschlossen werden. Der Tod von M wäre als unvorhergesehenes Ereignis bei der Liebhabereibetrachtung zu berücksichtigen.

Das BFG stellte mit **Schriftsatz vom 03.07.2017** folgende Fragen:

„1. Laut Mietanbot vom 01.10.2004 tritt der Mietvertrag mit Eingang der 1. Monatsmiete auf dem Bankkonto von [M] in Kraft – dies war laut vorliegender Kontoauszüge *der 2.11.2004 mit einem Betrag von EUR 550,00 (Miete inkl. USt).*

Wie hoch waren die Betriebskosten?

Welche Positionen umfassen diese?

Aus den vorgelegten nicht fortlaufenden Girokontenauszügen des Mieters bzw. der Vermieterin geht keine Position Überweisung Betriebskosten des Mieters hervor.

Sollten in der Miete die Betriebskosten enthalten sein (vgl. ursprüngliches Mietanbot: "Miete von EUR 500 zzgl. Umsatzsteuer und inklusive Betriebskosten"):

Gibt es eine Betriebskostenabrechnung, eine Vereinbarung über einen Teilungsschlüssel? Vor und nach dem Umbau? Belege betreffend Überweisung von Betriebskostennachzahlungen?

Laut Schreiben vom 18.06.2008 wurde die Heizungsanlage zwecks besseren Kostenüberblicks komplett getrennt.

Wann erfolgte dies? Gibt es Heizkostenabrechnungen?

Der handschriftliche Mietvertragsnachtrag vom 28.12.2006 lautet hingegen:

"Erhöhung der Monatsmiete wegen Fertigstellung ab 1.1.2007 auf monatlich EUR 800 + Umsatzsteuer und Betriebskosten".

Wurden nunmehr die Betriebskosten extra verrechnet? In den Kontoauszügen finden sich keine diesbezüglichen Positionen.

Um Aufklärung dieses Widerspruches wird ersucht.

2. Gab es neben dem Mietanbot noch Vereinbarungen über die Ausstattung? U.a. erfolgte ja am 29.11.2004 der Einbau einer neuen Küche, im Mietgegenstand?

(die ursprüngliche Küche im 1. OG wurde ja verlegt).

3. Wann ist der Mieter eingezogen?

4. War die Wohnung getrennt begehbar, abgeschlossen? (lt Schreiben vom 18.06.2008 bestanden sämtliche Möglichkeiten zur Benützbarkeit als abgeschlossene Wohnung). War sie zu Mietvertragsbeginn tatsächlich abgeschlossen?

5. Wann wurde mit dem Hausumbau (nicht Anbau betreffend) begonnen? Um Vorlage einer Baubeginnanzeige wird ersucht.

6. Im Veranlagungsakt liegen Rechnungen auf (zB Installateurrechnung 17.12.2004 – Teilrechnung laut Baufortschritt, Rechnung L betreffend Küche mit Lieferbestätigung 29.11.2004, Tischlerrechnung 7.12.2004), aus denen zu schließen ist, dass Bauarbeiten noch nach Mietvertragsabschluss stattfanden. Auch die Kreditverträge, insbesondere die Kreditaufstockung vom 22.12.2004 betreffend Fertigstellung Wohnungsumbau lassen darauf schließen.

Zudem führen Sie im Schriftsatz vom 15.07.2015 an das BFG an, dass Investitionen 2005 bis zum 09.11.2005 stattgefunden haben.

Vergleicht man den ursprünglichen Plan betreffend das 1. Obergeschoss aus 1969 und den Einreichplan aus 2004, so kann man ersehen, dass es im Wohnungsinneren massive Umgestaltungen gegeben hat (Wände versetzt bzw. entfernt, Küche auf die andere Seite und in den Wohn,- Essbereich integriert, Verkleinerung des Badezimmers mit integriertem WC, Vorraumumgestaltung, Anbringen einer Stiege zum Dachgeschoss etc.).

War der Mieter dadurch in der Benützung der Wohnung beeinträchtigt bzw. hat er bei den Umbauarbeiten die Wohnung vorübergehend nicht benützt?

Diesfalls, warum wurde der Mietvertrag nicht erst nach Fertigstellung abgeschlossen?

Gab es Benützungsvereinbarungen bzw. fand dies Niederschlag auf die Höhe der Miete?

Im Schriftsatz vom 23.02.2015 an das BFG schreiben Sie:

„Die Erhöhung der Miete erfolgte aufgrund des Ausbaues des Dachgeschosses, welcher anlässlich der Sanierung nicht in dem letztendlich erfolgten Umfang erfolgen sollte.“

Und an den UFS vom 18.06.2008:

„unvorhergesehene Aufwendungen:

Fertigstellung von 2 zusätzlichen Räumen im Dachgeschoss – Mieterhöhung wurde diesbezüglich durchgeführt“

Und handschriftlicher Vermerk auf Mietanbot mit Erhöhung der Monatsmiete wegen Fertigstellung ab 1.1.2007 auf EUR 800,00 + USt und Betriebskosten.

Gab es 2 Bauphasen? Zuerst Wohnungsumbau dann Dachausbau?

Wie wurde der Umbau, der Dachausbau, das Durchbrechen der 2. Geschossdecke bewerkstelligt? Musste der Mieter ausziehen, gab es Vereinbarungen betreffend eine Mietzinsminderung in Anbetracht der Wohnbeeinträchtigung, falls er in der Wohnung

verblieb?

Um Vorlage der Baubeginn – bzw. Bauvollendungsanzeige, bzw. anzeigen, wenn es 2 Bauphasen gegeben hat, bzw. des Bautagebuches wird ersucht.

Im ersten Erörterungstermin vor dem UFS vom 24.04.2008 wurde vorgebracht:

„Das Bauvorhaben wurde gemeinsam mit einem Sohn und dem Ehegatten realisiert. Wobei der zweite Sohn (nicht der Mieter) einen Neubau Wand an Wand errichtet hat“.

Hatte der Sohn und Mieter maßgeblichen Einfluss auf den Bauablauf?"

Der Vorhalt wurde mit Schriftsatz vom 17.07.2017 wie folgt beantwortet:

„1. Die erste Mietzahlung zum Mietanbot vom 01.10.2004 erfolgte am 06.10.2004 iHv EUR 550,00. Der Mieteingang scheint am Konto mit diesem Datum auf. Die Betriebskosten betrugen vermutlich EUR 92,12 für Strom und Heizung (= Gas). Betriebskostenjahresabrechnungen sind nicht vorhanden, da die Miete inklusive Betriebskosten vereinbart war.

Der handschriftliche Mietvertragsnachtrag vom 28.12.2006 ist nach dem bestehenden Verständnis so auszulegen, dass die Betriebskosten wie beim Basisvertrag in der Miete enthalten sind. Es wurden keine Betriebskosten extra verrechnet.

2. Vereinbarungen über die Ausstattung liegen nicht vor. Standardgemäß wurde der Vermietungsgegenstand aber mit einer Küche versehen. Dies ist bei Vermietungen generell üblich.

Entgegen dem Vorhalt gab es ursprünglich keine Küche im Obergeschoß. Da waren nur Schlafräume. Aus der Aktenlage muss auch ersichtlich sein, dass der ursprüngliche Zustand des Gebäudes der eines Einfamilienhauses war.

3. Der Mieter ist im Oktober 2004 eingezogen. Im Oktober 2004 erfolgte auch die erste Mietzahlung auf das Bankkonto der Vermieterin.

4. Die Wohnung ist bzw. war durch ein außenliegendes Stiegenhaus getrennt begehbar, sodass ein abgeschlossene Wohnung vorliegt bzw. immer vorlag. Bereits zu Mietvertragsbeginn war die Abgeschlossenheit vorhanden.

5. Die Bewilligung durch die Gemeinde für die geplanten Baumaßnahmen erfolgt lt. Einreichplan am 03.06.2004. Baubeginn war demnach im Juni 2004. Die Baubeginnmeldung an die Gemeinde ist in Kopie angeschlossen.

6. Der Altbau war ein Einfamilienhaus. Im Erdgeschoß befanden sich die Küche und der Wohnraum. Im Obergeschoß das Bad und Schlafräume. Daher war eine entsprechende Umgestaltung notwendig. Es wurde eine Innenstiege vom 1. OG in das 2. OG errichtet, damit nicht immer das außenliegende Stiegenhaus benützt werden müsste. Der Mieter war von Juni bis zum Wiedereinzug in die Mieträumlichkeiten bei der Schule wohnhaft. Aus der Aktenlage muss auch ersichtlich sein, dass die Benützungsaufnahme durch den Mieter mit einer reduzierten Miete erfolgte. Grundsätzlich verweisen wir in diesem Punkt auf die bisherigen aktenkundigen Eingaben.

Es gab keine zwei Bauphasen. Der Umbau erfolgte fließend mit der

Stiegenhauserweiterung bzw. Errichtung vom Obergeschoß in das Dachgeschoß. Dann

erfolgte der Einzug und konnte der Mietgegenstand provisorisch benützt werden. Dadurch ergab sich die niedrige Miete. **Während der Benützung erfolgte sodann auch der weitere Ausbau. All dies ist aktenkundig.**

Die angeforderten Baubeginnmeldungen, Meldung über die Benützungsaufnahme, sowie das Bautagebuch mit den maßgeblichen Kopien sind angeschlossen. Die Ziffern im Bautagebuch haben folgende Bedeutung:

Ziffer 3 = M

Ziffer 1 = 2. Sohn (kurz: S2)

Ziffer 2 = Zubau und Erdgeschoß W

Der Vorhaltsbeantwortung sind insbesondere folgende Schriftstücke angeschlossen:

- 1. Baubeginnmeldung von M und W an die Gemeinde vom 27.05.2004 betreffend das Bauvorhaben An-, Zu- und Umbau des Wohnobjektes, unterfertigt von W als Bauherr
- 2. Anzeige der Benützungsaufnahme an die Gemeinde vom 19.01.2007 betreffend obiges Bauvorhaben durch M und W, unterfertigt durch W, mit Bestätigungsvermerk des bauausführenden Unternehmens vom 08.01.2007
- 3. Das Bautagebuch mit den Regieberichten wurde nur auszugsweise betreffend Baumaßnahmen im Zeitraum 08.06.2004 bis 21.07.2004 vorgelegt.

Hinsichtlich der Ziffer 3 = M und vermutlich den Altbau betreffend (vgl. Vorhaltsbeantwortung) erfolgten in diesem Zeitraum folgende Bauschritte:

- Kran aufstellen
- Türen- und Fensterrahmen ausgebrochen
- Unterfangungen hergestellt, Träger eingezogen
- Fenster im OG (Küche) Stürze eingezogen, Fenster zugemauert, Terrasse Gefällsbeton hergestellt
- Decke Bereich Stiege (OG DG) ausgestemmt
- Decke fertig ausgestemmt, eingeschalt, bewehrt und betoniert
- Dachstuhl abgerissen
- Dachstuhl aufgestellt, Giebelmauer und Übermauer hergestellt
- Zwischenmauer DG hergestellt (wahrscheinlich vom Altbau zum Zubau)
- Zwischenwände hergestellt
- Kamin verlängert

In einem weiteren Schriftsatz vom 23.01.2018, in welchem der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen wurde, wird mitgeteilt, dass die bereits vorgelegten Bautagebücher von der Baukranaufstellung bis zum Baukranabbau reichen

würden, sonstige Bautagebücher wären nicht vorhanden bzw. könnten nicht mehr vorgelegt werden.

Im Übrigen werde das Beschwerdevorbringen aufrechterhalten. Die von M zu ihren Lebzeiten ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit umfasse alle Merkmale für eine Unternehmereigenschaft iSd UStG und für das Vorliegen einer Einkunftsquelle. Diesbezüglich wird auf die VwGH-Judikate VwGH 27.06.2017, Ra 2017/13/0029 und 29.06.2016, 2013/15/0308 verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

M schloss am 05.05.2004 mit ihrem Ehemann W einen Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines auf zehn Jahre befristeten Fruchtgenussrechtes am Obergeschoss eines Hauses mit der Möglichkeit der Dachgeschossnutzung ab. Das Haus, ein Einfamilienhaus, stand im Streitzeitraum im Eigentum ihres Ehemannes W und war 1969 errichtet worden. Im Erdgeschoß befanden sich die Küche und der Wohnraum, im Obergeschoß das Bad und Schlafräume, der Dachboden war nicht ausgebaut. Erdgeschoß und Obergeschoß waren durch ein außenliegendes Stiegenhaus getrennt begehbar. Die Räumlichkeiten im Obergeschoß wiesen eine Fläche von ca. 80 m² auf. Mit Baubewilligung vom 03.05.2004 wurde der Neu-, Zu- und Umbau des Einfamilienhauses gemäß Einreichplan vom 07.04.2004 genehmigt, wobei der Zubau nicht beschwerdegegenständlich ist. Der Einreichplan sah einen Umbau des Obergeschoßes mit Umgestaltung der Zimmereinteilung durch Wändeversetzen- bzw. entfernen (Gestaltung eines durchgehenden Küchen-, -Wohn- und Essbereiches, Vorraum-, und Badumgestaltung) und Anbringen einer im Wohnungsbereich integrierten Massivholzwendeltreppe in das Dachgeschoß vor, dies bedingte eine Durchstoßung der Decke. Der ursprüngliche Dachboden wurde ausgebaut, ein Schlafzimmer, Bad und WC sowie Vorraum und zwei zusätzliche lediglich mit Estrich ausgestattete Dachbodenräume geschaffen. Dies erforderte insbesondere eine Erneuerung des Dachstuhls, Fensteraustausch, Schaffung einer neuen Heizanlage (Gas- bzw. Solar) mit Trennung zwecks besseren Betriebskostenüberblicks. Durch den Dachbodenausbau in ein Dachgeschoß wurde laut Einreichplan eine zusätzliche Fläche von ca 40 m² (Schlafzimmer, Vorraum, Bad, WC) geschaffen. Die darüber hinaus noch ausbaubaren Flächen von ca. 36 m² sind darin noch nicht enthalten. Mit dem Umbau wurde im Juni 2004 begonnen und bis Ende Juli 2004 im Wesentlichen Maurer- und Zimmereiarbeiten ausgeführt. Es folgten weitere Arbeiten der Professionisten, insbesondere Installateur, Maurer und Tischler, wobei Investitionen bis zum 09.11.2005 stattfanden.

Zwischenzeitlich nahm M am 01.10.2004 ein Mietanbot ihres Sohnes S auf Anmietung der Fruchtgenussflächen (1. OG mit dem Recht auf Dachbodennutzung) auf unbestimmte Dauer gegen Bezahlung einer wertgesicherten monatlichen Miete von 500 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und inklusive Betriebskosten an. Die Mietzahlungen wurden durch Vorlage

einzelner Kontoauszüge der Vermieterin belegt. Anfänglich wurde als Miete an M EUR 550,00 überwiesen. Es gab keine Betriebskostenjahresabrechnungen. S, welcher im Juni 2004 ausgezogen und bei seinem Arbeitgeber wohnhaft war, konnte nach seinem Wiedereinzug im Oktober 2004 den Mietgegenstand provisorisch benützen. Die Küche wurde am 29.11.2004 geliefert.

In einem handschriftlich verfassten Nachtrag vom 28. Dezember 2006 wurde die monatliche Miete auf 800 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten erhöht. Der erste nach der Mietzinserhöhung vorliegende Kontoauszug der Vermieterin weist einen Betrag von EUR 880,00 aus. Die Anzeige der Benützungsaufnahme an die Gemeinde erfolgte am 19.01.2007.

M war Rechnungsadressatin betreffend die Baumaßnahmen, wobei sie die auf die Fruchtgenussflächen entfallenden Kosten von EUR 133.000 übernommen hatte.

Aus der Vermietung hat M Einkünfte und Umsätze erklärt sowie Vorsteuern geltend gemacht. M ist am 03.02.2014 verstorben.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des FA, dem Vorbringen bzw. den Vorhaltsbeantwortungen von M bzw. nach deren Ableben durch den Verlassenschaftskurator und den beigebrachten Unterlagen.

Den vorgelegten Rechnungen der Professionisten, den Datumsangaben betreffend deren Ausstellung bzw. der Art der Fakturierung (Arbeiten lt. Baufortschritt) kann entnommen werden, dass die Umbauarbeiten noch lange nach Mietvertragsbeginn und Einzug in die Wohnung im Oktober 2004 fort dauerten. Dies deckt sich mit dem eigenen Vorbringen von M bzw. des Verlassenschaftskurators, wonach Investitionen bis Ende 2005 stattgefunden haben. Die in den Bautagebüchern dokumentierte Bauphase im Sommer 2004 betrifft im Wesentlichen lediglich Maurer – und Zimmererarbeiten, welche in der Regel am Anfang eines Umbaus stehen, während es zur ungehinderten Bewohnbarkeit noch vieler folgender Schritte durch Professionistenarbeiten bedurfte.

Rechtslage

Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

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.

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.

Erwägungen

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 zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit),

wobei die drei Kriterien kumulativ vorliegen müssen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, 14. Auflage, § 2 Tz 160, VwGH 17.12.2001, 98/14/0137,).

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.

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 Liebhaberei², 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 berechnete 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 Einnahmen unterliegen diesfalls nicht der Einkommensteuer, die mit der (privaten) Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind steuerrechtlich den Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen. Die Entgelte unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern können nicht abgezogen werden (Ruppe, UStG3, § 12 Tz 113). Eine Liebhabereiprüfung hat diesfalls nicht stattzufinden. 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).

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 selbständig 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 Gebrauchs 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 Gestaltungsmissbrauch handelt (vgl. BFG 08.05.2018, RV/5100329/2011).

Jakom, EStG 2019 § 4 Rz 332 ff führt zu den Anerkennungsvoraussetzungen aus:

„Außenwirkung .

Grds ist zu fordern, dass vertragl Vereinbarungen zw nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden übl sind. Schriftform ist daher nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrags übl, ihn in Schriftform abzuschließen.....“

„Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt.

Nicht nur bei Vereinbarungen zw nahen Angehörigen gilt der Grundsatz, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt derjenige, der sich darauf beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen hat. Verbleibende Zweifel gehen zu seinen Lasten (s DKMZ/Doralt/Renner § 2 Rz 163).....

Fremdüblichkeit . Die Vereinbarung muss schließl einem Fremdvergleich standhalten. Leistungsbeziehungen zw einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch ggü einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist idR auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung ggü dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 24.2.99, 96/13/0201). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunübl sein (s VwGH 10.9.98, 93/15/0051). Zunächst ist daher zu prüfen, ob zw Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Bei Beurteilung der Angemessenheit ist aber auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw Toleranzgrenze zu berücksichtigen (VwGH 29.7.97, 93/14/0056; 17.12.14, 2010/13/0115). Einzelne unübl Bedingungen zw nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächl durchgeführtes Geschäft steuerl nicht anerkannt wird; maßgebl ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedl Bedeutung zukommen kann (BFH, BStBl II 97, 196). Die Fremdunüblichkeit kann auch lediglich in „Nebenbestimmungen“ liegen (stRspr; s VwGH 30.6.15, Ra 2015/15/0028, mit Hinweis auf VwGH 23.6.09, 2004/13/0090, betr den Ausschluss des Ersatzes von Investitionen).

Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (VwGH 28.6.06, 2002/13/0119). Die Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdübl gestaltet sein (s VwGH 1.12.92, 92/14/0149).

Fremdübl Durchführung. Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden übl ist. Wird etwa ein fremdübl Mietvertrag zw Ehegatten abgeschlossen, aber tatsächl keine oder eine zu geringe Miete bezahlt, so ist dies dem Abschluss eines Mietvertrags mit denselben Konditionen gleichzuhalten (s auch VwGH 20.10.16, Ro 2014/13/0021).....

Und in Rz 345 ff:

„Miet-/Pachtvertrag.

Zivilrechtl ist der Abschluss eines Mietvertrages auch mündl oder durch schlüssiges Verhalten iSd § 863 ABGB zulässig. Im Geltungsbereich des MRG ist allerdings bei gewissen Klauseln (zB Befristung, Lagezuschlag, vertragl Kündigungsgründe) Schriftlichkeit zwingend erforderl (in dieser Allgemeinheit daher unzutrz VwGH 16.4.91, 90/14/0043 und LStR 1207). Fehlen schriftl Vereinbarungen betr die Verbindung der behauptetermaßen an verschiedene Mieter vermieteten Wohneinheiten durch eine Innentreppe, ist die Annahme der belangten Behörde, dass im rechtsgeschäftl Verkehr

mit Fremden nicht so vorgegangen worden wäre, nicht unschlüssig (VwGH 30.6.10, 2005/13/0057). Liegt zulässigerweise kein schriftl Mietvertrag vor (s aber VwGH 30.6.05, 2001/15/0081), so müssen zumindest die wesentl, auch unter Fremden üblicherweise vereinbarten Vertragsbestandteile fixiert werden (zB Bestandgegenstand, befristeter oder unbefristeter Mietvertrag, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Tragung der Betriebskosten – VwGH 1.7.03, 97/13/0215). Die Fremdüblichkeit ist aus der Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.7.96, 94/15/0039).....

Für mangelnde Fremdüblichkeit spricht zB:die Aufteilung der Betriebskosten bleibt dem Einvernehmen der Beteiligten überlassen; Mietzins beträgt nur 10–20 % des von Fremdmietern geforderten Betrags;..... nur teilweise Inrechnungstellung von Betriebskosten (VwGH 22.11.06, 2004/15/0139);Nutzungsüberlassung einer tatsächl größeren Wohnung an die Tochter auf Basis einer Nutzfläche von „nur“ 160 m² (VwGH 26.5.10, 2006/13/0134); keine Nachvollziehbarkeit, woraus sich die Höhe der jährl an die Mutter geleisteten Pacht- bzw Mietzahlungen ergibt (VwGH 26.2.13, 2010/15/0014);“

Im Gegenstandsfall wurde ein schriftliches Mietanbot, welches durch den Eingang der Miete auf dem Bankkonto von M zum Mietvertrag und damit zur Regelung des Mietverhältnisses erhoben wurde, gestellt.

Hinsichtlich der **Voraussetzung des „eindeutigen und klaren Inhalts“** ist auszuführen:

Analysiert man die einzelnen im Mietanbot niedergelegten Vertragsbestimmungen, so ergibt sich folgendes Bild:

Der **Mietgegenstand** definiert sich aus dem 1. OG der Liegenschaft mit dem Recht auf Dachbodennutzung. Wenn man bedenkt, dass die Anmietung der Wohnung ab 01.10.2004 in die bis Ende 2005 andauernde Phase der Renovierung des Gesamtobjektes und den Ausbau des Dachbodens fällt, so lässt sich daraus nicht festmachen, bis wann der Mietgegenstand lediglich einen allenfalls als Lagerfläche dienenden Dachboden mitumfasste bzw. ab wann der Mietgegenstand um zumindest 40 m² nutzbarer Wohnfläche erweitert wurde.

Hier hätte es zumindest einer schriftlichen Regelung über den Bauablauf, eines Zeitplanes und einer dem Baufortschritt folgenden **Anpassung des Mietzinses** an den jeweiligen Renovierungszustand des bestehenden 1. OG und die durch den Dachausbau neu geschaffene zusätzliche Mietfläche bedurft. Eine explizite Zustimmung des Mieters wäre nach Ansicht des BFG Voraussetzung.

In der Vorhaltsbeantwortung wird angeführt, dass „*standardgemäß der Vermietungsgegenstand mit einer Küche versehen ist*“. Wie aus dem Akt hervorgeht, wurde die Küche erst am 29.11.2004 und somit fast zwei Monate nach Mietvertragsbeginn und Einzug von S geliefert. Es hätte auch hier in fremdüblicher Weise einer schriftlichen Regelung bedurft, wie sich das Fehlen dieses für die Bewohnbarkeit wesentlichen Elements auf den Mietzins auswirkt.

Die **monatliche Miete** umfasste laut Mietanbot vom 01.10.2004 den Betrag von EUR 500,00 zuzüglich Umsatzsteuer und inklusive **Betriebskosten**. Es wurde weder ein betragsmäßig definiertes Betriebskostenkonto noch ein Betriebskostenabrechnungsschlüssel vereinbart und auch keine Betriebskostenjahresabrechnung erstellt. Eine exakte Betriebskostenregelung erscheint jedoch im Gegenstandsfall unabdingbar, dies umso mehr, als sowohl der Umbau selbst, aber auch die damit verbundene Erweiterung der Wohnfläche unmittelbar Einfluss auf die Höhe der Betriebskosten haben mussten.

Im Übrigen wurde die Beheizung des Gesamtobjektes erneuert und die Heizanlage komplett getrennt. Dies hätte fremdüblich daher zumindest in einer konkreten schriftlichen Regelung betreffend Abrechnung, Zeitpunkt und Höhe der Betriebskosten einschließlich der Heizkosten seinen Niederschlag finden müssen.

Mit handschriftlichem Vermerk vom 28.12.2006 auf dem ursprünglichen Mietanbotsexemplar vom 01.10.2004 wurde die monatliche Miete wegen Fertigstellung auf EUR 800,00 + Umsatzsteuer und Betriebskosten erhöht. Abgesehen davon, dass es sich hier nach dem äußeren Anschein mehr um eine formlose Notiz ohne Unterfertigung handelt, lässt dieser Passus auch inhaltlich eine klare, eindeutige und jeden Zweifel ausschließende Regelung der nunmehrigen Mietzinsgestaltung vermissen. Die Mietzinserhöhung ist weder zeitlich noch vom Leistungsumfang hinsichtlich vermieteter Fläche und Ausstattungszustand klar zuordenbar.

Folgt man den Ausführungen iRd Schriftsatzes vom 15.07.2015., so haben Investitionen bis November 2005 stattgefunden. Es ist daher anzunehmen, dass spätestens zu diesem Zeitpunkt das Mietobjekt, nämlich die Wohnung im 1. OG einschließlich des ausgebauten Dachgeschoßes mit zumindest einer bewohnbaren Fläche von 40 m² bereits voll benutzbar war, es sich daher bereits zu diesem Zeitpunkt um eine Wohnung im Ausmaß von zumindest 120 m² gehandelt hat. Die Anzeige der Benützungsaufnahme bei der Gemeinde vom 19.01.2007 kann nur als formaler, baupolizeilich erforderlicher Formalakt angesehen werden, der keine Rückschlüsse auf den Zeitpunkt der Nutzungsaufnahme betreffend das ausgebaute Dachgeschoß verlässlich zulässt. Vielmehr ist dem Vorbringen, wonach die Wohnung nach dem Einzug am 01.10.2004 durch S provisorisch benutzt worden wäre, zu folgen und davon auszugehen, dass S die Wohnung ab diesem Zeitpunkt benutzt hatte und sukzessive nach Baufortschritt das Dachgeschoß in seine Benutzung integriert hat.

Das gegenständliche Mietanbot, das Fehlen von zusätzlichen Regelungen betreffend die Größe und Ausstattung der Wohnung im Zuge der Renovierungs- und Erweiterungsarbeiten, die nicht in sinnvollem zeitlichen Zusammenhang zur Wohnungserweiterung stehende Mietzinserhöhung laut Zusatz vom 28.12.2006 sowie das gänzliche Fehlen von konkreten Angaben betreffend die Betriebskosten führen dazu, dass die Regelung des beschwerdegegenständlichen Mietverhältnisses insgesamt nicht den von der Judikatur geforderten eindeutigen und klaren Inhalt aufweist (vgl hierzu VwGH 24.02.1999, 96/13/0201 und 29.11.2000, 95/13/0004).

Zur Frage, ob das Mietverhältnis unter den vorliegenden Umständen auch unter Fremden so abgeschlossen worden wäre:

Es stellt sich zum einen die Frage, ob es grundsätzlich fremdüblich ist, eine Wohnung anzumieten und zu benützen, in welcher über einen längeren Zeitraum umfassende Umbaumaßnahmen und Erweiterungen vorgenommen werden.

Es ist naheliegend, dass die Nutzung infolge der Bautätigkeit der Handwerker nicht ungestört war. In der Vorhaltsbeantwortung vom 17.07.2017 wird ja ebenfalls vorgebracht, dass S ab Mietbeginn 01.10.2004 die Wohnung vorläufig nur provisorisch benutzen konnte. Dass dieser Tatsache weder in einer zusätzlichen vertraglichen Regelung Rechnung getragen wurde, noch in der Mietzinsgestaltung – wie oben dargestellt – ihren Niederschlag gefunden hatte, ist fremdunüblich und nur durch die familienhafte Nahebeziehung erklärbar.

Wenn im Schriftsatz vom 23.02.2015 ausgeführt wird, dass *„die Erhöhung der Miete auf Grund des Ausbaues des Dachgeschoßes erfolgte, welcher anlässlich der Sanierung nicht in dem letztendlich erfolgten Umfang erfolgen sollte“*, so zeigt dies überdies, dass erst während laufender Vermietung der tatsächlich erfolgte Ausbauzustand der Wohnung einschließlich des Dachgeschoßes entwickelt wurde. Es mag dahingestellt bleiben, ob S in die Planungs- und Ausführungsüberlegungen miteinbezogen wurde. Tatsache ist, dass bei Anmietung der Wohnung weder der endgültige Zustand noch das endgültige Ausmaß der benutzbaren Wohnfläche feststand.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 17.07.2017 wird ausgeführt:

„Die erste Mietzahlung zum Mietanbot vom 01.10.2004 erfolgte am 06.10.2004 iHv EUR 550,00. Der Mieteingang scheint am Konto mit diesem Datum auf. Die Betriebskosten betrugen vermutlich EUR 92,12 für Strom und Heizung (= Gas). Betriebskostenjahresabrechnungen sind nicht vorhanden, da die Miete inklusive Betriebskosten vereinbart war.

Der handschriftliche Mietvertragsnachtrag vom 28.12.2006 ist nach dem bestehenden Verständnis so auszulegen, dass die Betriebskosten wie beim Basisvertrag in der Miete enthalten sind. Es wurden keine Betriebskosten extra verrechnet“.

Wie aus den vorgelegten Kontoauszügen hervorgeht, wurden bis 01.01.2007 EUR 550,00, ab diesem Zeitpunkt EUR 880,00 überwiesen. Darin sollten die Betriebskosten laut obigem Vorbringen enthalten sein. Betriebskosten sind jedoch keine konstante Größe, sie variieren nach Verbrauch und benutzter Fläche, wobei insbesondere im Zuge von Handwerkerarbeiten mit einem zusätzlich höheren Verbrauch zu rechnen ist. Eine Korrektur durch eine Betriebskostenjahresabrechnung hat überdies nicht stattgefunden.

Wenn im oben erwähnten Schriftsatz hingewiesen wird, *„es gab keine zwei Bauphasen. Der Umbau erfolgte fließend mit der Stiegenhauserweiterung bzw. Errichtung vom Obergeschoß in das Dachgeschoß. Dann erfolgte der Einzug und konnte der Mietgegenstand provisorisch benützt werden. Dadurch ergab sich die niedrige Miete. Während der Benützung erfolgte sodann auch der weitere Ausbau. All dies ist*

aktenkundig“, und dies im Kontext zum Vorbringen, wonach Investitionen bis November 2005 erfolgten, in Zusammenschau mit den Bautagebüchern und den Rechnungen der Professionisten über das Jahr 2005 hin gelesen wird, so wird dadurch schlüssig belegt, dass die Fertigstellung des Mietgegenstandes im endgültigen Zustand nach und nach während laufender Vermietung erfolgte.

Ein fremder Dritter wäre das beschwerdegegenständliche Mietverhältnis mit derartigen unklaren bzw. fehlenden Regelungen über Mietgegenstand, Mietzins, Betriebskosten, Ausstattung, Ausmaß der Beeinträchtigung in der Nutzung, insbesondere in Anbetracht der unmittelbar im streitgegenständlichen Mietzeitraum erfolgten Bauarbeiten, nicht eingegangen. Eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen ist überdies schon dann nicht fremdüblich, wenn sie aus Sicht einer der beiden Vertragsparteien nur unter Berücksichtigung des Naheverhältnisses zur anderen Vertragspartei Sinn macht.

Es erübrigt sich zu prüfen, ob die vereinbarten Mietentgelte per se den Maßstäben eines Fremdvergleichs gerecht und als marktüblich angesehen werden können (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), zumal bereits die fehlende Regelung über die sukzessive Anpassung der Miete an die nutzbare Fläche je nach Baufortschritt einem Fremdvergleich nicht standhält.

In einer Gesamtbetrachtung des festgestellten Sachverhalts ist daher die Schlussfolgerung zu ziehen, dass das beschwerdegegenständliche Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit und Erfüllung der Anerkennungsvoraussetzungen für Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen im Sinne der oben dargelegten Judikatur steuerlich nicht berücksichtigt werden kann.

Die dem gegenständlichen Mietverhältnis zugrunde liegende behauptete Leistungsbeziehung zwischen M und S ist mangels fremdüblicher Gestaltung als privat veranlasst zu qualifizieren und somit steuerlich nicht anzuerkennen. M kam im Hinblick auf die gegenständliche Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft zu, womit weder ertragsteuerlich eine Einkunftsquelle vorliegt, noch Umsatzsteuer festzusetzen ist.

Die endgültige Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für 2005, 2006, 2007 und die Endgültigerklärung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 erfolgten infolge Wegfalls der Ungewissheit (vgl. § 200 Abs. 2 BAO).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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 im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelangt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 3. Juni 2019