

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 17. Jänner 2014 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 bis 2009 sowie betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

1. Der Beschwerdeführer errichtete in den Jahren 2007 und 2008 einen Zubau an das in seinem und seiner Gattin im gemeinsamen Eigentum stehende Einfamilienhaus. Die Baukosten betrugen 208.630,29 € netto. Mit diesem Zubau wurden 75 Quadratmeter Wohnfläche sowie Kellerräumlichkeiten und eine Doppelgarage errichtet und wurde durch die bauliche Verbindung des Zubaus mit einem Teil der Räumlichkeiten des bereits bestehenden Wohnhauses im Ausmaß von 55 m² eine gesonderte Wohneinheit im Ausmaß von insgesamt 130 m² geschaffen. Diese Wohnung wird seit der Errichtung vom Sohn des Beschwerdeführers bewohnt. Dazu wurde ein vom Beschwerdeführer mit dem Sohn geschlossener Mietvertrag am 27.2.2009 beim Finanzamt angezeigt und vergebührt und ab dem Jahr 2009 vom Beschwerdeführer Einkünfte sowie steuerpflichtige Umsätze aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Dazu wurden die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 am 30.4.2011 bei der Abgabenbehörde eingereicht.

2. Im Jänner 2012 wurde von der Abgabenbehörde eine Betriebsprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2009 sowie den Nachschauzeitraum Jänner 2010 bis November 2011 durchgeführt (BP-Bericht 18.1.2012). Erst nach Abschluss dieser Prüfung wurden vom Beschwerdeführer am 17.2.2012 Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2007 und 2008 eingereicht und darin jeweils Vorsteuern aus den Errichtungskosten des Zubaus in Höhe von 27.692,64 € für das Jahr 2007 sowie in Höhe von 14.087,92 € für das Jahr 2008 geltend gemacht. Die Abgabenbehörde erlies in weiterer Folge mit Ausfertigungsdatum 13.8.2012 bzw. 2.4.2012 jeweils erklärungsgemäße Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bzw. 2008.

3. Im Anschluss an eine weitere abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 (gemäß dem Prüfungsauftrag vom 20.8.2013) wurde zur Vermietung der Wohnung durch den Beschwerdeführer an seinen Sohn unter der Tz 1 „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ des BP-Berichtes (Ausfertigungsdatum 16. Jänner 2014) zusammengefasst festgestellt, dass in den Jahren 2007 und 2008 vom Beschwerdeführer an sein Wohnhaus ein Zubau errichtet und diese Räumlichkeiten im Gesamtausmaß von 130 Quadratmetern ab 1.1.2009 an den Sohn des Beschwerdeführers vermietet worden seien. Dazu sei am 27.2.2009 ein schriftlicher Mietvertrag mit einer Vertragsdauer von 3 Jahren und einem monatlichen Mietzins in Höhe von 490 € zzgl. 10 % Umsatzsteuer unterfertigt worden.

Erst mit Eingabe vom 17. Februar 2012 seien jeweils mit Umsatzsteuerjahreserklärungen die Vorsteuern für 2007 in Höhe von 27.692,64 € sowie für 2008 in Höhe von 14.087,92 € geltend gemacht worden. Dazu sei festzustellen, dass mit Niederschrift vom 18. Jänner 2012 eine vorangegangene Betriebsprüfung für das Jahr 2009 und 2010 abgeschlossen worden und zu diesem Zeitpunkt dieser Sachverhalt dem Finanzamt noch nicht bekannt gewesen sei.

Nach Würdigung aller vorliegenden Umstände liege im Hinblick auf diese Vermietung keine steuerliche Einkunftsquelle vor, da dieses Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dies insbesondere auch, weil die Höhe der Miete von 4,15 € brutto pro Quadratmeter nicht als fremdüblich zu beurteilen sei. Zum Vorbringen, dass vom Sohn selbst ein wesentlicher Beitrag zur Errichtung dieses Zubaus geleistet worden sei, werde angemerkt, dass die weiteren Umstände, nämlich

- dass keine entsprechenden schriftlichen Vereinbarungen in Bezug auf diese Kosten und Arbeitsbeteiligung bestehen würden und
- das Mietverhältnis zudem nur auf 3 Jahre abgeschlossen worden sei sowie
- der Mietvertrag, der bereits mit 31.12.2012 ausgelaufen sei, bisher nicht verlängert worden sei,

einem Fremdvergleich nicht standhalten würden. Auch der „räumliche Familienverband“ sowie die Tatsache, dass das Mietobjekt nicht öffentlich inseriert worden sei und auch der Umstand,

dass Belege über die Mietzahlungen trotz Barzahlungen nicht ausgestellt worden seien, sei nicht fremdüblich.

Die geltend gemachten Vorsteuern für die Jahre 2007 und 2008 seien daher nicht anzuerkennen. Antragsgemäß werde die in den Folgejahren entrichtete Umsatzsteuer für dieses Objekt storniert. Vorsteuern seien laut Auskunft des Steuerberaters für die Jahre 2009 bis 2011 nicht mehr geltend gemacht worden. Ebenfalls würden die ertragssteuerlichen Auswirkungen antragsgemäß für den Prüfungszeitraum neutralisiert.

4. Das Finanzamt schloss sich in weiterer Folge den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ mit Ausfertigungsdatum 17. Jänner 2014 im wiederaufgenommen Verfahren die streitgegenständlich angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008. Darüberhinaus wurden auch die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 wiederaufgenommen und die steuerpflichtigen Umsätze bzw. Einkünfte in den Sachbescheiden um die auf die Vermietung der Wohnung an den Sohn entfallenden Umsätze bzw. Einkünfte vermindert.

5. In weiterer Folge wurde lediglich gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie gegen die Bescheide, mit welchen diese Verfahren wiederaufgenommen wurden, Beschwerde erhoben.

In der gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren erhobenen Beschwerde (Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 14. Februar 2014) wurde eingewendet, dass die Feststellung im Betriebsprüfungsbericht unzutreffend sei, dass dieser Sachverhalt erst im Zuge der Betriebsprüfung ermittelt werden hätte können, da für die Jahre 2009 inkl. Nachschauzeitraum bis 2011 bereits eine Betriebsprüfung durchgeführt worden sei, im Zuge dieser Prüfung alle Einkünfte, so auch die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung an den Sohn (Mieteinnahmen, Basis für die Umsatzsteuer, Anschaffungskosten laut Anlageverzeichnis) offengelegt worden seien und der Prüfer die Daten zur Kenntnis genommen und nicht beanstandet habe. Warum sich der Prüfer nicht um die „näheren Umstände der Vermietung gekümmert“ habe, könne nicht gesagt werden, jedenfalls seien dem Prüfer alle angeforderten Unterlagen zur Verfügung gestellt worden. Man wisse nicht, warum sich der Prüfer nicht für „die Grundlagen der Vermietung in ***2*** interessiert“ habe.

Weiters wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass gem. § 303 BAO die Ermessensübung grundsätzlich entsprechend zu begründen sei, insbesondere aber bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme des Verfahrens.

In der Beschwerde gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 wurde vorgebracht, dass durch den Zubau zum bestehenden Wohnhaus neue Räumlichkeiten im Ausmaß von ca. 75 m² errichtet worden seien und für die anteiligen

Baukosten des Altbestandes in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2009 und folgende keine (anteilige) Afa in Abzug gebracht worden sei.

Mit dem Sohn sei vereinbart worden, dass er diverse Ausbauten selbst zu übernehmen habe und sei „selbstverständlich“ „klar“ gewesen, dass der Sohn für die getätigten Investitionen und Arbeitsleistungen eine Gegenleistung bekommen würde bzw. diese auf die Miete angerechnet würden.

Im Jänner 2012 habe bereits eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2009 inkl. Umsatzsteuervorschau bis 2011 stattgefunden. „Dem Betriebsprüfer konnte leider der Umstand, dass es für die Jahre 2007 bzw. 2008 eine Errichtung der Wohnung gegeben hat, nicht konkret vorgelegt werden, da die entsprechenden Belege bzw. Rechnungen zum Teil erst um die notwendigen Rechkriterien ergänzt werden mussten, damit die Voraussetzung des Vorsteuerabzuges gegeben waren. Selbstverständlich wurden dem Prüfer auch die gesamten Vermietungseinkünfte (inkl. ***2***) offengelegt. Auch hinsichtlich der Abschreibungshöhe für die Vermietung gab es auch keinerlei Beanstandungen durch den Prüfer. In entsprechenden Unterlagen hatte der Prüfer volle Einsicht. Warum jetzt das Finanzamt so tut, als wenn dies eine totale Überraschung wäre bzw. sei die Vermietung in ***2*** völlig unbekannt.“

Der Betriebsprüfer (gemeint jener der die Prüfung betreffend die Jahre 2007 und 2008 durchgeführt hatte – Anmerkung des Richters) habe die Räumlichkeiten besichtigt und sei dabei auch darauf hingewiesen worden, was Altbestand und Neubestand sei. Somit sei das Umlegen des Mietentgeltes in Höhe von 4,15 € pro Quadratmeter „auf die Gesamtfläche eine sehr gewagte Berechnung“, zumal dem Prüfer auch das Anlagenverzeichnis, in welchem der Altbestand des Gebäudes nicht aufgenommen worden und auch keine Abschreibung steuerlich geltend gemacht worden sei, vorgelegen sei. „Zusätzlich spielte die Frage der Gegenverrechnung der Eigenleistungen des Mieters keinerlei Rolle! Es hätte ja sein können, dass es sich bei der Miete im Mietvertrag um eine sogenannte „saldierte“ Miete handelt? (eigentliche Miete abzüglich der geleisteten Eigenleistungen!)“

Zu dem von der Betriebsprüfung ins Treffen geführten Umstand, dass das Mietverhältnis, welches auf 3 Jahre abgeschlossen worden sei, fremdunüblicherweise nicht mehr verlängert worden sei, werde angemerkt, dass aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen zum Mietrecht, das Mietverhältnis dadurch in ein unbefristetes umgewandelt worden sei und es insoweit keinen neuen Mietvertrag mehr benötigt habe.

Der Mieter habe beim Neubau Leistungen erbracht und seien die entsprechenden Nachweise der Abgabenbehörde vorgelegt worden. Selbstverständlich habe es eine Regelung hinsichtlich der Einbauten gegeben, diese seien aber nicht in Schriftform (als Teil des Mietvertrages) festgehalten worden.

6. In der in weiterer Folge von der Abgabenbehörde mit Ausfertigungsdatum 4. September 2014 erlassenen Beschwerdeentscheidung wurde entgegnet, dass im Zuge der Prüfung zwar mitgeteilt worden sei, dass der Sohn als Mieter für den Zubau erhebliche Leistungen und Zahlungen selbst erbracht habe. Ein schriftlicher Vertrag hierüber sei aber nicht abgefasst worden und seien vom Betriebsprüfer mehrfach entsprechende Berechnungsgrundlagen angefordert worden. Schriftliche Vereinbarungen mit dem Sohn betreffend diverser Eigenleistungen, Kostenübernahmen oder dergleichen hätten aber trotz mehrfacher Aufforderung durch den Prüfer nicht vorgelegt werden können.

Letztendlich sei in einer Mail, datiert mit 9.10.2014, vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt worden, dass die vom Sohn und seiner Gattin erbrachten Eigenleistungen im Schätzungswege mit einem Betrag zwischen 50.000 € und 70.000 € zu bewerten seien. Vom Sohn selbst bezahlte Baurechnungen in Höhe von 16.775,11 € seien in Form einer Exceltabelle vorgelegt worden.

Der Mietvertrag sei auf 3 Jahre befristet ohne Vereinbarung über etwaige fremdübliche Ablösen abgeschlossen worden. Ein fremder Dritter hätte niemals derartige Investitionen ohne schriftliche, vertragliche Absicherungen getätigt und einen auf 3 Jahre befristeten Mietvertrag abgeschlossen, auch wenn der Beschwerdeführer dazu ins Treffen führe, dass bei Mietvertragsabschluss klar gewesen sei, dass diese Leistungen auf die Miete angerechnet würden; dass dabei solche Vereinbarungen nicht in den Mietvertrag aufgenommen werden, sei nicht fremdüblich und auch nicht nachvollziehbar.

Die üblichen Mietpreise in ***2*** und Umgebung seien mit durchschnittlich 7,50 Euro brutto pro Quadratmeter ermittelt worden. Wenn nach den Ausführungen des Beschwerdeführers die vom Sohn erbrachten Eigenleistungen und teilweise Kostenübernahmen von Baurechnungen möglicherweise als eine Art „Mietvorauszahlung“ zu werten wäre und deshalb die Miete niedriger bemessen worden sei, sei darauf hinzuweisen, dass in den Erklärungen ein solcher Tatbestand jedoch bisher nicht berücksichtigt worden sei.

Zudem müsse bei der Errichtung von Einfamilienhäusern, die der privaten Nutzung ebenso dienen könnten wie der Vermietung, die Absicht der künftigen Vermietung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Es sei nicht ausreichend, dass die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst werde oder lediglich sondiert werde, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lasse. Es seien in der Bauphase weder schriftliche Vereinbarungen getroffen worden und noch vom Sohn erbrachte Eigenleistungen bzw. Bezahlungen von Baurechnungen schriftlich dokumentiert worden. Der Mietvertrag sei letztendlich erst nach Fertigstellung des Bauwerkes am 27.2.2009 unterfertigt worden.

Zur Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren wurde von der Abgabenbehörde in der abweisenden Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass aus den der Abgabenbehörde vorliegenden Unterlagen bei Erlassen der Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2008 nicht erkennbar gewesen sei, dass es sich bei den geltend gemachten Vorsteuern um jene, die aus der Errichtung des Zubaus zum Einfamilienhaus resultierten, handeln würde. Erst im Zuge der Betriebsprüfung seien neue Tatsachen und Sachverhalte hervorgekommen, die bei Erlassen der Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2008 von der Abgabenbehörde nicht berücksichtigt werden hätten können.

Im übrigen seien die Einkünfte aus der Vermietung an den Sohn nicht Gegenstand der den Zeitraum 2009 und 2010 umfassenden Betriebsprüfung gewesen, weshalb die Ausführungen des Beschwerdeführers, dass bereits bei der Vorprüfung dieser Sachverhalt offengelegt worden sei, unzutreffend seien, zumal die Vorsteuern für die Jahre 2007 und 2008 erst nach Abschluss dieser Prüfung geltend gemacht worden seien. Der Prüfungsabschluss sei am 18.1.2012 erfolgt und die Umsatzsteuererklärungen 2007 und 2008 seien erst am 17.2.2012 eingebracht worden. Ebenso wenig seien dem Prüfer, welcher die Zeiträume 2009 und 2010 geprüft habe, Mietverträge vorgelegen. Diese seien nach der Einreichung der Erklärungen über den Innendienst des BV 24 angefordert worden.

In diesem Punkt widerspreche sich der Beschwerdeführer selbst. Während in der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide auf Seite 2 angeführt worden sei, dass der „Umstand, dass es für die Jahre 2007 bzw. 2008 eine Errichtung der Wohnung gegeben hat, nicht konkret vorgelegt werden konnte, da die entsprechenden Belege ergänzt werden mussten....“, sei in der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren auf Seite 2 ausgeführt, dass dem Vorprüfer alle Unterlagen vorgelegt worden seien und dass er sich für den Zubau nur nicht interessiert habe.

7. In dem mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 8. Oktober 2014 in weiterer Folge eingebrachten Vorlageantrag wurde zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer eingewendet, dass die Vermietung der Wohnung an den Sohn erstmalig in den Steuererklärungen für das Jahr 2009 erfasst worden sei und entgegen der Ausführungen des Finanzamtes, wonach die Vermietungseinkünfte nicht Gegenstand der Prüfung gewesen seien, dem Prüfungsauftrag zu entnehmen sei, dass sowohl die Einkommens- als auch die Umsatzsteuer für die Jahre 2009f geprüft worden sei und es hinsichtlich der Miethöhe im Rahmen der Umsatz- und Einkommensteuer zu keinerlei Beanstandungen gekommen sei. Die nunmehrige Feststellung, dass es sich um keine fremdübliche Vermietung handle, wäre auch schon bei der Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2010 ein „Feststellungsgrund“ gewesen, da sich seit diesem Zeitpunkt nichts geändert habe. Was sich der damalige Prüfer gedacht bzw. warum er keinerlei Unterlagen betreffend die neu vermietete Wohnung angefordert habe,

könne nicht beurteilt werden. Es wäre bereits damals Aufgabe des Prüfers gewesen, zu prüfen, ob die Vermietung alle Kriterien einer fremdüblichen Vermietung aufweist.

Wenn in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt werde, dass im Zuge der Erlassung der Abgabenbescheide für die Jahre 2009 und 2010 der Mietvertrag von der Abgabenbehörde (BV 24) angefordert worden sei, sei daraus abzuleiten, dass dem Finanzamt der Mieter der Wohnung, die Miethöhe und die Größe der Wohnung bekannt gewesen ist. Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass dem Finanzamt aufgrund der vorliegenden Unterlagen bei Erlassen der Umsatzsteuerbescheide 2007 bzw. 2008 nicht erkennbar gewesen sei, dass es sich bei dem errichteten Gebäude um ein Einfamilienhaus handle, welches der privaten Nutzung (in diesem Falle der Nutzung durch den Sohn) ebenso dienen könne wie der Vermietung und erst im Rahmen der Prüfung neue Tatsachen hervorgekommen seien, die bei Erlassen der Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 nicht berücksichtigt werden hätten können, sei sohin nicht zutreffend. Erst bei der Prüfung der Steuerbescheide 2007 bzw. 2008 sei dann konkret geprüft und festgestellt worden, dass die Vermietung nicht fremdüblich sei. Eine Prüfung, ob die Eigenleistungen als Mietvorauszahlung zu werten seien, sei zur Sicherheit nicht vorgenommen worden, da dies ja ein anderes Ergebnis zur Folge hätte haben können, als die Vorgabe, die die Fachabteilung des Finanzamtes Innsbruck an den Prüfer gemacht habe.

Zu den angefochtenen Bescheiden betreffend die Umsatzsteuer wurde im Vorlageantrag zusammengefasst vorgebracht, dass es Aufgabe der Abgabenbehörde gewesen wäre, insbesondere während der Betriebsprüfung, festzustellen, ob allenfalls eine „Mietvorauszahlung“ vorgelegen habe. Vielleicht wären die Eigenleistungen des Mieters als Vorauszahlungen zu werten und damit der „dargestellte Sachverhalt des Finanzamtes Innsbruck in sich schon falsch“.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

§ 303 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann also ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen oder Beweismittel, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0035). Ob diese Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen“ sind, ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Umstände, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch bei der Entscheidung nicht berücksichtigt wurden, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine amtswegige Wiederaufnahme. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0035).

Zur Wiederaufnahme der Verfahren enthalten die angefochtenen Bescheide folgende Begründung:

" Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen."

In der TZ1 des BP-Berichtes wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass nach Würdigung aller vorliegenden Umstände hinsichtlich der Vermietung der Wohnung durch den Beschwerdeführer an seinen Sohn keine steuerliche Einkunftsquelle vorliege, da dieses Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhalte. Als neu hervorgekommene Umstände wurden dazu angeführt, dass

- die Höhe der Miete von 4,15 € brutto pro Quadratmeter nicht als fremdüblich zu beurteilen sei

- zu den vom Sohn im Rahmen der Errichtung erbrachten Eigenleistungen und Kostenübernahmen keine schriftlichen „Verträge“ existieren würden
- das Mietverhältnis trotz der Eigenleistungen und Kostenübernahmen durch den Sohn nur auf 3 Jahre abgeschlossen worden sei
- keine Belege über die Mietzahlungen ausgestellt worden seien, obwohl diese bar beglichen worden seien.

In der Tz 1 des BP-Berichtes wurden damit die Sachverhaltsumstände angeführt, die die Abgabenbehörde in Anbetracht des in der TZ 1 des BB-Berichtes weiters dargestellten Verfahrensganges (erstmal) in die Lage versetzten, das Mietverhältnis auf seine Fremdüblichkeit hin zu überprüfen bzw. zu beurteilen und in weiterer Folge zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtigt haben.

Wenn dazu in der Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren ausgeführt wurde, dass die Feststellung im Betriebsprüfungsbericht, dass dieser Sachverhalt erst im Zuge der Betriebsprüfung ermittelt werden hätte können, unzutreffend sei, da für die Jahre 2009 inkl. Nachschauzeitraum bis 2011 bereits eine Betriebsprüfung durchgeführt worden sei, im Zuge dieser Prüfung alle Einkünfte, so auch die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung an den Sohn (Mieteinnahmen, Basis für die Umsatzsteuer, Anschaffungskosten laut Anlageverzeichnis) offengelegt worden seien und der Prüfer die Daten zur Kenntnis genommen und nicht beanstandet habe, ist darauf hinzuweisen, dass die bloße Offenlegung dieser Vermietungseinkünfte und zwar in Bezug auf die Mieteinnahmen und die Anschaffungskosten laut Anlagenverzeichnis, keine Überprüfung zuließen, ob dieses Mietverhältnis als fremdüblich beurteilt werden kann. Dazu bedurfte es eben der o.a. Feststellungen in der nachfolgenden Betriebsprüfung. Dass diese Sachverhaltsumstände erst in der nachfolgenden Betriebsprüfung erhoben wurden, wird auch vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt.

Vielmehr wird in der Beschwerde dazu ausgeführt, dass sich der Prüfer der vorangegangenen Betriebsprüfung nicht für „näheren Umstände der Vermietung gekümmert“ habe und man nicht wisse, warum sich der Prüfer für „die Grundlagen der Vermietung nicht interessiert“ habe.

Weiters räumt der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang im Vorlageantrag ein, dass der Umstand, dass es sich bei der Nutzungsüberlassung der Wohnung an den Sohn um keine fremdübliche Vermietung handle, schon bei der Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2010 ein „Feststellungsgrund“ gewesen wäre, da sich seit diesem Zeitpunkt nichts geändert habe. Was sich der damalige Prüfer gedacht bzw. warum er keinerlei Unterlagen betreffend die vermietete Wohnung angefordert habe, könne nicht beurteilt werden. Es wäre bereits damals

Aufgabe des Prüfers gewesen, zu prüfen, ob die Vermietung alle Kriterien einer fremdüblichen Vermietung aufweist.

Somit steht aber zweifelsfrei fest, dass die konkreten Umstände der Vermietung der Wohnung durch den Beschwerdeführer an seinen Sohn im Rahmen der Vorprüfung nicht Prüfungsgegenstand waren und kamen damit aus Sicht des Finanzamtes nachträglich jedenfalls neue Tatsachen hervor, die zu der Beurteilung führten, dass es sich bei der Vermietung der Wohnung an den Sohn um eine nicht fremdübliche Vermietung handelt (Höhe der Miete von 4,15 € brutto pro Quadratmeter; Mitwirkung des Sohnes bei Errichtung dieses Zubaus; keine Verträge über diese Kosten und Arbeitsbeteiligung des Sohnes; fehlende Verlängerung des Mietverhältnis nach Ablauf von 3 Jahren; keine Belege über die Mietzahlungen trotz Barzahlungen) und damit zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtigt haben.

Wenn vom Beschwerdeführer im Vorlagenantrag eingewendet wird, dass in der Beschwerdeentscheidung festgehalten worden sei, dass im Zuge der Erlassung der Abgabenbescheide für die Jahre 2009 und 2010 der Mietvertrag über den Innendienst des BV 24 angefordert worden sei und somit dem Finanzamt sehr wohl der Mieter der Wohnung, die Miethöhe und die Größe der Wohnung bekannt gewesen sei, wird darauf hingewiesen, dass ungeachtet des Umstandes, wann die Abgabenbehörde vom Mietvertrag Kenntnis erlangt hat, bloße Feststellungen in Bezug auf den Mieter der Wohnung, die Miethöhe und die Größe der Wohnung noch keine Rückschlüsse darauf zulassen, ob ein Mietverhältnis als fremdüblich zu beurteilen ist.

Zudem wird auch im Vorlageantrag eingeräumt, dass erst bei der Prüfung der Steuerbescheide 2007 bzw. 2008 konkret geprüft und festgestellt worden sei, dass die Vermietung vom Beschwerdeführer an den Sohn „keine ernsthafte Vermietung“ sei.

2. Umsatzsteuerbescheide

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Vermietung der Wohnung durch den Beschwerdeführer an seinen Sohn umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen ist.

In ertragssteuerlicher Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zuletzt VwGH 28.5.2015, 2012/15/0106)

und diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Maßgeblich ist die im "allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Abzustellen ist nur darauf, ob der Beschwerdeführer mit einer fremden Person den Vertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit seinem Sohn (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

Während in der Regel zwischen sich fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien bei Abschluss von Verträgen ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser unter nahen Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden. Um zu gewährleisten, dass durch fremdunübliche Gestaltungen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden, hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung diese Kriterien für die steuerliche Anerkennung von sogenannten Familienverträgen aufgestellt und haben diese ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung, weshalb sie in jenen Fällen zum Tragen kommen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Ergibt die Beweiswürdigung im konkreten Fall, dass die zwischen den nahen Angehörigen geschlossenen Vereinbarungen den oben angeführten Kriterien nicht entsprechen bzw. dass sie nicht fremdüblich umgesetzt wurden, ist in der Vermietung 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.

Zur Umsatzsteuer ist zunächst auf die Bestimmung des § 2 Abs. 1 UStG 1994 zu verweisen. Danach 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.

Für die Umsatzsteuer vertritt der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung die Auffassung, dass auch die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Unionsrechtes in Betracht kommt.

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit, verweist der Verwaltungsgerichtshof u.a. auf das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler.

Danach ist die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen ein Wohngebäude im konkreten Fall überlassen wird und unter den Umständen unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen. Dabei fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere, wenn die Überlassung der Nutzung nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem anderen einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.3.2013, 2009/15/0215).

Wesentlich für die Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist somit ebenfalls wie für das Ertragssteuerrecht das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung, wobei dies an Hand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen ist.

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren wurde von der Abgabenbehörde einerseits die Höhe des Mietentgeltes als auch die Tatsache, dass keine Aufzeichnungen bezüglich der vom Sohn getätigten Mieterinvestitionen geführt worden und darüberhinaus auch keine schriftlichen Vereinbarungen in Zusammenhang mit diesen Mieterinvestitionen getroffen wurden, als Umstände ins Treffen geführt, die nach Auffassung der Abgabenbehörde gegen eine fremdübliche bzw. marktkonforme Vermietung sprechen. Andererseits wurde von der Abgabenbehörde darauf verwiesen, dass die Miete in Form von Barzahlungen beglichen wurde und auch darüber keine Aufzeichnungen geführt wurden und darüberhinaus das Mietentgelt nicht entsprechend der Indexentwicklung angepasst worden sei.

Zur Höhe des Mietentgeltes wurde im BP-Bericht angeführt, dass die vereinbarte Höhe des Mietentgeltes in Höhe von 4,15 € pro Quadratmeter als nicht fremdüblich zu beurteilen sei und in der Beschwerdevorentscheidung dazu weiter ausgeführt, dass die ortsüblichen Mietpreise mit durchschnittlich 7,50 Euro brutto pro Quadratmeter ermittelt worden seien.

Der grundsätzlichen Feststellung des Finanzamtes, dass das ortsübliche Mietentgelt in etwa 7,50 Euro brutto pro Quadratmeter betrage, wurde vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten.

Unter Zugrundelegung des ortsüblichen Mietentgeltes betrug sohin das im Mietvertrag vereinbarte Mietentgelt nahezu nur die Hälfte des ortsüblichen Mietentgeltes und wäre daher insoweit grundsätzlich jedenfalls als nicht fremdüblich zu beurteilen.

Wenn dazu vom Beschwerdeführer ins Treffen geführt wird, dass vom Sohn als Mieter im Zuge der Errichtung des Zubaus erhebliche Eigenleistungen erbracht worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass in keiner Weise festgestellt werden kann, ob überhaupt und gegebenenfalls, in welchem Umfang vom Sohn des Beschwerdeführers Eigenleistungen erbracht wurden, da

diesbezüglich vom Beschwerdeführer trotz Aufforderung der Abgabenbehörde im laufenden Prüfungsverfahren keinerlei konkrete Angaben über Zeitpunkt, Art und Umfang der vom Sohn erbrachten Eigenleistungen gemacht wurden und lediglich eine Excel-Tabelle betreffend Elektroinstallationsmaterial vorgelegt wurde.

Diesbezüglich wurde in der Beschwerdeentscheidung auch ausgeführt und damit vorgehalten, dass im Zuge der Prüfung zwar mitgeteilt worden sei, dass der Sohn als Mieter für den Zubau erhebliche Leistungen und Zahlungen selbst erbracht habe, ein schriftlicher Vertrag hierüber aber nicht abgefasst worden sei und vom Betriebsprüfer mehrfach entsprechende Berechnungsgrundlagen angefordert worden seien, schriftliche Vereinbarungen mit dem Sohn betreffend diverse Eigenleistungen, Kostenübernahmen oder dergleichen aber trotz mehrfacher Aufforderung durch den Prüfer nicht vorgelegt worden seien. Letztendlich sei in einer Mailnachricht des steuerlichen Vertreters datiert mit 9.10.2014 lediglich mitgeteilt worden, dass die vom Sohn und seiner Gattin erbrachten Eigenleistungen im Schätzungswege mit einem Betrag zwischen 50.000 € und 70.000 € zu bewerten seien. Vom Sohn selbst bezahlte Baurechnungen in Höhe von 16.775,11 € seien in Form einer Exceltabelle dem Prüfer vorgelegt worden.

Hiezu ist vorweg festzuhalten, dass sich insoweit die Ausführungen in der Beschwerde gegen die Sachbescheide als unzutreffend erweisen, wonach entsprechende Nachweise hinsichtlich der vom Mieter erbrachten Eigenleistungen der Abgabenbehörde vorgelegt worden seien.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass, wenn die vom Sohn des Beschwerdeführers erbrachten Eigenleistungen der Höhe nach vom Beschwerdeführer selbst nur im Schätzungswege beziffert werden können und diese demnach mit einem Betrag zwischen 50.000 € und 70.000 € zu bewerten seien, es nicht als fremdüblich zu beurteilen ist, wenn bei derart hohen Eigenleistungen keine Aufzeichnungen geführt werden. Zumal die vom Beschwerdeführer im Schätzungswege angegebene Bewertungsspanne bei 40 % liegt (Differenz zwischen 50.000 € und 70.000 €).

Wird aber der Wert dieser Leistungen vom Leistungserbringer selbst im Schätzungswege mit einer erheblichen Bandbreite angegeben, so ist auch nicht überprüfbar, in welchem Umfang tatsächlich Leistungen erbracht wurden und in welcher Höhe diese tatsächlich als eine Art Mietvorauszahlung allenfalls auf die laufend zu entrichtende Miete anzurechnen wäre.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass es keine im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis darstellt, dass ein Mieter erhebliche Eigenleistungen und Kostenbeiträge bei der Errichtung des künftigen Mietobjektes tätigt bzw. leistet. Sollte es in Ausnahmefällen dennoch zu einer solchen Vorgangsweise kommen, ist es aber als absolut fremdunüblich zu beurteilen, wenn weder vom Mieter noch vom Vermieter Aufzeichnungen über den Zeitpunkt, die Art und den Umfang der vom Mieter erbrachten Eigenleistungen und Kostenbeiträge geführt werden.

Ebensowenig ist es als eine im Wirtschaftsleben geübten Praxis und damit als fremdüblich zu beurteilen, dass in einem solchen Fall in dem zwischen dem Mieter und Vermieter geschlossenen schriftlichen Mietvertrag zwar die Höhe eines Mietentgeltes fixiert wird, dass der Höhe nach weit unter dem ortsüblichen Mietentgelt liegt, aber in keinerlei Weise in diesem schriftlichen Mietvertrag festgehalten wird, in welchem Umfang vom Mieter Eigenleistungen und Kostenübernahmen getätigt wurden und wie diese entweder auf das monatliche Mietentgelt zur Anrechnung gelangen sollen oder allenfalls als eine Art Mietvorauszahlung auf die Miete anzurechnen seien.

Als völlig fremdunüblich ist es auch zu werten, wenn ein Mieter erhebliche Eigenleistung und Kostenübernahmen und zwar in Höhe von geschätzt 50.000 € und 70.000 € im Rahmen der Errichtung des Mietobjektes tätigt, dass im Mietvertrag der befristet auf drei Jahre abgeschlossen wird, keinerlei Vereinbarungen über die Art und Weise der Ablöse sowie über deren Höhe in Bezug auf die vom Mieter erbrachten Eigenleistungen und Kostenübernahmen im Rahmen der Errichtung des Mietobjektes nach Ablauf des Mietvertrages getroffen werden. Im Mietvertrag ist diesbezüglich lediglich die Regelung enthalten, dass die Wohnung nach Beendigung des Mietverhältnisses oder auch bei vorzeitiger Kündigung gereinigt sowie neu ausgemalt zu übergeben ist (vgl. Punkt 5 des Mietvertrages).

Daran vermag auch der in der Beschwerde ins Treffen geführte Umstand, dass der Mietvertrag nach Ablauf von drei Jahren nicht verlängert und dadurch aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen ohnehin in ein unbefristetes Mietverhältnis umgewandelt worden sei, da dies einerseits zu Beginn des Mietverhältnisses für den Sohn als Mieter in keinerlei Weise absehbar bzw. gesichert war und andererseits ein fremder Vermieter immer darauf Bedacht nehmen wird, dass ein von ihm geschlossenes befristetes Mietverhältnis nicht in ein unbefristetes Mietverhältnis umgewandelt wird.

Aber auch die Modalitäten der Mietzinszahlungen vermögen das behauptete Mietverhältnis in der im Mietvertrag vereinbarten Form nicht zu erweisen. Nach Pkt. III des Mietvertrages wäre die monatliche Miete von 539 € inkl. Umsatzsteuer sowie die Betriebskosten bis spätestens zum 5. eines jeden Monats auf das vom Vermieter bekanntgegebene Konto zu entrichten gewesen. Eine Überweisung der Miete an den Beschwerdeführer ist aber nach den Feststellungen der Abgabenbehörde nicht erfolgt. Nach den Ausführungen im BP-Bericht, sind nämlich trotz Barzahlungen der Mietentgelte keine Belege erstellt worden und ist diese Feststellung im weiteren Abgabeverfahren durch den Beschwerdeführer unwidersprochen verblieben. Eine solche Vorgehensweise ist aber, wie auch in der Tz 1 des BP-Berichtes festgestellt wurde, in keinerlei Weise als fremdüblich zu beurteilen. Ein fremder Dritter Mieter würde sich schon alleine aus dem Grund einer allenfalls notwendigen Nachweisführung der Bezahlung des Mietentgeltes für einen bestimmten Zeitraum, die Bezahlung der Miete jeweils schriftlich bestätigen lassen. Ebenso würde ein fremder Dritter Vermieter, um jeweils einen

Überblick über die bereits bezahlten Mietentgelte aber auch schon alleine aus steuerlichen Gründen, Aufzeichnungen über die Barzahlungen der Mietentgelte und Betriebskosten führen.

In diesem Zusammenhang wird auch noch auf die unwidersprochen verbliebenen Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung verwiesen, wonach im Mietvertrag unter Punkt III zwar eine Wertsicherung des Hauptmietzinses nach dem Verbraucherpreisindex 1976 vereinbart worden sei, jedoch jedenfalls im Zeitraum vom 1.1.2009 bis 31.12.2011 die Mieterträge vom Beschwerdeführer immer in selber Höhe erklärt worden seien.

Aufgrund der voranstehend Ausführungen steht für das Verwaltungsgericht insgesamt zweifelsfrei fest, dass im Streitfall die Nutzungsüberlassung der Wohnung vom Beschwerdeführer an seinen Sohn nicht im Rahmen eines fremdüblichen Mietverhältnis erfolgt ist.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass auch der Umstand, dass vom Beschwerdeführer die Vorsteuern aus den Errichtungskosten des Zubaus in der nicht unbeträchtlichen Höhe von 27.692,64 € für 2007 bzw. 14.087,92 € für 2008 erst am 17.2.2012 mit den bei der Abgabenbehörde eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2007 und 2008 geltend gemacht wurden (also erst rund 5 Jahre nachdem die Vorsteuern mit Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht werden hätten können), nach Auffassung des Gerichtes darauf schließen lässt, dass vom Beschwerdeführer nicht von Anfang an eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung der Wohnung beabsichtigt war, zumal diese Umsatzsteuerklärungen erst nachdem eine von der Abgabenbehörde im Jänner 2012 durchgeführte Betriebsprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009 zu keinen Feststellungen in Bezug auf das streitgegenständliche Mietverhältnis geführt hat, bei der Abgabenbehörde eingereicht wurden.

Abschließend wird weiters angemerkt, dass vom Beschwerdeführer selbst ab dem Jahr 2012 keinerlei Einkünfte bzw. Umsätze aus der „Vermietung“ der Wohnung an den Sohn mehr erklärt wurden und darüberhinaus die ebenfalls im Anschluss an die Betriebsprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, in welchem die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung an den Sohn nicht mehr enthalten sind, vom Beschwerdeführer nicht angefochten wurden.

3. Ermessen

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit

und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24.04.2014, 2010/15/0159, mwN).

Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257). Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen.

Bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen verbietet die Interessensabwägung den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise etwa als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben unterbleiben (vgl. ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22).

Da die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig sondern vielmehr als beträchtlich einzustufen sind, wurde das Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt.

4. Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung:

Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung (Ausfertigungsdatum 4. September 2014) wurde mit Schreiben vom 8. Oktober 2014 ein Vorlageantrag eingebracht. In einem Ergänzungsschreiben vom 9. Oktober 2014 wurde sodann ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat gestellt.

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und b BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264) beantragt wird.

Nach § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a und b BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264) beantragt wird.

Die Anträge auf Entscheidung über eine Beschwerde durch den Senat sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sind jeweils in der Beschwerde oder im Vorlageantrag zu stellen

(vgl. Ritz, BAO, § 272, Rz. 4 sowie § 274, Rz. 2). Es genügt daher nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Beschwerde oder Vorlageantrag) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird.

Im vorliegenden Fall wurden weder in der Beschwerde vom 14. Februar 2014 noch im Vorlageantrag vom 8. Oktober 2014 die Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Vielmehr wurden diese Anträge erst in dem den Vorlageantrag ergänzenden Schriftsatz vom 9. Oktober 2014 (mit dem Betreff: Ergänzung Vorlageantrag vom 8.10.2014) eingebracht.

Demnach bestand kein Rechtsanspruch auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO.

5. Zulässigkeit einer ordentlichen 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.

Da die Streitfrage ausschließlich von der Beurteilung der Frage, ob das Mietverhältnis als fremdüblich zu beurteilen ist, abhängig ist, und es sich dabei wie eingangs ausgeführt, um eine Tatfrage handelt, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 8. Juni 2020