

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) des DI H**** E****, [Adresse], StNr ** _***/****, vertreten durch Keber & Keber Steuerberatungs-GmbH, 1010 Wien, Börsegasse 9/2, vom 6.7.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 1.6.2010 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 und Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007

1. zu Recht:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 und Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 und Einkommensteuer für das Jahr 2005 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

sowie fasst 2. den Beschluss:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 und Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird als gegenstandslos erklärt.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In seinem Bericht über eine beim Beschwerdeführer durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung führte der Prüfer zusammengefasst Folgendes aus:

Der Beschwerdeführer sei seit September 2000 Alleineigentümer der im Erbweg erworbenen Liegenschaft 1*** Wien, T****-gasse 16. Das Gebäude (ein Einfamilienhaus) habe laut Baueinreichplan vom Jänner 1969 aus einem Keller- und einem Erdgeschoss bestanden. Im Jahr 2003 sei die bestehende Bausubstanz in einen geplanten Um- bzw. Neubau eingegliedert worden und in den Jahren 2004 bis 2006 um ein 1. und 2. Dachgeschoss (Terrasse mit Wintergarten) erweitert worden. Mit den Bauarbeiten sei im August 2004 begonnen worden, die Fertigstellung sei im Spätherbst 2006 erfolgt. Mit Schreiben vom 6.9.2005 habe der Beschwerdeführer dem Finanzamt mitgeteilt, dass er an dieser Adresse eine Vermietungstätigkeit ausüben werde. Gleichzeitig sei eine Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG eingereicht worden. In einer Vorhaltsbeantwortung während des Veranlagungsverfahrens habe der Beschwerdeführer mitgeteilt, dass das Gebäude ab Ende 2006 teilweise für Wohnzwecke und teilweise für Büroziecke vermietet werde. Am 3.1.2007 habe der Beschwerdeführer zwei Mietverträge vom 28.11.2006 – abgeschlossen mit den Mietern A**** R**** und mit der IT**** GmbH – vorgelegt. Der Beschwerdeführer habe die beim Neubau angefallene Umsatzsteuer in den Jahren 2004 bis 2007 als Vorsteuer geltend gemacht und in den Jahren 2005 bis 2007 jeweils Werbungskostenüberschüsse ausgewiesen:

Vorsteuern:

2004: € 19.984,37;

2005: € 61.633,66;

2006: € 7.656,12;

2007: € 5.767,49

Werbungskostenüberschüsse:

2005: € 10.613,50;

2006: € 18.516,97;

2007: € 4.931,27.

Nach Angaben des Beschwerdeführers würden im Gebäude ab Dezember 2006 zwei Wohneinheiten fremdvermietet.

Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs vor Einnahmenerzielung sei nur dann möglich, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden habe oder aus sonstigen, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststehe. Im Streitfall habe daher bereits im Jahr 2004 die Absicht des Beschwerdeführers bestanden haben müssen, Bestandverträge mit den späteren Mietern abzuschließen. Diese Ansicht werde noch dadurch erhärtet, dass von der späteren Mieterin, der IT**** GmbH, sowohl ein schriftliches Mietangebot vom 3.11.2004 gelegt worden sei als auch in den Jahren 2005 und 2006 ein

Investitionsaufwand für das künftige Mietobjekt von € 13.913,34 bzw € 11.393,90 getätigt worden sei. Der Beschwerdeführer habe angegeben, dass auch über die Vermietung der Wohnung im ersten Stock ein mündlicher Vorvertrag vorgelegen sei. Mit Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht würden zusammenhängende Ausgaben bzw Aufwendungen könnten gemäß § 20 EStG bzw § 12 Abs 2 UStG weder bei der Ermittlung der Einkünfte noch beim Vorsteuerabzug berücksichtigt werden. Bei solchen Betätigungen könne auch eine Liebhabereiprüfung unterbleiben. Der Beschwerdeführer habe an der Adresse T****-gasse 16 vom 24.3.1987 bis 5.4.2007 über einen Nebenwohnsitz verfügt. Er habe gegenüber seinem Arbeitgeber – **** – sowie in verschiedenen Rechnungen und auch in Schreiben an das Finanzamt aus den Jahren 2002, 2003 und 2005 sowie in weiteren Schriftstücken die Adresse T****-gasse 16 angeführt bzw als Wohnsitz angegeben. Zu beiden Mietern bestehe ein freundschaftliches/verwandtschaftliches bzw gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis. Die Mieterin A**** R**** sei die Mutter einer gemeinsamen Tochter, bei der IT**** GmbH sei der Beschwerdeführer Hauptgesellschafter, A**** R**** sei Minderheitsgesellschafterin.

A**** R****:

A**** R**** habe die Wohnung im Obergeschoss gemietet. Beginn des Mietverhältnisses sei der 1.12.2006, der Mietzins für die Wohnfläche von insgesamt 177 m² inklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten sei mit € 1.529,- pro Monat (€ 8,24/m²) vereinbart worden. A**** R**** sei seit 1.2.2007 an dieser Adresse hauptgemeldet. Sie sei an derselben Adresse bereits von 5.9.2005 bis 14.12.2006 hauptgemeldet gewesen. Vom 14.12.2006 bis 1.2.2007 sei ihr Hauptwohnsitz an der Adresse [Adresse] gewesen, ebenfalls eine Wohnung des Beschwerdeführers. Die Wohnung [Adresse] habe der Beschwerdeführer an die IT**** GmbH vermietet gehabt, diese Adresse scheine im Firmenbuch bis Ende März 2007 auch als Geschäftsanschrift der GmbH auf. Laut vorgelegten Unterlagen habe die GmbH bis einschließlich März 2007 für diese Wohnung Mietzahlungen geleistet und diese als Betriebsausgaben geltend gemacht. Für die Zeit vom 5.9.2005 bis 1.2.2007 seien keine Mietverträge abgeschlossen worden. A**** R**** habe dies mit der Freundschaft zum Beschwerdeführer begründet (dies ergebe sich auch aus dem Einkommensteuerakt des Beschwerdeführers sowie aus dem Steuerakt der GmbH woraus ersichtlich sei, dass für den Zeitraum September 2005 bis Februar 2007 aus den genannten Unterkunftsgewährungen an A**** R**** keine Miet- bzw Untermieteinnahmen erklärt worden seien). Der Beschwerdeführer habe angegeben, A**** R**** habe im angesprochenen Zeitraum die Bauarbeiten in der T****-gasse 16 überwacht, das Haus sei aufgrund der Bauarbeiten zu diesem Zeitpunkt unbewohnbar gewesen, sie habe niemals in [Adresse] gewohnt. Mietverträge seien nicht abgeschlossen bzw worden, es sei keine Miete verrechnet worden wegen der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Freundschaft. Am 6.1.2007 habe A**** R**** ihre Tochter Caroline zur Welt gebracht, diese sei seit 9.2.2007 ebenfalls unter der Adresse T****-gasse 16 gemeldet, als Unterkunftgeber scheine der Beschwerdeführer auf, ihr Familienname laute E****. A**** R**** sei eine dem Beschwerdeführer offensichtlich nahestehende Person. Dies ergebe sich auch aus dem Bauakt, sowie aus verschiedenen

Rechnungen und diversen Mails von A**** R**** an den Steuerberater des Beschwerdeführers und Banküberweisungen des Beschwerdeführers an A**** R****. Seit Dezember 2005 sei A**** R**** Gesellschafterin und Prokuristin der IT**** GmbH. Weiters habe A**** R**** gemeinsam mit dem Beschwerdeführer im Jahr 2006 die O**** OEG (Gesellschaftsvertrag vom **.**.2006) gegründet. Es bestehe daher neben dem persönlichen auch ein berufliches bzw gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und A**** R****. Es könne daher als erwiesen angesehen werden, dass A**** R**** mit dem Beschwerdeführer offensichtlich über einen längeren Zeitraum in einem gemeinsamen Haushalt in Lebensgemeinschaft gelebt habe sowie, dass aus dieser Verbindung die gemeinsame Tochter Caroline hervorgegangen sei. A**** R**** habe sich nach eigenen Angaben bis einschließlich Jänner 2007, also auch noch zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Mietvertrages, als Freundin des Beschwerdeführers bezeichnet. Es sei daher zumindest im Zeitpunkt der Unterfertigung des Mietvertrages eindeutig ein persönliches Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer als Vermieter und A**** R**** als Mieterin gegeben gewesen.

IT**** GmbH:

Die GmbH habe die untere Wohnung mit einer Nutzfläche von insgesamt 122 m² gemietet. Beginn des Mietverhältnisses sei ebenfalls der 1.12.2006 gewesen. Der monatliche Mietzins inklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten sei mit € 1.392 (€ 11,41/m²) vereinbart worden. Die GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom **.**.2001 gegründet worden. Ab Gesellschaftsgründung scheine der Beschwerdeführer sowohl als handelsrechtlicher Geschäftsführer als auch als Gesellschafter mit einem 50%-igen Gesellschaftsanteil auf. Der restliche Gesellschaftsanteil sei bis Dezember 2005 U**** P****, ab diesem Zeitpunkt A**** R**** zuzurechnen. Es liege daher ein Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der GmbH vor.

Mietverträge:

Die Mietverträge ließen zahlreiche Regelungen, die für fremdübliche Mietverträge erforderlich seien, vermissen. Laut vorliegendem Bauplan sei im Haus nur ein Bad vorgesehen. Den Mietern stünden keine separaten Zugänge zu ihren Wohnungen zur Verfügung. Laut Bauplan seien die beiden Wohnungen durch eine Treppe miteinander verbunden, eine bauliche Trennung liege nicht vor. Die IT**** GmbH habe im Jahr 2005, zwei Jahre vor Abschluss des Mietvertrages, Investitionen im Gebäude von € 13.913,34 und im Jahr 2006 von € 11.393,90 geltend gemacht. Diese Investitionen beinhalteten den Ankauf einer DAN-Küche, eines Kühlschranks, eines Dunstabzuges, die Küchenmontage, eine Bodenbeschichtung, WC- und Küchenanschlussverlegungen sowie Baumeisterarbeiten. Der Mietvertrag enthalte keine Regelungen betreffend Mieterinvestitionen. Wenn das Mietobjekt erst durch Mietinvestitionen brauchbar gemacht habe werden können, so könne nicht von einem fremdüblichen Mietvertrag gesprochen werden.

A**** R**** und der Beschwerdeführer hätten bereits seit September 2005 gemeinsam an dieser Adresse gewohnt und sohin offensichtlich die oben angeführten Investitionen (Küche,

Bad etc.) gemeinsam genutzt. Das Mietobjekt habe daher dem Beschwerdeführer und A**** R**** als seiner Lebensgefährtin als Wohnsitz gedient, dennoch seien für diesen Zeitraum Werbungskosten und Vorsteuern aus Vermietung steuerlich geltend gemacht worden. Die Miete für Dezember 2006 und Jänner 2007 sei erst Ende Jänner bzw Anfang Februar 2007 überwiesen worden.

Den Mietern werde laut Mietverträgen ein pauschaler Betrag an Betriebskosten von insgesamt monatlich € 150 vorgeschrieben, was die tatsächlich angefallenen Betriebskosten nicht abdecke. Eine pauschale Begleichung der Betriebskosten unabhängig von den tatsächlich angefallenen Kosten sei unter Fremden nicht üblich.

Die GmbH habe offensichtlich im gesamten Verfahrenszeitraum die Energiekosten für das gesamte Gebäude beglichen, ohne in der Folge von A**** R**** anteilige Kosten zurückzufordern.

Für die Liegenschaft liege nur eine GIS-Anmeldung vor, welche auf den verstorbenen Vater des Beschwerdeführers laute.

A**** R**** habe die monatlichen Mietzahlungen auf ein Konto geleistet, bei welchem neben dem Beschwerdeführer auch sie selbst zeichnungsberechtigt sei.

Für das gesamte Gebäude bestehe eine Haushaltsversicherung, als Versicherungsnehmer scheine der Beschwerdeführer auf. A**** R**** habe bislang keine Haushaltsversicherung abgeschlossen.

Mit der Übersiedlung der GmbH von [Adresse] nach 1*** Wien, T****-gasse 16 sei bereits am 3.4.2006 begonnen worden, der Mietvertrag jedoch erst im November 2006 (Mietbeginn 12/06) abgeschlossen worden. Für den Zeitraum April bis November 2006 sei keine Miete verrechnet worden.

A**** R**** habe über die Dauer von Monaten diverse Wohnungen des Beschwerdeführers ohne Mietverhältnis und unentgeltlich nutzen dürfen.

Für die Vermietung an die GmbH für den Zeitraum ab Gründung bis 12/2006 liege ein fremdüblicher Mietvertrag vor (vom 17.1.2002), welche alle geforderten Kriterien für Verträge mit nahen Angehörigen erfülle.

Aufgrund des Gesagten wären die Mietverträge mit fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden.

Der Beschwerdeführer habe mit seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3.3.2009 zwei neue Mietverträge vom 28.11.2006 vorgelegt, welche sich von den ursprünglich vorgelegenen Verträgen dadurch unterschieden, dass alle jene Vertragspunkte, die vom Prüfer als fremdüblich vermisst wurden, in den neu vorgelegten Verträgen plötzlich aufschienen. Es sei nicht nachvollziehbar, dass ein Mieter an ein- und demselben Tag zwei voneinander abweichende Mietverträge unterfertigen. Der Beschwerdeführer habe angegeben, dass es sich bei den der Finanzverwaltung vorgelegten ursprünglichen Verträgen lediglich um ein Konzept für die nunmehr vorgelegten Verträge gehandelt habe. Eine Gegenüberstellung der Mietverträge widerlege allerdings die Rechtfertigung, dass es sich bei den neu vorgelegten Verträgen um inhaltlich idente Reinschriften handle, da der Prüfer gravierende Unterschiede

feststellen habe können. So enthielten die neu vorgelegten Verträge nunmehr ua Angaben betreffend Mietzeit, Mietzins, Wertsicherung, Weitergabeverbot, Inventar, Kosten und Gebühren, Mieterinvestitionen und Kautions sowie geänderte Angaben betreffend die Anzahl der gemieteten Räume. Nach Ansicht des Prüfers seien diese Verträge aus näher dargelegten Gründen nicht am 28.11.2006 abgeschlossen, sondern nachträglich verfasst worden. Ebenso seien Unterlagen über die Genehmigung von Investitionen der GmbH durch den Beschwerdeführer aus näher dargestellten Gründen als nachgeschrieben anzusehen. Die genannten Vorsteuerabzüge bzw Investitionen im fremden Gebäuden seien zu einem Zeitpunkt geltend gemacht bzw durchgeführt worden, zudem sowohl der Beschwerdeführer als auch seine Lebensgefährtin und spätere Mieterin A**** R**** das Mietobjekt als Hauptwohnsitz nachweislich genutzt hätten (ZMR, Angaben von A**** R****, Erhebungen bei Wien-Energie; aus den eingesehenen Gas- und Stromabrechnungen habe entnommen werden können, dass für das Jahr 2005 [Bewohner: der Beschwerdeführer und A**** R****] ein gleich hoher Verbrauch wie für das Jahr 2007 [Mieter: IT**** GmbH und A**** R****] gegeben gewesen sei).

Zur Untermauerung der Vermietungsabsicht habe der Beschwerdeführer einen Vermittlungsauftrag vom 1.6.2006 vorgelegt. Erhebungen des Prüfers bei dem betreffenden Unternehmen hätten allerdings ergeben, dass keinerlei Unterlagen über etwaige Vermittlungen (Inserate, Korrespondenz etc) vorlägen, die ein Tätigwerden der Vermittlung dokumentierten.

Am 8.11.2006 habe an der Adresse T****-gasse 16 ein Einbruchdiebstahl stattgefunden. Die Versicherung habe am 24.2.2007 einen Betrag von € 17.980 auf das gemeinsame Konto des Beschwerdeführers und von A**** R**** überwiesen. Dieser Vorgang stelle ein Indiz dafür dar, dass der Beschwerdeführer das Wohnhaus bewohnt habe und auch noch im Zeitpunkt der Zahlung der Versicherung mit A**** R**** ein gemeinsames Bankkonto unterhalten habe. Es habe sich bei den gestohlenen Gegenständen durchwegs um Schmuckgegenstände und Geldbeträge gehandelt. Derartige Gegenstände würden für gewöhnlich am Wohnsitz aufbewahrt.

In einer Vorhaltsbeantwortung sei weiters dargelegt worden, dass aufgrund eines Wassereintritts und einer nicht funktionierenden Heizung die GmbH die Räumlichkeit nicht habe nutzen können weshalb die Miete für den Zeitraum Dezember 2006 bis Jänner 2007 vorerst nicht entrichtet worden sei. Am 30.1.2007 sei diese jedoch zur Gänze nachbezahlt worden. Dies erscheine nicht nachvollziehbar und auch nicht fremdüblich. Ein fremder Dritter würde für den Zeitraum, in welchem er den Bestandgegenstand nicht habe nutzen können keine Miete entrichten. Diese Vorgangsweise sei nur durch das Naheverhältnis erklärbar. Aus einer Rechnung eines Baumeisters sei ersichtlich, dass in den Monaten November und Dezember 2006 diverse Bauleistungen erbracht worden seien (Aufstellen Wand zur Trennung von Arbeitsnischen, Aufstellen Wand im Vorzimmer zur Abtrennung eines Büroraumes, Verlegen von Datenleitungen). Daraus sei ersichtlich, dass die GmbH die Büroräume bereits genutzt habe.

A**** R**** habe zum Zeitpunkt der Mietvertragsunterzeichnung über kein eigenes bzw. ausreichendes Einkommen verfügt um damit sowohl ihren Lebensunterhalt als auch die Miet- und Energiekosten bestreiten zu können. Sie sei gezwungen gewesen, Geldbeträge auszuleihen, um die Miete bezahlen zu können. Es sei davon auszugehen, dass die wirtschaftliche Lage von A**** R**** dem Beschwerdeführer bekannt gewesen sei. Ein fremder Vermieter würde mit dem Wissen, dass der Mieter über kein geregelteres Einkommen verfüge, niemals einen Mietvertrag abschließen.

Abgabenrechtliche Wirkung:

Ein Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und den Mietern liege unbestritten vor. Die Mietverträge seien zwar durch Vergebüßung nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen. Allerdings hätten sie keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und hielten einem Fremdvergleich nicht stand. Es sei eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst die Verträge im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wären, sodann habe sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren. Der Prüfer habe daher den Inhalt der Mietverträge vom 28.11.2006 einem Fremdvergleich unterzogen.

Die Verträge zielten in erster Linie nicht darauf ab, eine Einkunftsquelle zu schaffen, sie seien vielmehr auf die persönlichen Bedürfnisse und Vorstellungen der beteiligten Personen abgestimmt. Für A**** R**** und die gemeinsame Tochter sei die optimale Befriedigung des Wohnbedürfnisses im Vordergrund gestanden, für die GmbH die Beschaffung von Büroraum. Im ZMR scheine als Adresse des Beschwerdeführers die Adresse 1*** Wien, T****-gasse 16 auf. Dies lasse darauf schließen, dass der Beschwerdeführer mit der Mieterin zumindest zeitweise gemeinsam das Haus bewohnt habe.

Die Mietverträge hätten zwar zivilrechtlich durchaus ihre Berechtigung, vermöchten aber steuerrechtlich keine Wirkung zu entfalten, weil die gewählte Vorgangsweise der Privatsphäre des Beschwerdeführers und nicht Unternehmenssphäre als Vermieter zuzurechnen sei. Werde ein Grundstück ausschließlich an nahestehende Personen vermietet, werde das bestehende Mietverhältnis ertragsteuerlich nicht anerkannt. Die Nutzung erfolgte im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich sei. Diesfalls werde keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet. Das vermutliche Motiv des Beschwerdeführers zum Um- bzw. Ausbau des Einfamilienhauses sei nicht in erster Linie die Schaffung einer Einkunftsquelle mit regelmäßigen Einnahmen, sondern die Befriedigung des Wohnbedürfnisses einer ihm nahestehenden Person sowie seiner Tochter gewesen. Die Vermietungstätigkeit gehöre daher zur privaten Sphäre des Beschwerdeführers. Es sei daher weder eine Einkunftsquelle anzunehmen noch könne eine Unternehmereigenschaft unterstellt werden. Der Beschwerdeführer habe seine Entscheidung, die Vermietung betreffend, nicht aus wirtschaftlichen, sondern aus privaten, steuerlichen Gründen getroffen. Es sei abzuleiten, dass das unter finanziellem Einsatz des Beschwerdeführers renovierte Wohnhaus ihm und seiner Lebensgefährtin sowie der gemeinsamen Tochter zu Wohnzwecken diene. Durch die Vortäuschung von Leistungsbeziehungen habe der Beschwerdeführer Privatinteressen sowie die Schaffung von

Privatvermögen unter Lukrierung von Steuervorteilen durch Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges, aber auch durch Verlustausgleich mit den übrigen Einkünften, in die äußere Form einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung gekleidet.

Es fehle daher an einem umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch, da Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven – Unterstützung, Gefälligkeit, familienhafter Pflichtmitwirkung – erbracht würden, derartige Leistungen also nicht dem Zweck der Einnahmenerzielung dienten. Dabei seien unter Fremden übliche Grundsätze nicht eingehalten worden und somit ein Teil der in der privaten Lebensführung begründeten Aufwendungen durch deren steuerliche Geltendmachung auf die Allgemeinheit überwältzt worden.

Im Lauf der Prüfung habe der Beschwerdeführer vorsätzlich fingierte bzw nachgeschriebene Verträge und Unterlagen vorgelegt bzw Fragen des Prüfers mit einander widersprechenden Behauptungen beantwortet um eine fremdübliche Vermietungstätigkeit darzustellen.

Den behaupteten Mietverhältnissen werde aufgrund der aufgezeigten Unklarheiten und Widersprüchlichkeiten, der fingierten Unterlagen und der mangelnden Fremdüblichkeit sowie der Ungewöhnlichkeit der Vorgangsweise und der mangelhaften Nachweisführung durch den Beschwerdeführer in freier Beweiswürdigung die steuerliche Anerkennung versagt.

Daraus folge, dass der Beschwerdeführer mangels unternehmerischer Nutzung des Hauses nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Das Gebäude diene einerseits überwiegend Wohnzwecken und damit der Lebensführung naher Angehöriger des Beschwerdeführers, andererseits erfüllten die Mietverträge nicht jene Kriterien, die für Verträge mit nahen Angehörigen erforderlich seien. Die aus der Vermietung geltend gemachten Vorsteuern seien daher gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ebenso wie die geltend gemachten

Werbungskostenüberschüsse nicht anzuerkennen. Die in den Mietverträgen ausgewiesene Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs 14 UStG aufgrund der Rechnungslegung geschuldet.

Da die Vermietung an nahe Angehörige der Vermietung an die IT**** GmbH gleichstehe, sei auch hier das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt erließ – teilweise in wiederaufgenommenen Verfahren – entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, wobei es zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwies.

In seiner Berufung (nunmehr Beschwerde) bringt der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter zusammengefasst vor, der Prüfer komme im Ergebnis zu dem Schluss, dass die zwei vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Mietverträge wegen formeller Mängel auf fremdunübliche Weise mit nahestehenden Personen abgeschlossen worden und deshalb steuerlich nicht anzuerkennen seien. Als Quintessenz scheine sich zu ergeben, dass der Prüfer dem Rechtsirrtum unterliege, dass jeder formale Mangel beim Abschluss von Verträgen zwischen nahen Angehörigen diesen Vertrag unwirksam mache. Tatsächlich sei in der höchstgerichtlichen Angehörigenjudikatur aber nur eine Beweiswürdigungsregel zu sehen, die sicher nicht anzuwenden sei, wenn von vornherein klar sei, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine steuerlich anzuerkennende Vertragsgestaltung vorliege. Betreffend

den Mietvertrag mit der IT**** GmbH habe der Prüfer in der Schlussbesprechung festgehalten, dass er keinen Zweifel daran hege, dass die GmbH die angemieteten Räume tatsächlich und ausschließlich zu Geschäftszwecken nutze und dass auch die Höhe der Miete angemessen sei, allerdings würden formale Mängel beim Vertragsabschluss dem Mietvertrag seine steuerliche Wirkung rauben. Eine derartige rechtliche Würdigung sei unhaltbar und stehe im Widerspruch zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und im Widerspruch zur gesetzlichen Bestimmung über die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Auch im Hinblick auf das Mietverhältnis mit A**** R**** habe der Prüfer während der Prüfung niemals Bedenken dahingehend geäußert, ob A**** R**** das Mietobjekt tatsächlich bewohne und ob die vereinbarte Miete fremdüblich sei. Insbesondere sei während der Prüfung vom Prüfer niemals der unhaltbare und leicht widerlegbare Verdacht geäußert worden, dass der Beschwerdeführer das Mietobjekt selbst bewohne, sodass die entsprechende Vermutung im Bericht eine große Überraschung darstelle.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung in den Jahren 2015/16 traf die Prüferin zusammengefasst die Feststellung, dass an der streitgegenständlichen Adresse anzuerkennende Vermietungen vorlägen. Im Detail führte sie in einem nur für das Finanzamt bestimmten Aktenvermerk vom 9.2.2016 zusammengefasst aus:

*„[...] Aufgrund der vorgelegten Mietverträge wurde festgestellt, dass die Liegenschaft in 1*** Wien, T****-gasse 16 zum Teil an die IT**** GmbH und zum Teil an Herrn Mag. N**** T**** vermietet wird. Um zu prüfen, ob tatsächlich eine Vermietung vorliegt, wurde diese Liegenschaft am 24.9.2015 besichtigt.*

*Dabei konnte nur jener Teil der Liegenschaft besichtigt werden, welcher von der IT**** GmbH angemietet wurde.*

Laut der Auskunft [des Beschwerdeführers] wurde das Haus im Jahr 1968 von seinem Vater errichtet, wobei es vorerst nur ein Bungalow mit einem Stockwerk und einem Keller war. Der Keller ist von der Straße ebenerdig begehbar und dient grundsätzlich als Eingang ins Gebäude. Im Erdgeschoss befand sich die Wohnung mit Wohnzimmer, zwei Kinderzimmer, Elternschlafzimmer, Badezimmer und Küche mit Essplatz. Das Badezimmer war von Elternschlafzimmer wie von einem Kinderzimmer begehbar. Nach dem Tod seiner Eltern wurde [vom Beschwerdeführer] das Haus ab 2004 bzw 2005 mit weiteren zwei Geschossen (DG 1 und DG 2) aufgestockt. [Der Beschwerdeführer] gab an, dass er selbst nie in diesem Haus wohnen wollte, dass seine beiden Eltern in diesem Haus erkrankt und gestorben seien. Die neu errichteten Stockwerke (DG 1 und DG 2) wurden mit Sonnenkollektoren ausgestattet. Das Dach des letzten Stockwerks wurde ebenfalls so ausgestattet, dass es genutzt werden kann. Laut Aussage des [Beschwerdeführers] wurde darauf ein Whirlpool errichtet. Der Aufgang zu dieser letzten Terrasse wurde mit einem Glasverbau abgeschlossen.

Letztlich wollte er das gesamte Objekt nur an einen Mieter vermieten, fand jedoch keinen, der die Miete dafür aufbringen wollte oder konnte.

Folgende Situation konnte im Rahmen der Besichtigung festgestellt werden:

Das Grundstück ist frei zugänglich, es gibt kein Gartentor bei der Garageneinfahrt, sodass jeder auf das Grundstück gelangen kann. Es war von Anfang an gedacht, diese Liegenschaft zu vermieten. Da er sich jedoch während der Bauphase nicht sicher war, ob er mehrere Einheiten oder nur eine vermieten wollte, wurde die Sprechanlage für 3 Einheiten geplant.

Der Eingang zum Gebäude befindet sich grundsätzlich im Kellergeschoss. Dort befindet sich eine Art Diele mit einer kleinen Garderobe. Im Keller befindet sich links vom Eingang gesehen eine Schiebetür, über welche man in den Schwimmbadbereich gelangt. Das Schwimmbad ist derzeit nicht benutzbar, nicht einmal begehbar, da Teile des Bodens aufgebrochen sind und offensichtlich die Rohrinstallationen in einer Sanierungsphase sind. Die Wege um das Schwimmbecken sind mit allerhand Gerümpel und Schutt verlegt. Auch der Saunabereich, welcher nur über die Schwimmhalle erreichbar ist, kann nicht betreten werden.

Die Baustelle sieht jedoch nicht so aus, als ob derzeit daran gearbeitet wird und das Schwimmbad in absehbarer Zeit auch benützt werden kann.

Im hinteren Teil des Kellers befinden sich diverse Räume, die als Abstellraum genutzt werden sowie eine Waschküche mit zwei Waschmaschinen und einem Trockner.

Über eine Treppe, die in Eingangsnähe ist, gelangt man in das sogenannte Erdgeschoss, welches von der Frontansicht als 1. Stock wahrgenommen wird. Dies ergibt sich daraus, dass das Gebäude in den Hang gebaut wurde.

Im Erdgeschoss befindet sich ein großes Wohnzimmer, welches zum Teil als Büro benutzt wird. Zwei kleine Nischen in diesem Wohnzimmer sind jeweils mit Schwingtüren wie in einem Westernsaloon vom Wohnzimmer getrennt. Sie werden laut Aussage [des Beschwerdeführers] als Arbeitsplätze für Mitarbeiter genutzt. Eine Regalwand stellt eine Art Raumteiler dar, der den Bürobereich von einem wie ein Wohnzimmer eingerichteten Bereich trennt.

Dieses Wohnzimmer vermittelt einen Einrichtungsstil aus den 70er bis 80er Jahren.

Gartenseitig befindet sich dann die Küche mit integriertem Essplatz. Dies ist der einzige modern eingerichtete Raum im Erdgeschoss.

Die gartenseitige Hauswand wurde im Rahmen des Umbaus im Jahr 2004 bzw 2005 durch einen Glasverbau ersetzt, dies vermittelt einen offenen und größer wirkenden Bereich.

Eines der Kinderzimmer beinhaltet noch das Kinderbett inklusive Verbau und einem Schreibtisch sowie einen Fauteuil. Diese Einrichtung stammt noch aus den Kindertagen (des Beschwerdeführers). Er gab dazu an, dass auch dieser Raum hin und wieder als Büro genutzt werden würde.

Von diesem Zimmer kann man auch das Badezimmer im EG begehen. Allerdings ist die Tür mit einem Regalständer verstellt und nach Aussage des [Beschwerdeführers] von der Badezimmerseite aus versperrt, sodass man nicht ins Bad kommt.

*Das Badezimmer sowie das ursprüngliche Elternschlafzimmer konnte nicht besichtigt werden, da es verschlossen war. Diese beiden Räume werden laut Mietvertrag von Herrn Mag. T**** gemietet. Laut Aussage [des Beschwerdeführers] werden diese beiden Räume von Herrn T**** dazu genutzt, seine Gäste (Verwandte, Freunde aus Sport etc) unterzubringen. Tatsächlich kam zu Beginn der Besichtigung (kurz vor 10:00 Uhr) eine ältere Dame aus dem Haus, die lt. Aussage*

des [Beschwerdeführers] ein Gast von Herrn Mag. T**** gewesen sei.

Dann befindet sich straßenseitig gelegen noch ein Zimmer, welches mit einem Schreibtisch und einer Liege ausgestattet war, auf welchem einige Kartons und ein kanadisches Brettspiel lagen. Das Erdgeschoss macht zwar einen benutzbaren Eindruck, ist jedoch bis auf die Küche sanierungsbedürftig. Besonders die Wandverkleidungen und Malereien wirken alt und abgewohnt.

Das 1. Dachgeschoss ist grundsätzlich über eine Treppe im Inneren des Gebäudes (mittig gelegen) erreichbar. Dieser Treppenaufgang zum 1. DG wurde jedoch mit einer Pressspanplatte verschlossen. Diese Platte ruht auf Holzleisten, welche am Gemäuer der ursprünglichen Decke angeschraubt wurden. Die Treppe selbst wurde mit Kartons verstellt.

Die oberen Geschosse sind auch über eine Außentreppe erreichbar. Ein Aufgang befindet sich auf der Ebene des Erdgeschosses, welche man über eine Treppe von der Straße her erreichen kann. Dieser Aufgang wurde erst auf Erdgeschossesebene mit einer Art Gartentür versperrt. Einen zweiten Aufgang in das 1. DG gibt es von der Gartenseite aus, welcher über die Terrasse erreichbar ist. Dieser Aufgang war nicht verschlossen oder versperrt.

Dieser Aufgangsbereich im EG ist nicht fertiggestellt worden, da fehlen noch die Platten und die Weg-Befestigung. Ebenfalls die Terrasse, die vom Wohnzimmer im EG aus begehbar ist, ist nicht fertiggestellt.

Einen weiteren Aufgang zum 1. DG gibt es auf der Gartenseite (hinterer Teil des Grundstücks) über die fertig gestellte Terrasse, welche auch über die Küche des EG aus erreichbar ist.

Dieser Bereich sieht relativ neu aus, das Gras sieht aus, als ob es erst dieses Jahr angesetzt wurde. Auch der Grill-Kamin aus Edelstahl sieht sehr neu aus.

Von dieser Terrasse geht ein weiterer Aufgang zum 1. DG hinauf. [Der Beschwerdeführer] meinte, dass auch dieser Aufgang versperrt wäre, allerdings ist keine Sperre erkennbar.

Von der Gartenseite aus konnte man sehen, dass die Fenster im 1. DG entweder mit einem Vorhang oder mit Kartons vor Einblicken geschützt waren. Laut Aussage des [Beschwerdeführers] wurden die Fenster mit Kartons vor den Blicken der Nachbarn verdeckt, da diese aufgrund der Hanglage sonst Einblick in die Räume hätten, besonders im Herbst und Winter, wenn kein Laub auf den Bäumen sei.

Ob die Wohnung im 1. und 2. DG tatsächlich vermietet wird, lässt sich aufgrund dieser Besichtigung nicht nachweisen. In wie weit die Räumlichkeiten im EG, welche laut Mietvertrag von der IT**** GmbH gemietet werden, auch tatsächlich von dieser genutzt werden, ist ebenfalls nicht erkennbar. Die Räumlichkeiten wirken eher verstaubt und ungenutzt. Auch wenn einige Notebooks vorhanden waren, wirken sie nicht wirklich benutzt. Es waren keine Mitarbeiter vor Ort. Auf die Frage, ob die GmbH derzeit über Mitarbeiter verfüge, wurde [vom Beschwerdeführer] angegeben, dass derzeit keine Mitarbeiter beschäftigt werden. Es hätte sich bewährt, projektbezogen Leute mit geringwertiger [Anmerkung des BFG: gemeint wohl: geringfügiger] Beschäftigung aufzunehmen.

[...]

Ob die T****-gasse 16 tatsächlich vermietet wird und von den Mietern genutzt wird, konnte im

Rahmen dieser Besichtigung nicht eindeutig nachgewiesen werden.

*Daraufhin wurde Herr Mag. T**** zu einer Befragung ins Finanzamt [...] vorgeladen. [...]*

*Herr Mag. T**** mietet laut Mietvertrag vom 31.3.2012 die Wohnung Top 2, welche die Dachgeschosse 1 und 2 umfasst, zusätzlich ein Zimmer mit angeschlossenem Badezimmer im EG unter Schwimmbad im Keller. [...]*

*Anzumerken ist, dass der AR in der Schwimmhalle nur über die Schwimmhalle zu erreichen ist und dieser Bereich von Herrn Mag. T**** gemietet wurde.*

*In Summe werden daher von Herrn Mag. T**** lt. Plan 201,71 m² angemietet, laut MV jedoch nur 177 m². In der Befragung gab Herr Mag. T**** an, dass er nur die Flächen rund um das Schwimmbecken angemietet hätte und diese als Abstellraum nützen würde.*

Das Schwimmbecken selbst wäre nicht vermietet, da man es auch nicht benutzen könnte.

*Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Liegenschaft in 1*** Wien, T****-gasse 16 als vermietet anzusehen ist. Auch wenn die Mietverträge nicht alle Bestandteile des Mietvertrages beinhalten, wie z. B. Kündigungsfristen oder bis wann die Miete zu bezahlen ist bzw. welche Vereinbarungen getroffen wurden, sollte die Miete nicht bezahlt werden, so kann nicht von vornherein daraus geschlossen werden, dass es sich nicht um eine Vermietung bzw. um eine Einkunftsquelle handelt. Die Mietzahlungen werden regelmäßig auf das Konto [des Beschwerdeführers] überwiesen. Es ist daraus auch ersichtlich, dass Indexsteigerungen ein nachverrechnet bzw. vorgeschrieben werden und auch bezahlt werden. Auch wenn keine Kündigungsfristen angegeben sind, so würden die gesetzlichen Kündigungsfristen zum Tragen kommen, die mit einem Monat anzusetzen sind.*

*Die Abrechnung der Betriebskosten wie auch der gemeinsam ermittelten Energiekosten sowie deren Aufteilung sind aus den vorgelegten Belegen ersichtlich. Nachverrechnungen werden vorgeschrieben, Gutschriften werden auf die laufende Miete entsprechend angerechnet. Beide Mietverhältnisse würden ab dem Jahr 2020 seinen Überschuss der Einnahmen führen. Dies wäre nach einer Vermietung von 16 Jahren der Fall, wenn man davon ausgeht, dass die Vermietung im Jahr 2005 bzw. 2006 begonnen hätte. Sollte im Beschwerdeverfahren jedoch den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt werden, so ist davon auszugehen, dass zumindest ab dem Jahr 2012 die Vermietung des Top 2 an Herrn Mag. T**** als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Die Vermietung dieses Tops erzielt bereits ab dem 2. Jahr einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben.*

*Herr Mag. T**** kennt [den Beschwerdeführer] zwar noch von der Schule, aber beide gaben an, dass sie nicht eng miteinander befreundet wären. Dass Herr Mag. T**** die Wohnung mieten konnte, ist eher ein Zufall. Er mietet diese Wohnung als Zweitwohnung, um ausspannen zu können, Ruhe vom Alltag zu finden und die Gegend zu genießen, da er in seiner Eigentumswohnung in 1*** Wien, A****-straße keine Terrasse oder Balkon zur Verfügung hat (siehe Niederschrift vom 4.2.2016).*

*In wie weit das Top 1 von der IT**** GmbH genutzt wird, konnte nicht ermittelt werden.*

*Tatsache ist, dass laut Firmenbuch der Firmensitz dieser Gesellschaft in 1*** Wien, T****-gasse 16 ist. Wie auf den oben gezeigten Fotos ersichtlich ist, sind zumindest einige Räume als Büro*

*eingrichtet. Es befinden sich dort auch mehrere Notebooks, die in Verwendung sein können oder auch nicht. Die Umsätze dieser Gesellschaft steigen von Jahr zu Jahr. Wenn von dieser Firma verschiedene Projekt in Auftrag gegeben werden, so werden nur für dieses Projekt entsprechende Mitarbeiter aufgenommen. Dies ist auch aus den Kosten für Fremdpersonal ersichtlich. Es konnte nicht nachgewiesen werden, dass diese Mitarbeiter dann nicht in der T****-gasse arbeiten. Wohnen kann man in diesem Top 1 nicht, dazu fehlt es an entsprechenden Schlafgelegenheiten für mehrere Personen, auch wenn eines der Zimmer noch als Kinderzimmer eingerichtet ist, deutet nicht darauf hin, dass dort Übernachtungen stattfinden. Die Mietzahlungen durch die GmbH werden regelmäßig mittels Banküberweisung bezahlt. Auch diese Miete wird indexangepasst vorgeschrieben und bezahlt. Auch hier werden die Betriebskosten sowie Energiekosten abgerechnet und entsprechend als Nachforderung oder Gutschrift verrechnet.*

Die Mietpreise für beide Vermietungen liegen zwar unter den für diese Lage marktüblichen Preisen, allerdings ist zu den vorliegenden Bedingungen kein derartig marktüblicher Mietpreis zu erzielen. Die Büroräumlichkeiten entsprechen nicht den modernsten Ausstattungen, die einen höheren Mietpreis rechtfertigen würden. Auch der Mietzins für die Wohnungseinheit des Top 2 ist für dieses Objekt als angemessen anzusehen, da wahrscheinlich unter den gegebenen Umständen keine Mieter zu finden ist, der dieses Objekt zu diesen Konditionen anmieten würde. Daher kann von der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen werden, dass es sich um keine Vermietung bzw. um keine Einkunftsquelle handelt.“

Mit Telefax vom 1.8.2022 zog der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter seine Anträge auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Der Beschwerdeführer hat von seinen Eltern die Liegenschaft 1*** Wien, T****-gasse 16 samt einem darauf befindlichen Einfamilienhaus in Form eines Bungalows (bestehend aus Kellergeschoss und Erdgeschoss geerbt.

Der Beschwerdeführer beauftragte eine Architektin mit der Planung des Umbaues des Gebäudes im Wesentlichen durch eine Erweiterung in Form einer Aufstockung. Letztlich wurden auf dem Gebäude zwei weitere Stockwerke samt Terrassen errichtet.

Die Durchführung der Arbeiten begann im Jahr 2004. Im Jahr 2005 kam es im Zuge der Bauarbeiten zu einem Wasserschaden durch Niederschlagswasser, die Bauarbeiten

verlängerten sich dadurch bis ins Jahr 2006 (ursprünglich hätten diese Arbeiten im Jahr 2005 abgeschlossen sein sollen).

Mit Datum vom 28.11.2006 schloss der Beschwerdeführer mit der IT**** GmbH sowie mit A**** R**** jeweils einen schriftlichen Mietvertrag ab (Eingangsstempel des Finanzamtes jeweils „3. JAN. 2007 EINGESCHRIEBEN“). Es handelt sich dabei jeweils um ein LEYKAM-ALPINA Formular „Wohnungsmietvertrag (Stand Juni 2005)“.

Die Mietverträge wurden vergeben.

Die Mietverträge wurden jeweils auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (die im Formular vorgesehenen Bestimmungen betreffend befristete Vermietung sind durchgestrichen).

Die Mietverhältnisse begannen jeweils am 1.12.2006.

Der Mietzins bei dem mit A**** R**** abgeschlossenen Mietvertrag betrug monatlich € 1.300 zuzüglich € 90 Betriebskosten sowie € 139 Umsatzsteuer, insgesamt somit € 1.529; der Mietgegenstand umfasst laut Mietvertrag 177 m².

Der Mietzins bei dem mit der IT**** GmbH abgeschlossenen Mietvertrag betrug monatlich € 1.100 zuzüglich € 60 Betriebskosten sowie € 232 Umsatzsteuer, insgesamt somit € 1.392; der Mietgegenstand umfasst laut Mietvertrag 122 m². Gemäß § 12 des Mietvertrages dürfen die Räume zu Geschäftszwecken genutzt werden.

Der Zahlungsfluss der Mietzahlungen ist nachgewiesen. Die Mietzahlungen für Dezember 2006 und Jänner 2007 erfolgten jeweils erst Ende Jänner 2007, danach jeweils pünktlich.

Es ist nicht feststellbar, ob der Beschwerdeführer bzw A**** R**** das Gebäude während der Umbauarbeiten bewohnt haben.

Ebenso ist nicht feststellbar, dass der Beschwerdeführer das Gebäude nach Abschluss der Mietverträge selbst bewohnt hätte.

Laut Firmenbuch hat die IT**** GmbH ihren Sitz seit Anfang April 2007 an der Adresse 1*** Wien, T****-gasse 16; zuvor [Adresse]. Gesellschafter sind seit der Gründung im Jahr 2001 der Beschwerdeführer sowie seit **.**.2005 A**** R**** zu jeweils 50%; Geschäftsführer ist der Beschwerdeführer; Prokuristin ist seit **.**.2005 A**** R****.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Gegen eine Nutzung des Gebäudes zu Wohnzwecken während des Umbaus sprechen die mit derartigen Umbauarbeiten verbundenen Belästigungen sowie die Beeinträchtigungen durch

den Wasserschaden. Es ist zudem davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer (und A**** R****) über andere Wohnmöglichkeiten verfügten.

Für eine Nutzung des Gebäudes durch den Beschwerdeführer nach Abschluss der Mietverträge sind keine Nachweise hervorgekommen. Der Umstand der Trennung des Beschwerdeführers von A**** R**** wurde von Zeugen bestätigt.

Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Im Beschwerdeverfahren steht in Streit, ob die Vermietung der Liegenschaft 1*** Wien, T****-gasse 16 an A**** R**** und an die IT**** GmbH jeweils fremdüblich erfolgte.

Sowohl bei A**** R**** als Ex-Partnerin des Beschwerdeführers und Mutter des gemeinsamen Kindes als auch bei der IT**** GmbH handelt es sich unstrittig jeweils um eine nahestehende Person bzw Körperschaft.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten.

Es sind die Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits sauber zu trennen.

Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung 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 (zB VwGH 19.3.2021, Ra 2021/13/0034 mwN); sie kommen sowohl für Vereinbarungen zwischen Angehörigen als

auch zwischen einander aus anderen Gründen nahestehenden Personen sowie auch für Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter zur Anwendung.

Anders als im Prüfungsbericht ausgeführt ist auch eine Vermietung an nahe Angehörige steuerlich anzuerkennen, wenn sie unter Umständen erfolgt, unter denen eine entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird. Es kommt darauf an, ob die Vermietung zur Einnahmenerzielung erfolgt und nicht eine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt. Entscheidendes Gewicht kommt danach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 59/1 f).

Der angesprochene Fremdvergleich spielt somit eine Rolle im Rahmen der Beweismwürdigung. Dem Prüfer bzw dem Finanzamt ist zuzugestehen, dass im Beschwerdefall mehrere Umstände vorliegen, die gegen eine fremdübliche Vermietung sprechen. Letztlich ist jedoch entscheidend, ob diese Umstände insgesamt als so gravierend einzustufen sind, dass sie im Verhältnis zu den fremdüblichen Umständen den Ausschlag geben. Dies ist nach Ansicht des Gerichtes nicht der Fall.

Die mittels Vertragsformularen abgeschlossenen Mietverträge vom 28.11.2006 wurden dem Finanzamt am 3.1.2007 übermittelt. Die Mietverträge sind damit ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen.

Die Mietverträge haben weiters auch einen ausreichend eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, obgleich es zutrifft, dass einzelne relevante Umstände in diesen Mietverträgen nicht ausdrücklich geregelt wurden.

Mit Datum vom 28.11.2006 wurden die „Formular-Mietverträge“ unterschrieben, wobei allerdings bei einzelnen Paragraphen die erforderlichen Streichungen (zB befristet/unbefristet, Weitergaberecht/Weitergabeverbot) bzw Ergänzungen (zB Indexierung) nicht vorgenommen wurden.

Aus diesen Mietverträgen ergibt sich allerdings dennoch jeweils ausdrücklich ua die Höhe der Miete und der Betriebskosten, die gemietete Fläche und der Zeitpunkt des Beginns des Mietverhältnisses.

Soweit in den Mietverträgen keine Vereinbarungen getroffen wurden sind diese Verträge entsprechend auszulegen bzw kommen insoweit die gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung.

Die Mietverträge wurden folglich jeweils unbefristet geschlossen, da keine bestimmte Vertragsdauer vereinbart wurde und die vorgedruckten Detailbestimmungen für befristete

Mietverträge im Formular durchgestrichen waren.

Da zum Weitergaberecht keine Vereinbarung getroffen wurde bestand ein solches Weitergaberecht nicht.

Betreffend Wertsicherung verweist das Mietvertragsformular auf den Verbraucherpreisindex, der als Ausgangsbasis heranzuziehende Monat und die für diesen errechnete Indexzahl ist jedoch nicht ausgefüllt. Im Wege der Auslegung wird daher wohl der VPI für den Monat Dezember 2006 (Mietbeginn) heranzuziehen sein.

Da keine Kündigungsfrist vereinbart wurde kommt die gesetzliche Frist zur Anwendung.

Im Zuge der Prüfung wurden weitere schriftliche Mietverträge, ebenfalls datiert mit 28.11.2006, vorgelegt. Der Prüfer ist aus näher dargestellten Gründen zu dem Ergebnis gelangt, diese Verträge seien (nach seiner Ansicht offenbar im Zuge der Prüfung) nachgeschrieben worden. Zudem sei es unglaublich, dass jeweils zwei verschiedene Mietverträge am selben Tag unterschrieben worden wären.

Im Veranlagungsakt der IT**** GmbH erliegt ein E-Mail des steuerlichen Vertreters an A**** R**** vom 12.4.2007, welches lautet:

*„Betreff: Mietverträge T****-gasse*

*Die Reinschrift der Mietverträge T****-gasse habe ich mir gerade durchgesehen: Die Verträge sind bis auf einige Ergänzungen mit den ursprünglichen Formularen ident. Durch die gemachten Ergänzungen kommt es mE zu keiner Änderung der Art oder des Umfangs von Rechten im Sinne des § 21 GebG.*

Es ist daher davon auszugehen, dass durch die Ausfertigung der Reinschriften keine zusätzliche Gebührenpflicht ausgelöst wird.“

Es ist davon auszugehen, dass es sich bei den in diesem E-Mail genannten „Reinschriften“ um die im Zuge der Prüfung vorgelegten weiteren Mietverträge handelte. Ausgehend von diesem E-Mail steht für das Gericht fest, dass die nachträglich vorgelegten Mietverträge nicht erst im Zuge der Prüfung nachgeschrieben wurden, sondern in der Zeit zwischen 28.11.2006 und 12.4.2007 erstellt wurden.

Diese Verträge sollten offensichtlich die in den Formularverträgen getroffene Regelungen präzisieren bzw verdeutlichen. So enthalten diese Verträge etwa eine genauere Beschreibung, welche Räume jeweils gemietet wurden sowie eine Benützungsregelung für den Garten. Es liegt auf der Hand, dass diese Verträge nicht bereits am 28.11.2006 unterschrieben wurden.

Die jeweils vereinbarte Miete (inklusive Betriebskosten) ist insgesamt jeweils unstrittig marktüblich. Der Zahlungsfluss wurde nachgewiesen.

Dass A**** R**** die für die Miete erforderlichen Beträge von einem Bekannten zur Verfügung gestellt wurden hat dieser Bekannte dem Finanzamt gegenüber bestätigt.

Wenn der Prüfer darauf hinweist, dass es nur eine gemeinsame Eingangstüre in das Haus gibt, so ist dies in der Tat ein ungewöhnlicher Umstand. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass die an A**** R**** vermieteten Etagen auch über Außentreppen erreichbar sind und dass A**** R**** Prokuristin und Gesellschafterin der IT**** GmbH war bzw ist.

Maßgeblich ist das Gesamtbild. Dieses Gesamtbild lässt insgesamt aus den angeführten Gründen die im Beschwerdefall abgeschlossenen Mietverträge als fremdüblich gestaltet erscheinen, insbesondere, da die vereinbarte Miete jeweils marktüblich ist.

Die Mietverträge sind daher steuerlich anzuerkennen, der Vorsteuerabzug steht daher zu, die Werbungskostenüberschüsse sind zu berücksichtigen.

Wiederaufnahme

Voraussetzung einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist gemäß § 303 Abs 1 BAO sowohl nach der im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide geltenden Fassung als auch nach der nunmehr geltenden Fassung, dass „die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“.

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass die streitgegenständlichen Mietverhältnisse anzuerkennen sind; anders lautende Bescheide hatten daher nicht zu ergehen. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2004 und 2005 waren daher insgesamt nicht gegeben.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide erweist sich somit als berechtigt, die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind daher aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 8).

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs 1) entsprochen, so ist gemäß § 261 Abs 2 BAO eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 richtet ist diese daher als gegenstandslos zu erklären.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als berechtigt, ihr ist daher gemäß § 279 BAO Folge zu geben.

Wien, am 3. August 2022