

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den vorsitzenden Richter R1, den beisitzenden Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder R3 und R4 und im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 24.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 19.04.2013 betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2011, sowie Umsatzsteuer 2003 bis 2011 und über die Beschwerde vom 30.11.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 30.10.2017 betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2015, sowie Umsatzsteuer 2013 bis 2015 und den Bescheid der belangten Behörde vom 15.10.2013 betreffend Umsatzsteuer 2012 in der Sitzung am 30.01.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung:

I. zu Recht erkannt

- Die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.
- Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2015 sowie Umsatzsteuer 2003 bis 2011 und 2013 bis 2015 werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. beschlossen:

- Die Beschwerde gegen den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2012 wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. b iVm. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrenslauf

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) ist Unternehmer und Geschäftsführer sowie alleiniger Gesellschafter der GmbH, in der Folge: GmbH).

Zudem vermietet der Bf. eine Liegenschaft in Adresse, beginnend mit dem Jahr 2001, wobei erste Einnahmen im Jahr 2002 erzielt worden sind. Diese Vermietung ist nach zwei durchgeführten Außenprüfungen (Jahre 2005 bis 2007 und 2012 bis 2015) der einzige zwischen den Verfahrensparteien strittige Punkt.

Die Einkommen- und Umsatzsteuer des Bf. in den Jahren 2003 bis 2011 wurden aufgrund der unklaren Lage betreffend des Vorliegens von Liebhaberei zunächst vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO) veranlagt und die vom Bf. vorgenommen Vermietungen grundsätzlich anerkannt. Das betrifft auch die Jahre 2005 bis 2007, die einer Außenprüfung unterzogen worden sind.

Mit Bescheiden vom 19.04.2013 erfolgte beim Bf. die endgültige (§ 200 Abs. 2 BAO) Veranlagung zur Einkommensteuer 2003 bis 2011. In diesen Bescheiden wurde die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit nicht anerkannt, da Liebhaberei iSd. § 1 Abs. 2 LVO vorliege. Nach dem Akteninhalt sei das Ergebnis der tatsächlichen Vermietung erheblich von der Prognoserechnung (stammend aus dem Jahr 2007) des Bf. abgewichen. Die Vermietung wurde folglich aus der Einkünfteermittlung ausgeschieden.

Die begehrten Vorsteuern seien aufgrund der Liebhabereivermutung, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als unecht steuerfrei anzusehen sei, nicht abziehbar. In Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer werde aufgrund der Inrechnungstellung geschuldet.

Mit Schriftsatz vom 24.05.2013 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Berufung. Einzig Fragen im Zusammenhang mit der Vermietung des verfahrensgegenständlichen Einfamilienhauses wurden darin aufgeworfen. Die übrigen Punkte blieben unbekämpft.

In der Berufung brachte der Bf. vor, die Feststellung der Liebhaberei sei ohne weitere Erhebungen lediglich aufgrund der Aktenlage erfolgt und hätte weiterer Erhebungen bedurft. Es sei tatsächlich zu Abweichungen von der ursprünglichen Prognoserechnung gekommen, was aber auf Unwägbarkeiten zurückzuführen sei. Es wurde mit der Berufung eine aktualisierte Prognoserechnung vorgelegt, die auch Instandhaltungszehntel und ein 3%iges Mietausfallsrisiko enthalte. Zudem sei es möglich gewesen, die Wohnung seit 01.01.2013 „endlich adäquat“ zu vermieten. Die monatlichen Mieteinnahmen betrügen ab 01.01.2013 damit 1.200 Euro inkl. USt (Wohnung) sowie 396 Euro inkl. USt (Geschäftsraum).

Das Gebäude bestehe aus zwei Einheiten und stelle ein nicht sinnvoll zur Befriedigung eines privaten Wohnbedürfnisses geeignetes Objekt dar, sodass umsatzsteuerliche Liebhaberei nach § 6 LVO ausgeschlossen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.12.2013 wurde die Berufung abgewiesen. Als Begründung führte die belangte Behörde an, dass die Vermietung der Wohnung an die Mutter des Bf. erfolge und nicht den Anforderungen für die Anerkennung von Verträge zwischen nahen Angehörigen entspreche (insbesondere wegen des zu geringen Mietentgelts von monatlich 550 Euro inklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten – fremdüblich seien mindestens 1.000 Euro pro Monat). Ebenso nicht fremdüblich sei die Geschäftsraumvermietung im Erdgeschoß an eine GmbH deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. sei. Auch hier sei das monatliche Mietentgelt von 300 Euro (brutto) viel zu niedrig angesetzt.

Da beide Mietverhältnisse wegen Fremdunüblichkeit nicht anzuerkennen seien, würde sich die Frage nach der Liebhaberei nicht mehr stellen.

Mit Schriftsatz vom 16.01.2014 begehrte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht ohne näher auf den Inhalt der Beschwerdeentscheidung einzugehen. Der Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Für die Jahre 2012 bis 2015 erklärte der Bf. positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche bei der Veranlagung durch die belangte Behörde mangels Einkunftsquelleneigenschaft ausgeschieden wurden. Nach einer durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2015 wurden diese Vermietungserträge ab dem Jahr 2013 teilweise anerkannt (hinsichtlich der ab 01.01.2013 fremd vermieteten Wohnung, nicht aber, was die Vermietung an die GmbH betrifft). In diesen Jahren wurde daher ein geringeres Einkommen aus Vermietung veranlagt, als der Bf. erklärt hatte.

In der Umsatzsteuer wurden die erklärten Umsätze aus der Vermietung in eine Steuerschuld aufgrund der Rechnung umgedeutet. Nach Durchführung der Außenprüfung verringerten sich diese aufgrund der Rechnung geschuldeten Beträge, weil die Wohnraumvermietung anerkannt wurde.

Mit Schriftsatz vom 30.11.2017 brachte der Bf. Beschwerde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2012 bis 2015 ein. Diese Bescheide datieren mit Ausnahme des Umsatzsteuerbescheides 2012 mit 30.10.2017. Der Umsatzsteuerbescheid 2012 erging am 15.10.2013. Der Bf. beantragte in seiner Beschwerde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat des Verwaltungsgerichts.

Mit Beschwerdevereinscheidungen jeweils vom 13.02.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 30.11.2017 gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2015 als unbegründet ab. Im Wesentlichen wurde dies damit begründet, dass zwischen dem Bf. und der GmbH keine der Angehörigenjudikatur entsprechende Vermietung vorliege.

Gegen diese Beschwerdevereinscheidungen brachte der Bf. mit Schreiben vom 12.03.2018 einen Vorlageantrag ein.

Mit Beschluss vom 05.07.2018 forderte das Verwaltungsgericht u.a. zur Stellungnahme hinsichtlich der streitgegenständlichen Vermietung auf, welche der Bf. mit E-Mail seines steuerlichen Vertreters vom 22.10.2018 eingebracht hat.

In der am 30.01.2019 antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung über die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2015 erläuterte der Bf. im Detail die Größe und Raumaufteilung des Streitobjekts, sowie die Nutzung des Gebäudes in den Streitjahren.

Sachverhalt

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt steht nach Durchführung der mündlichen Verhandlung fest:

Am Eingang des Streitobjekts im Erdgeschoß befindet sich ein Flur (allgemeiner Teil, 5,25 Quadratmeter). Rechts davon liegt das Top 1 (35,4 Quadratmeter). Ebenfalls im Erdgeschoß ist das Stiegenhaus, welches ins Obergeschoss führt und zur im Obergeschoss befindlichen Wohnung Top 2 gehört. Zu Top 2 zu zählen ist auch der linke Teil des Erdgeschosses, bestehend aus Garage vorne und überdachter Freifläche hinten. In Summe hat Top 2 126,96 Quadratmeter.

Das Gebäude ist nicht unterkellert. Der Dachboden verfügt über keine Nutzfläche, sondern befindet sich dort die Heizanlage des Hauses.

Der Bf. hat die Liegenschaft im Jahre 2000 erworben. Ab 1.11.2002 wurde Top 2 den Eltern des Bf. (bzw. nach dem Tode des Vaters, der Mutter) um 655 Euro brutto überlassen (schriftlicher Mietvertrag vom 30.10.2002), Top 1 stand vorerst leer.

Ab 2007 wurde Top 1 an die GmbH vermietet. Irrtümlich wurden im schriftlichen Mietvertrag 300 Euro ohne Umsatzsteuer (steuerfrei nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994) angesetzt. Der Bf. wollte die Vermietung jedoch umsatzsteuerpflichtig behandeln, weshalb die Umsatzsteuer aus der monatlichen Zahlung von 300 Euro herausgerechnet wurde (Monatsmiete ab 01.01.2007: 250 Euro zuzüglich 50 Euro Umsatzsteuer).

Mit August 2010 endete die Überlassung von Top 2 durch den Tod der Mutter des Bf. Nach Leerstand wurde die Wohnung von Juli 2011 bis Dezember 2012 der geschiedenen Gattin des Bf. um 500 Euro brutto monatlich überlassen (mündlicher Mietvertrag).

Im Jahr 2012 fiel der Fehler bei Top 1 auf, weshalb die Miete auf die ursprünglich gewollten 300 Euro angepasst und gleichzeitig um einen Inflationszuschlag von 10 % erhöht wurde (somit 330 Euro netto bzw. 396 Euro brutto). Diese Anpassung erfolgte im Oktober 2012 rückwirkend ab Jänner mit Einmalzahlung und ab November 2012 regelmäßig.

Ab 2013 wurde Top 2 an eine 3-köpfige Familie um 1.200 Euro brutto monatlich vermietet (mündlicher Mietvertrag), die in keinem Angehörigenverhältnis zum Bf. steht. Im Jahr 2016, also außerhalb des Streitzeitraums, wurde die Miete vom Bf. auf 700 Euro brutto herabgesetzt, weil der Mieter von seiner Frau samt Stiefkind verlassen worden und dem Bf. an der Weitervermietung ohne Leerstand gelegen war.

Alle im Zusammenhang mit den Mietverhältnissen bzw. Überlassungen geleisteten Monatszahlungen beinhalten jeweils die Betriebskosten inklusive Heizung. Eine genaue Abrechnung dieser Betriebskosten erfolgte nicht.

Der Bf. hat im Streitzeitraum für die Überlassung der Liegenschaft keine Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis im Sinne des § 11 UStG 1994, sondern bloße Dauerbelege ohne offenen Umsatzsteuerausweis ausgestellt.

Beweiswürdigung

Die Ausmaße der genutzten Flächen sind aus dem im Akt befindlichen Gebäudeplan, sowie den Feststellungen der Betriebsprüfung und den Aussagen des Bf. in der mündlichen Verhandlung ableitbar.

Die Einzelheiten der Überlassung der streitgegenständlichen Liegenschaft an die Mutter des Bf. ergeben sich insbesondere aus dem Mietvertrag vom 30.10.2002, der als Bestandsobjekt drei Zimmer plus Garage, Kellerabteil (nicht vorhanden), Dachbodenabteil (nicht vorhanden) und Garten- sowie Schwimmbadnutzung angibt.

Aus diesem Mietvertrag ergibt sich auch der Mietzins von 550 Euro. Die Betriebskosten werden im Vertrag mit 104 Euro (tatsächlich: 105 Euro) angegeben und waren nach Angabe des Bf. in der mündlichen Verhandlung zusätzlich zum Mietzins zu leisten, was sich auch aus den vom Bf. vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ableiten lässt.

Dass der Bf. für diese Überlassung keine Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt hat, hat der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubhaft unter Offenlegung der von ihm ausgestellten Dauerbelege, dargelegt. Das Bundesfinanzgericht folgt dieser Aussage, zumal auch eine Rechnungsausstellungsverpflichtung nach § 11 UStG 1994 nicht besteht und

der Bf. auch gegenüber dem Mieter ab 2013 keine Rechnungen ausgestellt hat. Die belangte Behörde konnte überdies solche Rechnungen weder im Original noch in Kopie beistellen. Auch in den Arbeitsbögen beider Außenprüfungen waren keine derartigen Rechnungen auffindbar.

Dass der Bf. die Wohnung Top 2 von Juli 2011 bis Dezember 2012 an seine geschiedene Gattin um 500 Euro brutto monatlich überlassen hat, wurde erstmals - und für den erkennenden Senat glaubwürdig - in der mündlichen Verhandlung vorgetragen.

Zum Nichtvorliegen einer steuerrechtlich anzuerkennenden Vermietung an die Eltern bzw. Mutter, sowie später, an die ehemalige Ehegattin unter Berücksichtigung der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird auf die nachfolgenden Erwägungen (A sowie A.1.) verwiesen.

Die Einzelheiten der Überlassung der streitgegenständlichen Liegenschaft an die GmbH ergeben sich insbesondere aus dem Mietvertrag vom 27.12.2006 sowie aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.10.2017 und den Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung. Dem Bericht der Außenprüfung lässt sich insbesondere das Ausmaß der vermieteten Flächen sowie die entsprechenden Räume und die Höhe der Mietzahlungen entnehmen.

Die Indexzahlen des Verbraucherpreisindex 2005 wurden den Veröffentlichungen des Statistik Austria entnommen.

Die Umstände der Vermietung an den Dritten ergeben sich widerspruchsfrei aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.10.2017 sowie den Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung.

Die iZm. diesen Vermietungen stehenden Werbungskosten und Vorsteuern wurden im Verhältnis des Anteils der jeweils vermieteten Nutzfläche zur Gesamtnutzfläche der Liegenschaft, ausgehend von den seitens der Verfahrensparteien unbestrittenen Beträgen aus den Abgabenerklärungen des Bf. ermittelt. Daher entfallen 21,8% der Werbungskosten und Vorsteuern auf die Vermietung von Top 1 und 78,2% auf Top 2.

Da der Bf. neben der Überlassung des Wohnraums auch die Heizwärme für den Mieter zur Verfügung stellte, war ein Anteil des einheitlichen Mietzinses dieser Wärmelieferung zuzuordnen. Dasselbe gilt für die Überlassung der Garage (Fahrzeugabstellplatz). Im Schätzungswege wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung ein Entgeltsanteil von 100 Euro inklusive Umsatzsteuer für die Wärmelieferung und die Garagenüberlassung festgestellt.

Rechtslage

§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erfasst, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 befreit die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer. Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Diese Einschränkung ist (mit weiteren, im gegenständlichen Fall nicht einschlägigen Ausnahmen) nach § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 4. lit. a UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme.

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach dem UStG 1994 für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.

In den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 entsteht die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 3 leg. cit. mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

Erwägungen

A. Einkommensteuer

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Da das bei Angehörigen regelmäßige Fehlen eines zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessens Gegensatzes zum Anlass genommen werden könnte, durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen

Gegebenheiten herbeizuführen, ist das Vorliegen eindeutiger Vereinbarungen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung ermöglichen, erforderlich. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (siehe *Knecht/Unger/Winkler in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 4 Anm. 66*).

Steuerrechtlich setzt die Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen begründeten Rechtsverhältnisses bzw. des ihm zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (VwGH 18.03.2004, 2003/15/0049).

Die genannten Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149 zu Verträgen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Die tatsächliche Abwicklung des behaupteten Rechtsverhältnisses muss daher den vertraglichen Vereinbarungen entsprechen.

Rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind im Zweifel nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn sie deutlich nach außen in Erscheinung treten, oder, soweit dies nach der Natur der rechtsgeschäftlichen Beziehung nicht in Betracht kommt oder nicht üblich ist, zumindest in eindeutig schriftlichen Abmachungen festgehalten werden (VwGH 13.02.1991, 86/13/0071). Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben jedoch ihre Bedeutung (nur) im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (siehe VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Solche Zweifel werden sich insbesondere dann stellen, wenn der Verdacht naheliegt, das Rechtsgeschäft würde nur zum Zwecke der Steuerersparnis behauptet (vgl. UFS 14.07.2008, RV/0104-F/06 mwN.).

A.1. Liegenschaftsüberlassung an die Eltern bzw. Mutter und die ehemalige Ehegattin (2003 bis 2012)

Bei den Eltern des Bf. handelt es sich um Angehörige iSd. § 25 Abs. 1 Z 2 BAO. Das gleiche gilt § 25 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 BAO für die (geschiedene) Ehegattin. Zumal der Kreis der Personen, auf die sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die die Anerkennung von Verträgen zwischen "nahen Angehörigen" bezieht, über Angehörige im Sinne des § 25 BAO hinausgeht (vgl. VwGH 26. 3. 2014, 2011/13/0036), besteht kein Zweifel daran, dass diese

Rechtsprechung auf die Überlassung des streitgegenständlichen Objekts an die Eltern bzw. ehemalige Ehegattin des Bf. Anwendung findet.

Es kann angesichts des schriftlichen Mietvertrags vom 30.10.2002 davon ausgegangen werden, dass dieser nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist. Unklar ist jedoch die im Mietvertrag vereinbarte Indexklausel, die keinen Hinweis auf die Ausgangsbasis enthält und nach den Aussagen des Bf. nicht vereinbart war. Missverständlich ist in Anbetracht der verwendeten Textierung auch der Umstand, dass die Betriebskosten zusätzlich zum Mietzins zu zahlen sind, weil nach § 3 des Vertrags der Mietzins auch die Betriebskosten enthalten soll.

Das Verwaltungsgericht geht davon aus, dass eine derartige Vereinbarung zwischen Fremden nicht getroffen worden wäre. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Vergleich mit der späteren Fremdvermietung derselben Liegenschaft. Obwohl die Fremdvermietung ab dem Jahr 2013 nicht die Nutzung des Schwimmbads und gesamten Gartens miteinschließt, wurde ein Mietzins von 1.200 Euro inklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten vereinbart, also ca. das Doppelte des mit der Mutter des Bf. vereinbarten Betrages. Diese Differenz lässt sich auch mit der Preisentwicklung am Immobilienmarkt nicht erklären. Auch der Bf. brachte in der Berufung vom 24.05.2013 vor, es sei möglich gewesen, die Wohnung seit 01.01.2013 „endlich adäquat“ zu vermieten. Daraus ergibt sich, dass der Bf. selbst die Überlassung der Immobilie an seine Eltern bzw. Mutter für wirtschaftlich nicht adäquat hielt. Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass der Bf. dem Drittmietler ab dem Jahr 2016 eine erhebliche Reduktion der Monatsmiete gewährt hat, weil die Höhe einer adäquaten Monatsmiete dadurch nicht beeinflusst wird.

Angesichts dieser Umstände ist der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend, die (teilweise) Überlassung der streitgegenständlichen Liegenschaft an die Eltern bzw. Mutter des Bf. in den Jahren 2003 bis 2010 nicht als Einkunftsquelle im Sinne des EStG 1988 anzuerkennen. Noch viel mehr gilt dies für die Überlassung der Wohnung Top 2 um das Entgelt von nur 500 Euro im Zeitraum 2011 und 2012 an die ehemalige Ehegattin des Bf. Hierbei wurde zudem auch kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen. Ebenso fehlen Indexvereinbarungen.

Die belangte Behörde hat die vom Bf. in diesem Zusammenhang erklärten Werbungskostenüberhänge bzw. Erträge in den angefochtenen Bescheiden zu Recht aus der Einkommensermittlung ausgeschieden. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 war daher spruchgemäß abzuweisen.

A.2. Vermietung an Dritte (2013 bis 2015)

Hinsichtlich der mit 01.01.2013 begonnenen Vermietung des Obergeschoßes an einen fremden Dritten liegt nach dem festgestellten Sachverhalt eine einkommensteuerrechtlich relevante Einkunftsquelle vor.

Die Höhe der Einkünfte war jedoch (siehe Punkt B.3.) aufgrund der Besteuerung der vom Bf. durchgeführten Wärmelieferungen und Mitvermietung von Fahrzeugabstellplätzen mit dem umsatzsteuerrechtlichen Normalsteuersatz anzupassen, wodurch sich eine Minderung der Einkünfte im Ausmaß der zusätzlich abzuführenden Umsatzsteuerbeträge ergab.

Insoweit waren die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2015 spruchgemäß abzuändern.

A.3. Vermietung an die GmbH (2007 bis 2015)

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Gesellschafter ebenso jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten (vgl. *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die Körperschaftsteuer, § 8 Tz 169 mwN; vgl. auch VwGH 26. 3. 2014, 2011/13/0036).

Nach dem festgestellten Sachverhalt überließ der Bf. bestimmte Teile des Erdgeschoßes der streitgegenständlichen Liegenschaft (Ausmaß ca. 35 Quadratmeter) im Zeitraum 2007 bis 2015 an die GmbH. Die GmbH nutzte diese Flächen zur Ausführung ihrer betrieblichen Tätigkeit.

Da der Bf. einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH ist, ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (siehe Punkt A.) auf das strittige Rechtsverhältnis zwischen dem Bf. und der GmbH anwendbar.

Es besteht ein Mietvertrag, der das Mietverhältnis regelt. Das Ausmaß der vermieteten Flächen ist zwar in Quadratmetern nicht richtig angegeben, doch sind die konkret vermieteten Räumlichkeiten zwischen den Mietparteien unstrittig. Auch die belangte Behörde hat im Rahmen ihrer Außenprüfung die Nutzung durch die GmbH sowie das Ausmaß der vermieteten Flächen bestätigt und mittels im Akt befindlicher Fotos dokumentiert.

Die belangte Behörde führt gegen die Anerkennung des fraglichen Mietverhältnisses in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 13.12.2013 im Wesentlichen ins Treffen, dass die Miethöhe viel zu gering sei und die im Vertrag vorgesehen Indexklausel nicht eingehalten und später eine Mieterhöhung über die Indexklausel hinaus vorgenommen worden sei.

Hinsichtlich der Miethöhe vermag das Bundesfinanzgericht keine außergewöhnliche Abweichung zu unter Fremden vermieteten Liegenschaften erkennen. Wie die belangte Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung vom 13.12.2013 ausführt liegt der durchschnittliche Mietzins für Wohnraum im Bezirk der Liegenschaft für Wohnimmobilien 9 bis 13 Euro und für gewerbliche Immobilien 7 bis 9 Euro pro Quadratmeter. Nach Ansicht des

Verwaltungsgerichts besteht für das fragliche Mietobjekt für Wohnzwecke nur seitens eines eingeschränkten Personenkreises Nachfrage, da es mit ca. 35 Quadratmetern sehr klein und daher allenfalls für Alleinstehende geeignet ist. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint - entgegen der von der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung - die Heranziehung der Vergleichsmieten bei gewerblicher Vermietung angezeigt. Unter Zugrundelegung der tatsächlichen Mietfläche erreicht der vom Bf. erzielte Mietzins auch die von der belangten Behörde als im gewerblichen Bereich als angemessen angesehene Miete. Nach der Mieterhöhung im Jahr 2013 beträgt die Miete mehr als 9 Euro pro Quadratmeter.

Zutreffend hat die belangte Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung angeführt, dass der Bf. die im Mietvertrag vorgesehene Indexklausel nicht der vertraglichen Regelung entsprechend angewendet hat. Zutreffend ist auch, dass die im Jahr 2013 vorgenommene Mietzinserhöhung von 250 Euro auf 330 Euro nicht von mietvertraglichen Klauseln abgedeckt ist.

Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien kommen nur in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die bloß unübliche Handhabung der Indexklausel bzw. Mietzinserhöhung (die sich innerhalb der Bandbreite fremdüblicher Mietzinse bewegt) und die von der belangten Behörde aufgeworfenen Bedenken hinsichtlich der Höhe der vereinbarten Miete, rufen beim erkennenden Senat insbesondere vor dem Hintergrund der unstrittigen tatsächlichen Nutzung des Mietobjekts durch die GmbH keine solchen Zweifel am wirtschaftlichen Gehalt der zwischen dem Bf. und der GmbH getroffenen Vereinbarung hervor, dass deren Anerkennung unter Anwendung der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes abzulehnen wäre. Dies gilt auch für den Umstand, dass im schriftlichen Mietvertrag fälschlich eine unrichtige Flächengröße angegeben ist.

Der erkennende Senat geht daher vom tatsächlichen Vorliegen eines Mietverhältnisses zwischen dem Bf. und der GmbH aus, und die angefochtenen Bescheide für die Einkommensteuer 2007 bis 2015 waren spruchgemäß abzuändern. Hingewiesen wird auf den Umstand, dass aufgrund des bereits rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheids 2012 für die Vermietung an die GmbH keine Umsatzsteuer abgeführt wurde. Für die Berechnung der Erträge aus der Vermietung an die GmbH sind daher in diesem Jahr die Mietzahlungen inklusive nicht entrichteter Umsatzsteuer als Einnahmen sowie die nicht abziehbaren Vorsteuern als Werbungskosten anzusetzen.

B. Umsatzsteuer

B.1. Umsatzsteuer 2003 bis 2011

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH besteht das grundlegende Merkmal des Begriffs "Vermietung von Grundstücken" darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (VwGH 29.05.2018, Ro 2016/15/0030 mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt. Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um einem Angehörigen einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. z.B. VwGH vom 19.03.2013, 2009/15/0215, sowie vom 19.10.2011, 2008/13/0046). Um bei der Überlassung des Gebrauchs das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu (VwGH vom 10.02.2016, 2013/15/0284).

Bei der Überlassung der streitgegenständlichen Liegenschaft an die Eltern bzw. Mutter und geschiedene Ehegattin des Bf. handelt es sich um keine unternehmerische Tätigkeit iSd. § 2 UStG 1994, sondern wurde den genannten Personen ein nicht fremdüblicher Vorteil gewährt. Insbesondere im Gewähren eines im Vergleich zur Fremdvermietung (Marktmiete) stark verringerten Mietzinses, sowie der Nichtvereinbarung einer Indexanpassung und Kautions und den nicht vorgenommenen Abrechnungen (auch hinsichtlich der Betriebskosten) ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein nicht marktkonformes Verhalten des Bf. zu erblicken.

Mangels unternehmerischer Vermietung in den Jahren 2003 bis 2006 wurden mit dem Streitobjekt keine steuerbaren Umsätze erzielt und kann im Zusammenhang mit dieser Nutzung kein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 geltend gemacht werden. Insoweit hat die belangten Behörde zu Recht in den Umsatzsteuerbescheiden 2003 bis 2006 weder eine Leistungsumsatzsteuer festgesetzt noch den Vorsteuerabzug zugelassen.

Hinsichtlich der in den angefochtenen Bescheiden der Jahre 2003 bis 2006 festgesetzten Steuerschuld aufgrund der Rechnung ist festzuhalten, dass die Steuerschuld in den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 gemäß § 19 Abs. 3 leg. cit. mit Ablauf des Kalendermonates entsteht, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist. Nach dem festgestellten Sachverhalt hat der Bf. gegenüber den genannten Personen nie eine Rechnung iSd. UStG 1994 ausgestellt und besteht nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 auch keine diesbezügliche Ausstellungsverpflichtung gegenüber Nichtunternehmern, die keine juristische Personen sind.

Ohne Ausfolgung einer Rechnung kommt eine Steuerschuld kraft Rechnung nicht in Betracht. Die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2011 waren daher spruchgemäß abzuändern,

wobei weder Umsatzsteuer noch Vorsteuer festzusetzen war noch eine Steuerschuld wegen Inrechnungstellung entstanden ist.

Hinsichtlich der Überlassung der Liegenschaftsanteile an die GmbH laut Mietvertrag vom 27.12.2006 geht der erkennende Senat davon aus, dass eine Vermietungstätigkeit iSd Rechtsprechung des EuGH gegeben ist: Nach dem festgestellten Sachverhalt hat der Bf. der GmbH auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung von zunächst 250 Euro zuzüglich Umsatzsteuer (ab 2013: 330 Euro zuzüglich Umsatzsteuer) das Recht eingeräumt, vertraglich festgelegte Teil der streitgegenständlichen Liegenschaft im Ausmaß von ca. 35 Quadratmetern so in Besitz zu nehmen, als wäre sie dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Sowohl die Zahlung der entsprechenden Mietzinse als auch die tatsächliche Nutzung der Liegenschaft durch die GmbH ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig und hat sich auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bestätigt (siehe insbesondere die im Rahmen der abgabenrechtlichen Überprüfung gemachten Lichtbilder von den vermieteten Räumlichkeiten).

Angesichts der relativ kleinen Vermietungsfläche von ca. 35 Quadratmetern erscheint der Mietzins angemessen und ist nicht geeignet nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das Vorliegen einer Vermietung in Frage zu stellen (siehe auch oben Punkt A.3.).

Bei der Vermietung an die GmbH handelte es sich um eine Vermietung von Grundstücken iSd. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (Geschäftsraumvermietung). Diese ist grundsätzlich steuerfrei unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994.

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 hat der Bf. das Recht, auf die Anwendung der Steuerbefreiung zu verzichten und seine Vermietungsumsätze mit dem Normalsteuersatz nach § 10 Abs. 1 UStG 1994 zu besteuern. Entsprechend steht diesfalls der Abzug nach den allgemeinen Bestimmungen des § 12 UStG 1994 für mit dieser steuerpflichtigen Vermietung in Zusammenhang stehende Vorsteuern zu. Diesen Verzicht hat der Bf. mit der Aufnahme der Umsätze als steuerpflichtig in seine Steuererklärung vollzogen.

Aufgrund der vom Bf. ausgeführten steuerpflichtigen Vermietungsumsätze kann eine dafür in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer zu keiner Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 bzw. Abs. 14 UStG 1994 führen.

Die angefochtenen Bescheide für Umsatzsteuer 2007 bis 2011 waren daher spruchgemäß abzuändern. Es besteht für die Vermietung an die GmbH eine Umsatzsteuerschuld und der damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerabzug war festzusetzen sowie die Steuerschuld aufgrund der Rechnung auszuscheiden.

B.2. Umsatzsteuer 2013 bis 2015

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat der Bf. das Obergeschoß der streitgegenständlichen Liegenschaft ab 01.01.2013 einem Dritten vermietet.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994 unterliegt die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken, mit Ausnahme der als Nebenleistung erbrachten Lieferung von Wärme, dem ermäßigten Steuersatz von 10%.

Da der Bf. neben der Überlassung des Wohnraums auch die Heizwärme und einen Fahrzeugabstellplatz (vgl. zur Anwendung des Normalsteuersatzes auf die Überlassung von Garagen: VwGH 25.06.2014, 2010/13/0119) für den Mieter zur Verfügung stellte, war der Anteil des einheitlichen Mietzinses in Höhe von 100 Euro pro Monat diesen Vorgängen zuzuordnen.

Hinsichtlich der Vermietung an die GmbH gelten die Ausführungen unter Punkt B.1. entsprechend, mit dem Unterschied, dass das Mietentgelt mit 01.01.2012 auf 330 Euro exklusive Umsatzsteuer erhöht wurde. Da das Mietverhältnis vor dem 01.09.2012 begonnen hat, kann der Bf. die Vermietung auch im Anwendungsbereich des 1. StabG 2012, BGBl I Nr. 22/2012 unverändert gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig behandeln.

Eine Steuerschuld aufgrund der Rechnung kann angesichts der erbrachten steuerpflichtigen Umsätze nicht vorliegen.

C. Umsatzsteuer 2012

In der mündlichen Verhandlung hat der Bf. die Beschwerde betreffend Umsatzsteuerbescheid 2012 zurückgezogen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 278 Abs. 1 lit. b iVm § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss für gegenstandslos zu erklären und das Beschwerdeverfahren einzustellen. Die Gegenstandsloserklärung führt zu einer Aufhebung der Beschwerdeentscheidung und zu einem Wiederaufleben des angefochtenen Bescheides (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Aufl. 2017, § 256 Rz 14).

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.

Das gegenständliche Erkenntnis stützt sich auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Rechtsfolgen des gegenständlichen Beschlusses folgen

unmittelbar aus den im Spruch angeführten Rechtsnormen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden demnach nicht aufgeworfen und ist eine Revision daher nicht zulässig.

Wien, am 13. Februar 2019