

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schäning & Stocker Wirtschaftstreuhand GmbH, Poststraße 5, 8530 Deutschlandsberg,

I. über die Beschwerde vom 14. November 2016 gegen die Bescheide vom 27. Oktober 2016 betreffend

- a. Umsatzsteuer 2014 und 2015,
- b. Einkommensteuer 2014 und 2015 sowie
- c. Anspruchszinsen 2014, und

gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 30.05.2017, alle erlassen vom FA des Bff. zu StNr. Bf., zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015** sowie den **Anspruchszinsenbescheid 2014** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 sowie der Anspruchszinsenbescheid 2014 bleiben unverändert.

II. Betreffend die Beschwerde gegen den **Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 30.05.2017** hat das Bundesfinanzgericht beschlossen:

Die Beschwerde wird als gegenstandslos erklärt.

III. Mitteilung gemäß § 281a BAO:

Bezüglich der im Vorlagebericht angeführten Beschwerde betreffend die **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2014** ergeht die Mitteilung, dass hier kein Vorlageantrag eingebracht wurde. Das Verfahren betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2014 wird eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein Techniker, der dienstlich von seinem Einsatzort berufliche Reisen antreten musste, hat seit seiner Geburt seinen Hauptwohnsitz in Ort 1 (Ort 1) in Bundesland /BL 1 (Bundesland (BL) 1). Sein dienstlicher Einsatzort war von 08/2009 bis 02/2019 in Ort 2 (Ort 2), Bundesland/BL 2 (Bundesland 2). Ab 03/2019 ist sein Einsatzort in Ort 3 (Ort 3) im Bundesland 3 (Bundesland 3).

Mit **Kaufvertrag vom xx.xx.2014** erwarb der Bf. eine Wohnung samt Tiefgaragenabstellplatz im Ort 2. Die Wohnung habe er als Anlagewohnung angekauft. Der Bf. optierte zur Regelbesteuerung.

Für den Beschwerdezeitraum führt der Bf. zwei Mietverträge ins Treffen:

- a. Mietvertrag mit seiner Mutter vom 31.03.2015, und
- b. Mietvertrag mit seiner Lebensgefährtin vom 28.06.2016.

Seine Mutter hat im gesamten Beschwerdezeitraum ihren Hauptwohnsitz in HWS-Mutter „HWS Mutter“) im Bundesland 1. Im Ort 2 hatte sie auch keinen Nebenwohnsitz gemeldet.

Seine Lebensgefährtin hatte im Beschwerdezeitraum bis zum 09.09.2015 den Hauptwohnsitz im Ort 3, seither hat sie ihren Hauptwohnsitz im Ort 1 (Bundesland 1) an der Adresse des Bf. gemeldet.

In den **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2014** veranlagte das Finanzamt die Ergebnisse aus der Vermietung und Verpachtung des Bf.

Am **04.08.2016** fanden an der Adresse der Wohnung des Bf. („Wohnung oder Top X“) im Ort 2 **Erhebungen der Finanzpolizei** statt. Zum damaligen Zeitpunkt lag dem Finanzamt ein nicht unterfertigter Mietvertrag zwischen dem Bf. und seiner Mutter vor. In der Beschwerdevorentscheidung (BVE) ist zu den Erhebungen festgehalten:

„Bereits am 28.07.2016 um 09.10 Uhr wurde vom Finanzpolizisten des FPT xx versucht, in der Wohnung X bzw. in den beiden im ersten Stock daneben liegenden Wohnungen jemanden zu erreichen, was nicht gelang.“

Am 04.08.2016 konnte vor dem Haus X-Gasse ein Kfz mit dem amtlichen Kennzeichen Kennzeichen 1, welches auf die Lebensgefährtin des Bf. zugelassen ist, beobachtet werden. (Foto).

Zunächst wurde in der Wohnung I geklingelt, es wurde jedoch nicht geöffnet. In der Wohnung II (Aufschrift Fam. II) öffnete jedoch eine Frau. Gefragt, ob sie Auskunft geben könne, wer in Top X wohne, sagte sie, dass sie eigentlich nie jemanden sehe und nicht einmal angeben könnte, ob ein Mann oder eine Frau drinnen wohnen würde.

Kaum war das Gespräch beendet, wurde ein schmales Seitenfenster in Richtung Stiegenhaus Top X geöffnet (siehe Foto). Offenbar befindet sich dahinter das Bad der Wohnung. Es konnten sowohl eine männliche wie eine weibliche Stimme wahrgenommen werden. Nacheinander wurde scheinbar geduscht.

Danach klingelten die beiden Beamten an der Tür. Ein Mann geschätzte 35-45 Jahre alt, öffnete die Tür.

Finanzpolizist 1 („Finanzpolizist 1“) wies sich als Finanzpolizist aus und klärte auf, dass er auf Auftrag des FA eine Erhebung durchführe.

Der Wortlaut der Erhebung wird wie folgt wiedergegeben.

F: Sind Sie der Bf.?

A: Nein die Wohnung gehört meiner Freundin, der Lebensgefährtin des Bf.

F: Ist die Mutter des Bf. zu sprechen?

A: Sie ist meine Mutter. Sie ist derzeit im Bundesland 1.

F: Dann sind Sie doch der Bf., oder?

A: Ja

F: in der Wohnung ist aber eigentlich ihre Mutter gemeldet, oder?

A; Ja, aber sie ist momentan im Bundesland 1 und ich mach hier mit meiner Freundin ein paar Tage Urlaub im Ort 2 und habe die Wohnung zur Verfügung gestellt bekommen.

F: Seit wann sind Sie jetzt schon in der Wohnung.

A: Seit gestern Abend. (Nachdem der Mann einen Blick auf das Schreibbrett vom Finanzpolizisten 1 geworfen hat, gibt er weiters an:

Das Auto mit dem Kennzeichen 1 gehört meiner Lebensgefährtin, das ist richtig.

Der Finanzpolizist 1 bedankte sich und sagte, dass er die Angaben wo weitergeben werde.

Die Erhebung erfolgte ohne Zwischenfälle."

Nach einer **Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2013 bis 2015** (Datum des Bp-Berichts 25.10.2016) anerkannte das Finanzamt die Ergebnisse aus Vermietung und Verpachtung in den **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2014 und 2015** (betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2014 im wiederaufgenommenen Verfahren) sowie in den **Bescheiden betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-03/2016 und 04-06/2016** nicht. Des Weiteren setzte es **Anspruchszinsen für 2014** fest. Alle Bescheide wurden mit Datum 27.10.2016 erlassen.

Die gegen die genannten Sachbescheide eingebrachte **Beschwerde** wies das Finanzamt mit Ausnahme der **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** betreffend die stattgebenden Umsatzsteuer Festsetzungsbescheide 2016 als unbegründet ab, wogegen der Bf. einen **Vorlageantrag** einbrachte.

Nun zum detaillierten Ablauf und wesentlichen Vorbringen der Parteien:

Zum Mietvertrag mit der Mutter des Bf.

26.01.2015	In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung (USO-Prüfung) heißt es: <i>„... Der Zweck besteht darin, den Vertragsgegenstand entgeltlich zu vermieten. Die Wohnung wird bereits im Internet (www.willhaben.at) zur Vermietung angeboten und soll per 1.3.2015 bezugsfertig sein. Die Gesamtmiete beträgt € 751,25....“</i> Für das Finanzamt war aufgrund der vorgelegten Unterlagen im Zeitpunkt des Bezuges von Vorleistungen die Wahrscheinlichkeit einer steuerpflichtigen Vermietung mit großer Sicherheit anzunehmen und wurde der Vorsteuerabzug laut Ust-Voranmeldung gewährt. Die Niederschrift ist von der steuerlichen Vertretung unterfertigt.
05.03.2015	Netzzugangsvertrag Energie Bundesland 2 für die Mutter
11.03.2015	Datum des Abschlusses des Mietvertrages zwischen dem Bf. und seiner Mutter. Monatliche Miete inkl. USt € 510,00 zuzgl. Betriebskosten-Akonto (ohne Strom) € 130,10, zusammen € 640,10.
31.03.2015	Bestätigung des Bf. über den Erhalt der Kautions (€ 2.200,00) von seiner Mutter. Darin bestätigt die Mutter die Übernahme von zwei Wohnungsschlüsseln.

Frühjahr 2015	Laut Bf. Erkrankung der Lebensgefährtin seines Großvaters (Bf. im Beschwerdeverfahren), „...sodass sie trotz der Wohnung im Ort 2 öfters im Bundesland 1 verweilte um ihrem Vater und seiner Lebensgefährtin in dieser schwierigen Zeit beizustehen.“
01.04.2015	Vom Bf. genannter Einzug der Mieterin in die Wohnung, begründet mit Eheproblemen (Bf. in der Beschwerde)
16.04.2015	Vergebührung des Mietvertrages Bf. - Mutter
im Winter 2015 und Sommer 2016	kümmerte sich laut Bf. seine Mutter um den Großvater und seine erkrankte Lebensgefährtin
Im Frühjahr 2016	sei laut Bf. die Lebensgefährtin des Großvaters verstorben, seine Mutter habe sich um ihren Vater kümmern müssen, die Nutzungsmöglichkeit der Wohnung im Ort 2 sei für seine Mutter nur eingeschränkt möglich gewesen (VB vom 06.07.22).
19.03.2016	Schreiben über die Jahresabrechnung der Betriebskosten mit der Mutter: In der vom Bf. und seiner Mutter unterfertigten „BK-Abrechnung“ bestätigt der Bf., die gemäß Nachzahlung für Betriebskosten laut beiliegendem Schreiben der Hausverwaltung vom 15.3.2016 von € 43,61 (Nachzahlung BK für Top X € -213,76, Gutschrift über Heizkosten Top X € +230,54, Nachzahlung BK für TG €- 60,39) an die Mutter weiter zu verrechnen und die € 43,61 in bar am 19.03.2016 erhalten zu haben.
28.06.2016	Datum a. des rückwirkend (am 04.08.2016) abgeschlossenen Mietvertrages zwischen dem Bf. und seiner Lebensgefährtin b. der Bestätigung betreffend die Rückzahlung der Kautions an die Mutter. Darin ist die Übernahme von zwei Wohnungs-/Zentralschlüsseln durch den Vermieter nicht festgehalten.
24.08.2016	Endabrechnung Strom, adressiert an die Mutter, für den Zeitraum 16.10.2015 bis 31.07.2016, Rückstand € 37,72

„2016“	Von der Mutter anlässlich der mit ihr am 12.07.2018 aufgenommenen Niederschrift angegebenes Ende des Mietverhältnisses („ ... Mietende: 2016 (genaues Datum ist mir nicht mehr in Erinnerung)“
--------	--

Zum Mietvertrag mit der Lebensgefährtin:

Von 2014 bis 09/2015	war die Lebensgefährtin des Bf. bei der Dienstgeberin im Ort 3 beschäftigt
Ab 09.09.2015	hatte die Lebensgefährtin ihren Hauptwohnsitz im Ort 1 gemeldet, davor am Ort 3
Ab 01.10.2015	war die Lebensgefährtin des Bf. bei einer neuen Dienstgeberin im Ort 2 beschäftigt.
Ab Frühjahr 2016	hat laut Bf. die Lebensgefährtin des Bf. mit Erlaubnis der Mutter in der Wohnung im Ort 2 regelmäßig gewohnt, dies „weil (Anm.: nach der Anstellung der Lebensgefährtin bei der Dienstgeberin am Ort 2) in der Folge die Anwesenheit seiner Lebensgefährtin in der Firma im Ort 2 notwendig geworden sei.“ (VB vom 06.07.22).
28.06.2016	Datum a. des mit der Lebensgefährtin am 04.08.2016 rückwirkend abgeschlossenen Mietvertrages, b. der Bestätigung des Bf. über den Erhalt der Kautions von € 2.200,00 von der Lebensgefährtin. In dieser ist die Übernahme von 2 Stk. Zentralschlüssel durch die Mieterin bestätigt.
01.07.2016	Im rückwirkend abgeschlossenen Mietvertrag mit der Lebensgefährtin angeführtes Datum des Beginns der Vermietung
03.08.2016	Händisch vermerktes Datum im Antrag auf Anmeldung des Netzvertrages im Bundesland 2 auf die Lebensgefährtin des Bf. Darauf ist auch ein maschineller Vermerk: „Zugestellt 23.08.2016...“
04.08.2016	1. Erhebungen der Finanzpolizei mit nachfolgendem Abschluss des Mietvertrages mit der Lebensgefährtin u. a. (siehe in dieser Tabelle das Datum 28.06.2016). Weiters erfolgte die Überweisung des Bf. an die Mutter, laut Überweisungsbeleg des Bf. „1.280,20 Euro Rücküberweisung zu viel bezahlter Miete und BK für die Monate Juli und August 2016“

09.08.2016	Vergebührung des Mietvertrages mit der Lebensgefährtin
30.01.2017	Mietvertrag Bf. - Mieter 1 („Mieter 1“), Beginn 01.03.2017
10.03.2017	Schreiben über die Jahresabrechnung der Betriebskosten mit der Lebensgefährtin: In der vom Bf. und seiner Lebensgefährtin unterfertigten „BK-Abrechnung“ bestätigt der Bf., die gemäß Nachzahlung für Betriebskosten laut beiliegendem Schreiben der Hausverwaltung vom 20.02.2017 von € 246,62 (Nachzahlung BK für Top X € -374,07, Gutschrift über Heizkosten Top X € +235,15, Nachzahlung BK für TG €- 107,70) an die Lebensgefährtin weiter zu verrechnen und die € 246,62 in bar am 10.03.2017 erhalten zu haben.

In der **Beschwerde** führte der Bf. u. a. Folgendes aus:

„ ... Der Vermieter und die Mieterin haben die Wohnung vor dem Kauf gemeinsam besichtigt. Bereits bei Kauf der Wohnung sei die Mieterin festgestanden.

- Der Bf. und Vermieter sei im Bundesland 1 wohnungsmäßig versorgt gewesen.

- *„Mit 1.4.2015 zog die Mutter des Bf. - die zu dieser Zeit Eheprobleme mit ihrem Mann im Bundesland 1 hatte und vermehrt Kontakt mit ihren Verwandten und Freunden im Bundesland 2 suchen wollte - in die gegenständliche Wohnung ein. ...“*

- „Unglücklicherweise erkrankte die Lebensgefährtin ihres Vaters (Anm.: ist Großvater des Bf.) im Frühjahr 2015 an Krebs, sodass sie trotz der Wohnung im Ort 2 öfters im Bundesland 1 verweilte um ihrem Vater und seiner Lebensgefährtin in dieser schwierigen Zeit beizustehen. Die Tatsache, dass sie aus diesem nicht vorhersehbaren Grund die Wohnung nicht wie geplant regelmäßig bewohnte und auch die behördliche Wohnsitzmeldung aufgrund dieser Situation und ihrer eigenen Eheprobleme versehentlich unterließ, können nicht Indiz dafür sein, dass die Vermietung nicht fremdüblich ist.“

- „Den Vermieter trifft weder die Pflicht, die ordnungsgemäße Wohnsitzmeldung seines Mieters zu überprüfen, noch hat er darauf Einfluss, wie oft sein Mieter den Mietgegenstand tatsächlich nützt. Dies betrifft ausschließlich die Sphäre des Mieters und kann daher für die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses keine Rolle spielen.“

- „**Gegen Jahresende 2015** verschlechterte sich der Gesundheitszustand der Lebensgefährtin ihres Vaters massiv, sodass sie immer weniger Zeit im Ort 2 verbringen konnte. **In dieser Zeit**

gestattete die Mutter ihrem Sohn die Wohnung fallweise zu nutzen, zumal dieser beruflich als Techniker vom Ort 2 aus tätig wurde.“

-„Vielmehr ist diese Geste nur als eine Art **Bittleihe** zu qualifizieren - die Mutter könnte als verfassungsberechtigte Mieterin dem Bf. jederzeit untersagen die Wohnung zu benutzen. **Da sie aber nicht wollte, dass die Wohnung sinnlos leer steht, hat sie eben aus familiären Gründen dem Bf. die Wohnung unentgeltlich zu Verfügung gestellt.“**

-„**Im Frühjahr 2016** verstarb dann die Lebensgefährtin ihres Vaters an Krebs, was dazu führte, dass sich die Mutter des Bf. nunmehr vermehrt um ihren Vater im Bundesland 1 kümmern musste. **Eine Weiternutzung der Wohnung im Ort 2 war für sie nicht mehr wirtschaftlich.“**

-„...die Lebensgefährtin des Bf. im Herbst 2015 eine Arbeitsstelle bei der Firma xxx im Ort 2 bekam und zunehmend berufsbedingt öfter im Ort 2 anwesend sein musste, wurde **mit der bisherigen Mieterin und dem Bf. vereinbart**, dass nunmehr sie **in das Mietverhältnis eintritt.“**

-„Die Gegenstände, die die Mutter des Bf. für die Wohnung gekauft hatte, wurden von der neuen Mieterin abgelöst.“

-„*Wenngleich der Bf. der Lebensgefährte seiner Lebensgefährtin ist, so darf hier nicht - wie die Behörde es tut - unterstellt werden, dass der Bf. nunmehr regelmäßig in der Wohnung im Ort 2 bei seiner Lebensgefährtin wohnt. Das ist schlichtweg nicht richtig.. **mag zwar hin und wieder im Ort 2 bei seiner Partnerin zu Besuch sein und dort auch (unregelmäßig) übernachten, doch seinen Wohnsitz hat er nach wie vor im Bundesland 1.***“

Zum **Einsatz der Finanzpolizei und seinem anfänglichen Leugnen**, der Bf. zu sein, führte er aus, dass sich die zwei Personen in Zivil nicht vorgestellt und ihn gefragt hätten, ob er der Bf. sei. Dies habe er aus Überraschung verneint und weil er nicht wusste, wer diese Personen gewesen seien und wofür sie diese Informationen haben wollten. Es sei ein natürlicher Schutzmechanismus, in derartig drängenden Stresssituationen zunächst einmal alles zu verneinen. Nachdem sich die Situation aufgeklärt hatte, und sich die beiden Herren als Beamte der Finanzpolizei zu erkennen gegeben haben, habe er auch zugegeben, tatsächlich der Bf. zu sein und erläuterte auch, dass die Mieterin, seine Mutter, derzeit im Bundesland 1 verweilt und er **mit ihrem Einverständnis die Wohnung vorübergehend (keineswegs als stetigen Wohnsitz!) benutze.**

Letztendlich sei auch das Gespräch zwischen dem Bf. und den Beamten nichts weiter als ein Indiz, das auf den ersten Blick wegen den widersprüchlichen Aussagen des Bf. gegen eine fremdübliche Vermietung sprechen mag. Denke man sich die Widersprüche (die nur aufgrund der Stresssituation entstanden seien) weg, so bleibe nur mehr die **Tatsache übrig, dass der Bf. in der Wohnung seiner Mutter angetroffen worden sei.** Diese vorübergehende Nutzung mit Erlaubnis der Mutter könne kein ausreichendes Indiz dafür sein, dass die Wohnung zu privaten

Wohnzwecken des Bf. angeschafft worden sei. Nach wie vor würden die Frage der Geldanlage und die Erzielung von laufenden Einnahmen im Vordergrund stehen.

Der Bf. beantragte unter den Beweismitteln u. a. die Parteienvernehmung, die Zeugenaussagen der beteiligten Personen (Mutter, Lebensgefährtin) sowie die Zeugenaussage des Vaters des Bf. zum Beweis dafür, regelmäßig vom Bundesland 1 zum Ort 2 gependelt und hin und wieder die Wohnung im Ort 2 benutzt zu haben.

In der **Niederschrift vom 12.07.2018**, gab die **Mutter des Bf.** u. a. an, dass

- der Beginn des Mietverhältnisses der 01.01.2015 war,
- sie die Wohnung möbliert gemietet hat,
- sie die Miete von ihrem privaten Konto an den Vermieter überwiesen hat und sie von ihrem Ehegatten finanziell unterstützt worden sei. Sie hätte sich die Miete mit ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nicht leisten können.
- sie aufgrund ihrer „*Liebe zur Literatur und zum Schreiben sowie zusätzlicher privater Missstimmungen*“ sie die Wohnung „*als Rückzugsort bzw. Ruheoase*“ angemietet hat.
- sie ihr Sohn - auch mit seiner Lebensgefährtin - besucht hat, wie dies auch bei anderen Familien der Fall sei.
- sie aufgrund ihrer damaligen persönlichen Situation - ehrlich gesagt - nicht daran gedacht habe, sich am Ort 2 anzumelden. Sie habe auch nicht daran gedacht, sich von ihrem Hauptwohnsitz im Bundesland 1 umzumelden.

Im **Mietvertrag mit der Mutter sowie der Lebensgefährtin** ist unter **§ 7, Weitergabeverbot und Verwendungszweck**, Folgendes festgehalten:

„Ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters ist es verboten, den Mietgegenstand (entgeltlich oder unentgeltlich, zur Gänze oder teilweise, dauernd oder vorübergehend) an dritte Personen, in welcher rechtlichen Form immer, zur Benützung zu überlassen, z.B. unterzuvermieten, die Mietrechte abzutreten bzw. zu übertragen (Tausch). Auch die Änderung des im § 1 vereinbarten Verwendungszweckes - laut § 1 ausschließlich zu Wohnzwecken - ist nicht gestattet.“

Gemäß § 2, Mietbeginn und Mietdauer, lit c. war der Vermieter berechtigt, aber nicht verpflichtet, den Mietvertrag mit sofortiger Wirkung aufzulösen, *„wenn der Mieter den Mietgegenstand entgegen §§ 1 und 7 dieses Vertrages verwendet oder verwenden lässt, insbesondere durch Einräumung von Benützungsbefugnissen, in welcher Rechtsform auch immer, an Dritte, zur Gänze oder teilweise, entgeltlich oder unentgeltlich.“*

Im weiteren Verfahren vor dem BFG hat sich ergeben:

Zur Tragung der GIS-Gebühren, Internetgebühren und eines allfälligen Telefonanschlusses:

Eine Auskunft der RichterIn bei der für die GIS-Anmeldung zuständigen Stelle hat ergeben, dass für die Wohnung X keine GIS-Anmeldung im Beschwerdezeitraum erfolgt war.

Die Lebensgefährtin gab an, keinen Fernseher gehabt zu haben.

A. Zum Mietvertrag mit der Mutter

Folgende Fakten liegen vor:

- Ein von beiden Parteien unterfertigter und vergebührter Mietvertrag.
- Die Mutter hat für den Zeitraum April 2015 bis inkl. August 2016 ihrem Sohn die Miete samt Betriebskostenakonti monatlich auf sein Bankkonto überwiesen. Die behauptete finanzielle Unterstützung durch ihren Ehegatten und die Höhe der Unterstützung ist nicht durch Unterlagen belegt.
- Die Mutter hat die Stromkosten des auf sie lautenden Stromanschlusses ab Beginn der Vermietung bis zum Termin der Endabrechnung (31.07.2016) bezahlt.
- Der Sohn hat der Mutter die Miete und Betriebskosten für Juli und August 2016 rücküberwiesen.

Zur Kautions:

Die o. a. Bestätigungen liegen vor. Gefragt nach den **den Zahlungsfluss** dokumentierenden Unterlagen gab der Bf. bekannt, die Kautions der Mutter wie auch der Lebensgefährtin nach Erhalt in bar zu Hause neben anderen Ersparnissen verwahrt und diese nach Beendigung der Mietverhältnisse ebenfalls in bar zurückbezahlt zu haben. Die Rückzahlung sei in bar erfolgt und sei diese von der Mutter auch zu übrigen zu Hause befindlichen Ersparnissen gelegt worden (VB 08.09.2022).

Die **Mutter als Zeugin** befragt, gab u. a. zum Zahlungsfluss an:

„Das Geld für die Kautions habe ich an diesem Tag in Bar übergeben. Ich habe dieses Geld von meinen Barrücklagen zu Hause genommen. Es ist also keine Behebung bei der Bank erfolgt.“

Sie bestätigt, Anfang August die mit 28.06.2016 datierte „Bestätigung“ unterzeichnet zu haben. *„... zu diesem Zeitpunkt habe ich auch die € 2200,- Kautions in Bar zurück erhalten. Die Bestätigung wurde auf den 28.6.2016 zurückdatiert. Ich habe das Geld wieder zu meinen Ersparnissen zu Hause zurückgelegt von wo ich es zuvor entnommen hatte.“*

Zur **Rückdatierung** gab sie an:

„Die Rückdatierung auf Ende Juni 2016 habe ich akzeptiert, da die Lebensgefährtin mir anbot, rückwirkend mit diesem Datum in den Mietvertrag einzusteigen. Ich habe dadurch auch die beiden Monatsmieten für Juli und August 2016 zurück erhalten. Dem vorausgegangen war,

dass ich der Lebensgefährtin gestattet hatte in meiner Wohnung zu übernachten und ich ab Juli 2016 die Wohnung gar nicht mehr nützte. Ich habe der Lebensgefährtin auch gesagt, dass ich mir bis zum Ende des Sommers 2016 anschauen muss, ob ich wieder die Zeit finde die Wohnung selbst zu nützen und sie sich in diesem Fall etwas eigenes suchen muss, da ich meine Privatsphäre möchte.

Da mich aber Anfang August 2016 mein Sohn bat, sofort eine Entscheidung zu treffen, was ich mit der Wohnung machen möchte, entschied ich mich aus wirtschaftlichen Gründen den Mietvertrag an die Lebensgefährtin abzutreten. Die Entscheidung dies rückwirkend mit Juli 2016 zu tun wurde deshalb getroffen, da ab diesem Zeitpunkt die Lebensgefährtin de facto die Wohnung alleine nutzte.

Außerdem war ich aus eigenwirtschaftlichem Interesse daran interessiert, so schnell wie möglich aus dem Mietvertrag aussteigen zu können. Durch die gewählte Vorgehensweise konnte ich mir einerseits 3 Monatsmieten bei einer Kündigung des Mietvertrages ersparen und bekam sogar noch 2 Monatsmieten zurück.“

Zu Tragung der Kosten für die Vergebührung des Mietvertrages

Diesbezüglich gab die Mutter - als Zeugin befragt - an, die Gebühr (€ 230,44) am 01.04.2015 in bar „mit Mitteln aus ihrer Geldbörse“ bezahlt zu haben. Als Nachweis habe sie den Ausdruck von der „Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren für Bestandsverträge“ am 01.04.2015 erhalten.

Der beigelegte Auszug enthält keinen Nachweis über die behauptete Zahlung durch die Mutter.

Zur Anmietung der Wohnung durch die Mutter und zu ihrem Aufenthalt in der Wohnung:

Zu den Erhebungen der Finanzpolizei hielt der Bf. in einem am 06.07.2022 dem BFG vorgelegten „Gedächtnisprotokoll“ u. a. fest, anlässlich der Amtshandlung am 04.08.2016 festgestellt zu haben, „dass die Wohnung an meine Mutter vermietet ist und ich die Erlaubnis hatte, in der Wohnung zu übernachten.“ (VB 06.07.2022).

Der Bf. wandte in der Vorhaltsbeantwortung vom 08.09.2022 ein, dass sich seine Mutter nicht - wie bis dahin vorgebracht - ab Frühjahr 2015 um die erkrankte Person und ihren Vater gekümmert, sondern erst mit einem verstärkten Kümmern ab Verschlechterung der Erkrankung mit Jahresende 2015 begonnen habe. Dieser Umstand sei jedoch für sie zum Zeitpunkt des Mietbeginns nicht vorhersehbar gewesen. Die Wohnung im Ort 2 sei nicht zur Dauernutzung, sondern lediglich an einigen Tagen in der Woche und als Ausweichmöglichkeit geplant gewesen.

Zum Vorwurf widersprüchlicher Angaben:

Der Bf. verwehrte sich gegen widersprüchliche Angaben über den Grund der Anschaffung der Wohnung. Die Wohnung sei nach gemeinsamer Besichtigung mit der Mutter angeschafft worden. Eine Annonce zur Vermietung auf „Willhaben“ habe der Bf. 2017 geschaltet (VB 08.09.2022).

Zu Nächtigungen des Bf. in der Wohnung im Ort 2

Laut Bf. gehe das Finanzamt zu Unrecht von einer „gemeinsamen Ehwohnung“ aus.

In der **Stellungnahme zur BVE** (dem BFG am 06.07.2022 vorgelegt) führte er hiezu aus:

„Ich bin immer noch im Ort 2 stationiert und pendle nach wie vor regelmäßig vom Ort 2 an den Ort 1. Tatsächlich kam es während der Dauer des Mietverhältnisses mit meiner Mutter zu einigen Besuchen und etwa 5 Übernachtungen bei ihr im in Rede stehenden Zeitraum.“

Über Vorhalt der RichterIn, wo der Bf. genächtigt habe, wenn er z. B. am Abflughafen zeitig wegfliegen musste bzw. allenfalls sehr spät angekommen sei, gab er unter Vorlage der Flugpläne in der Vorhaltsbeantwortung vom 06.07.2022, „Erklärung Bf.“, an:

*„Ich war im Zuge meiner Tätigkeit als Techniker seit dem 01.08.2009 im Ort 2 stationiert, hatte sehr häufig Übernachtungen im gesamten Streckennetz der Firma und war im gesamten Zeitraum immer in den Ort 1 (Bundesland 1) gependelt. Einzelne Übernachtungen im Ort 2 gab es jedoch von Zeit zu Zeit, diese verbrachte ich im xxxHotel in Ort 2-1 (Ort 2-1) bzw. bei Verwandten in Ort 2-2 (Ort 2-2) (Anm.: diese beiden Orte sind in der Nähe des Ortes 2) und gelegentlich **bei meiner Mutter bzw. meiner späteren Lebensgefährtin in der Wohnung im Ort 2**. Wie aus den Dienstplänen ersichtlich, kam dies jedoch lediglich **3 bis 4 Mal pro Monat überhaupt** in Frage.“*

Zur Ablösevereinbarung zwischen der Mutter und der Lebensgefährtin:

Im Mietvertrag ist die Wohnung und Einrichtung wie folgt beschrieben:

„... Gesamtausmaß von ca 49,89 m² zzgl. einer Terrasse mit einem Gesamtausmaß von 46 m² zuzüglich Tiefgaragenabstellplatz Nr. x und eines Kellerabteils Nr. x. Die Wohnung besteht aus: Vorraum, Bad, WC, 1 Schlafzimmer, Wohn/Essraum mit integrierter möblierter Küche.

Inventar Küche, vollkommen neue Küche mit folgender Einrichtung, Cerankochfeld, Dunstabzug, Spüle, Armatur, Kühlschrank mit großer Gefrierkombination, Geschirrspüler, Hochglanzkorpus, Arbeitsplatte.

Inventar Bad vollkommen neuer Waschtisch mit Unterschränken, Waschtisch und Badewannen-/Duscharmaturen, Duschwand in Glas.

Inventar WC: neue Waschbecken/Schrankkombination mit Armatur

Leuchten: in der gesamten Wohnung sind vollkommen neue Decken- bzw. Wandlampen in Halogen /LED-Ausführung installiert.

Das gesamte Mietobjekt ist neu ausgemalen, ein SAT -Anschluss ist vorhanden. Die Beheizung des Mietgegenstandes erfolgt über die Hauszentralheizungsanlage.“

In dem mit **30.06.2016** datierten und von der Mutter und der Lebensgefährtin unterfertigtem Schreiben „**Ablöse und Wohnungsübernahme**“ heißt es wie folgt:

„Die Lebensgefährtin übernimmt mit 01.07.2016 von der Mutter des Bf. die Wohnung in X-Gasse, Top X, im Ort 2. Und leistet dafür eine Ablöse für Bett und Kasten von € 600,00.

Der Betrag wurde in bar von der Mutter des Bf. entgegengenommen.“

Im **Anlageverzeichnis des Bf.** finden sich unter der „**Betriebs- und Geschäftsausstattung**“ die Positionen „Küche“ (01.04.2015), Wäschetrockner (29.09.2015) und Badezimmer - Einrichtung (01.04.2015).

Der Bf. behauptet, dass die Einrichtung der Wohnung durch seine Mutter erfolgte. Es sei ein Wohnzimmersofa und Wohnzimmertisch sowie ein Bett und Kasten angeschafft worden. Das Wohnzimmersofa und den Wohnzimmertisch habe seine Mutter im Sommer 2016 mit zu ihrem Hauptwohnsitz im Bundesland 1 genommen. Das Bett und den Kasten habe seine Lebensgefährtin abgelöst.

Seine Lebensgefährtin habe eine Vitrine, einen Esstisch und einen Wohnzimmertisch angeschafft. Ein Wohnzimmersofa und Stühle für den Tisch seien nach dem Auszug aus ihrer Wohnung im Ort 3 bei ihren Eltern eingelagert und sodann in die Wohnung im Ort 2 verbracht worden (Bf. in der VB vom 08.09.2022).

Die Mutter gibt - als Zeugin befragt - an, auf einige bei ihr an ihrem Hauptwohnsitz im Bundesland 1 nicht mehr in Verwendung stehenden Kleinmöbel (Nachtkasten, einige Stühle und einen alten Tisch) zurückgegriffen zu haben. Eine Wohnzimmercouch und einen Wohnzimmertisch habe sie beim Möbelhaus 1 gekauft, diese seien auch von ihnen geliefert worden. Die beiden Möbel habe sie dann später mit an ihren Hauptwohnsitz im Bundesland 1 genommen und damit einen Raum für sich im Erdgeschoss eingerichtet.

Beim Möbelhaus 2 im Ort 2 habe sie ein Bett und einen Kasten gekauft. Diese habe dann die Lebensgefährtin abgelöst.

Die Rechnungen für die Möbel könne sie nach nunmehr mehr als 7 Jahren seit dem Kauf nicht mehr vorlegen.

B. Zum Mietvertrag mit der Lebensgefährtin

Folgende Fakten liegen vor:

- Ein von beiden Parteien unterfertigter Mietvertrag.
- Für September bis Dezember 2016 laufende Überweisungen der Miete und BK von seiner Lebensgefährtin an den Bf. (Bankauszüge).
- Überweisung der Mieten für Juli und August 2016 an den Bf.
- Antrag auf Übernahme des Stromliefervertrages vom 03.08.2016.
- Die in o. a. Aufstellung enthaltenen Bestätigungen über den Erhalt bzw. die Rückzahlung der Kautions.

Zur Anmietung der Wohnung durch die Lebensgefährtin:

Die Nutzung der Wohnung am Ort 2 und die Entwicklung zum Mietvertrag mit seiner Lebensgefährtin schilderte der Bf. in der **VB vom 06.07.2022** im Wesentlichen wie folgt:

Seine Lebensgefährtin hat „ aber 2015 eine neue Arbeitsstelle bei der Arbeitgeberin in Ort 2-3 („Ort 2-3“). Anfänglich konnte sie viele Arbeiten im Homeoffice erledigen, pendelte somit einige Monate in den Ort 2 und war bei mir im Ort 1 gemeldet. Nachdem jedoch immer öfter ihre Anwesenheit in der Firma im Ort 2 notwendig wurde, **vereinbarte sie ab Frühjahr 2016 mit meiner Mutter die Nutzung der Wohnung im Ort 2.**“

Laut Bf. wäre auch ohne eine Änderung des Mietverhältnisses mit der Mutter ein fremdübliches Mietverhältnis vorgelegen, da die Entscheidung zur Benutzung der Wohnung durch seine Lebensgefährtin ausschließlich seine Mutter als alleinige Benützungsberechtigte getroffen habe. Sein damaliger Steuerberater habe die Änderung des Mietverhältnisses empfohlen, um die ab Sommer 2016 tatsächlichen Gegebenheiten - die Nutzung der Wohnung seiner Lebensgefährtin - abzubilden (VB 08.09.2022).

Seine Lebensgefährtin habe **ab Sommer 2016** einen Wohnungsbedarf im Ort 2 gehabt. Zuvor sei sie sehr oft auf Dienstreise gewesen (siehe Reisekostenaufstellungen), die zu erheblichen Überstunden und Ausgleich durch Zeitausgleich geführt hätten. Seine Lebensgefährtin sei nicht mehr als 1 bis 2 Anwesenheitstagen pro Woche in Büro im Ort 2 gewesen. Sie habe in eine ihr bekannte Wohnung ohne die bekannten Risiken bei Neuankmietung, wie Lärm, etc., einziehen können. Seine Mutter habe aufgrund der für sie mittlerweile sehr eingeschränkten Nutzbarkeit ihre Kosten reduzieren können. Aus welchem Grund sollten also die Mieterinnen entgegen ihrer eigenwirtschaftlichen Interessen gehandelt haben, als der Mietvertrag rückwirkend geändert worden sei?

Sein eigener Wohnbedarf hätte eine solche Investition niemals gerechtfertigt, da ein Umzug in den Ort 2 für ihn zu keinem Zeitpunkt in Frage gekommen sei. Er müsse sich um sein Haus im Ort 1 kümmern, in dem der Großvater mit einem verbücherten Veräußerungsverbot wohne.

Zur Kauti

Die o. a. Bestätigungen liegen vor.

Die Lebensgefährtin - als Zeugin befragt - gab an, die Bestätigung im Augst 2016 unterfertigt zu haben. Im Einvernehmen mit dem Bf. sei sie auf den 28.06.2016 rückdatiert worden. Sie habe die Kauti

Die Bestätigung über den Erhalt der Kauti

Zu Tragung der Kosten für die Vergebührung des Mietvertrages

Die Vergebührung des Mietvertrages habe die Lebensgefährtin - als Zeugin befragt - am 11.08.2016 in Höhe von € 154,60 in bar an den Bf. bezahlt. Da sie Geldbeträge in dieser Größenordnung jederzeit in ihrer Geldbörse habe, gebe es dazu keinen Behebungsnachweis. Als Nachweis habe sie vom Bf. die Buchungsmitteilung des Finanzamtes vom 10.8.2016 erhalten.

Zu den Anschaffungen für die Wohnung X und zur Ablösevereinbarung zwischen der Lebensgefährtin und dem Mieter 1:

Die Lebensgefährtin gab - als Zeugin befragt - an, für die Wohnung X im Sommer 2016 eine Vitrine, einen Esstisch und einen Wohnzimmertisch gebraucht über Willhaben gekauft zu haben. Eine Rechnung darüber gebe es naturgemäß nicht, da dies von privat gekauft und bar bezahlt worden sei. Eine Couch und Sessel hätte sie nach dem Auszug aus ihrer Wohnung im Ort 3 bei ihren Eltern eingelagert. Ihr Vater habe diese dann in die Wohnung in den Ort 2 gebracht. Vitrine, Esstisch und Wohnzimmertisch seien vom Nachmieter Mieter 1 abgelöst worden. Die restlichen Möbel habe im Februar 2017 ihr Vater abgeholt und bei ihren Eltern eingelagert.

Die Ablösevereinbarung mit der Mutter des Bf. habe sie Anfang August 2016 unterfertigt, diese sei auf 30.06.2016 zurückdatiert. Dies sei der Zeitpunkt gewesen, ab dem sie mit Einverständnis von der Mutter des Bf. die Wohnung alleine nutzte. Sie habe € 600,00 Anfang August in Bar an die Mutter des Bf. bezahlt. Der Betrag sei zuvor auf mehrere Male verteilt vom Bankomat abgehoben worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zum Mietverhältnis mit der Mutter:

Der Bf. hat hinsichtlich der von ihm 2014 erworbenen Wohnung mit seiner Mutter einen Mietvertrag abgeschlossen und diesen vergebührt. Eine polizeiliche Meldung eines (Haupt-)Wohnsitzes der Mutter in der Wohnung X erfolgte nicht.

Bezüglich der Zahlung von Miete, Betriebskostenkonto und Strom legt das BFG seiner Entscheidung die unter „Fakten“ festgehaltenen Feststellungen zugrunde.

Die Bezahlung der Kautions von der Mutter an den Bf. bzw. die Rückgabe der Kautions vom Bf. an die Mutter sind für das BFG nicht erwiesen. Jedenfalls erfolgte keine Rückgabe der Kautions an die Mutter am 28.06.2016.

Nach den Erhebungen der Finanzpolizei am 04.08.2016 hat der Bf. rückwirkend per 28.06.2016 das Mietverhältnis mit seiner Lebensgefährtin abgeschlossen. Eine Refundierung der Stromkosten für Juli 2016 an die Mutter geht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor. Es gibt keine Bestätigung, dass und wann die Mutter die zwei Wohnungsschlüssel dem Bf. zurückgegeben hat.

Die Angaben zum Grund der Wohnungsnahme der Mutter im Ort 2 sind nicht eindeutig. Der Bf. führt Eheprobleme und den Wunsch nach Kontakt mit Verwandten an, die Mutter führt als erstes ihre Liebe zum Schreiben und den Wunsch nach einem Rückzugsort bzw. einer Ruheoase und zusätzlich auch persönliche Missstimmungen an.

Die Behauptung der Anschaffung diverser Möbel ist nicht belegt. Es gibt keine Nachweise über den behaupteten Transport von Möbelstücken vom Hauptwohnsitz der Bf. in die Wohnung X bzw. retour.

Ob die Mutter die Wohnung faktisch genutzt hat und wann dies der Fall war, ist nicht bestimmt und nicht bestimmbar.

Nach den ersten Angaben des Bf. nutzte die Lebensgefährtin jedenfalls ab Frühjahr 2016 die Wohnung X. Die Basis der Nutzungsvereinbarung lässt sich nicht festmachen. Es wird eine der Lebensgefährtin von der Mutter erteilte Zustimmung der Mutter bzw. eine „Bittleihe“ oder auch eine Vereinbarung zwischen „der bisherigen Mieterin und dem Bf.“ über den „Eintritt“ der Lebensgefährtin in das Mietverhältnis ins Treffen geführt. Unterlagen, aus denen nachvollziehbar hervorgeht, wann zwischen wem und was konkret vereinbart wurde, liegen dem BFG nicht vor. Im Laufe des Verfahrens vor dem BFG sind die Angaben der (alleinigen) Nutzung durch die Lebensgefährtin zeitlich in Richtung Sommer 2016 gelenkt worden.

Der Bf. ist während des Mietverhältnisses mit der Mutter zwischen dem Ort 1 im Bundesland 1 und seinem Dienstort (Ort 2) gependelt. Wenn er am Ort 2 früh abgeflogen bzw. spät zurückgekommen ist, hat er während des Mietverhältnisses mit der Mutter bei Bedarf zumindest 3 bis 4 Mal pro Monat in der Wohnung X im Ort 2 genächtigt. Der Bf. musste demnach einen Schlüssel zur vermieteten Wohnung gehabt haben. Unterlagen für den Beschwerdezeitraum über Nächtigungen im Großraum des Ortes 2 bei Verwandten oder im Hotel liegen dem BFG nicht vor.

Mietverhältnis mit der Lebensgefährtin

Der Bf. hat nach den Erhebungen der Finanzpolizei den Mietvertrag mit seiner Lebensgefährtin rückwirkend abgeschlossen und vergibt. Eine polizeiliche Meldung eines (Haupt-)Wohnsitzes der Lebensgefährtin in der Wohnung X erfolgte nicht.

Bezüglich der Zahlung von Miete, Betriebskostenkonto und Strom legt das BFG seiner Entscheidung die unter „Fakten“ festgehaltenen Feststellungen zugrunde.

Die Bezahlung der Kautions von der Lebensgefährtin an den Bf. bzw. die Rückgabe der Kautions vom Bf. an die Lebensgefährtin sind für das BFG nicht erwiesen. Jedenfalls erfolgte keine Bezahlung der Kautions an den Bf. am 28.06.2016.

Nachweise für die Beschaffung der Möbel liegen nicht vor, ebenso fehlen Nachweise über die diversen behaupteten Transporte.

Die Bf. nutzte jedenfalls seit Frühjahr 2016 die Wohnung X. Auf welcher Basis die Nutzung erfolgte, ist nicht zu sagen (siehe die zuvor gemachten Ausführungen). Das BFG geht weiters davon aus, dass die Lebensgefährtin auch schon vor dem Frühjahr 2016 in der Wohnung X nächtigte bzw. sich dort aufhielt.

Auch während der Dauer des Mietverhältnisses mit seiner Lebensgefährtin nutzte der Bf. die Wohnung X jedenfalls bei Bedarf zumindest für 3 bis 4 Übernachtungen pro Monat. Der Bf. musste demnach einen Schlüssel zur vermieteten Wohnung gehabt haben.

Am 04.08.2016 wurde der Bf. in der Wohnung X angetroffen. Es war auch seine Lebensgefährtin in der Wohnung. Er wollte mit ihr ein paar Tage Urlaub machen. An diesem Tag sagte er, dass seine Mutter die Mieterin war und sie ihnen die Nutzung der Wohnung erlaubt habe.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung des BFG fußt auf dem vom Finanzamt vorgelegten Akteninhalt, den Parteienvorbringen und den Ergebnissen des ergänzend durchgeführten Vorhalteverfahrens vor dem BFG.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zur Umsatz- und Einkommensteuer 2014 und 2015

Im gegenständlichen Fall ist zu klären, ob hier aufgrund einander nahe stehender Vertragspartner - Mutter und Sohn bzw. Lebensgefährte und Lebensgefährtin - fremdübliche Mietverhältnisse vorliegen, des Weiteren, ob der Bf. eine unternehmerische Tätigkeit entfaltete und eine marktkonforme Vermietung durchführte.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß **§ 21 Abs. 1 BAO** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß **§ 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28)-

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

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988** die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und gemäß **§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Unternehmer ist gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß **§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994** gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Wie im Erkenntnis des **BFG vom 30.12.2019, RV/1100227/2013**, festgehalten, sind nur Umsätze, die von Unternehmern ausgeführt werden, der Umsatzsteuer zu unterziehen. Auch Vorsteuern können nur von Unternehmern in Abzug gebracht werden. Die unternehmerische

Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden.

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG bzw. als wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Unionsrechtes in Betracht.

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit, verweist der Verwaltungsgerichtshof auf das **Urteil des EuGH vom 26.9.1996, C-230/94, Enkler**, und vertritt die Auffassung, dass die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen, unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen sei und es dabei an einer wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere fehle, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem anderen einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.3.2013, 2009/15/0215; BFG 28.9.2015, RV/3100391/2011). Wesentlich zur 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 (siehe dazu auch: Mayr, in SWK 17/2016 und die dort zitierte Judikatur).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB 18.4.07, 2004/13/0025) können **vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen** für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit- 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 idR 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 (VwGH 31.1.19, Ra 2018/15/0050 mwN). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (§167 Abs. 2 BAO) und

kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (Ebner/Marschner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 4, Rz. 332).

Prüft man die Kriterien im vorliegenden Fall, so ergibt sich folgendes Bild:

a. Zur Publizität:

Die Vereinbarung mit der Mutter wurde zeitnah zum Abschluss gegenüber dem Finanzamt angezeigt. Der Publizität wurde daher beim Mietvertrag mit der Mutter nachgekommen.

Der Mietvertrag mit der Lebensgefährtin wurde - letztendlich nach den Ereignissen des 04.08.2016 - rückwirkend auf den 28.06.2016 abgeschlossen, also auf einen Zeitpunkt, in dem die Lebensgefährtin die Wohnung X schon jedenfalls seit einigen Monaten nutzte. Der Mietvertrag ist zwar auch mit der Anmeldung im August 2016 nach außen hin zum Ausdruck gekommen, jedoch nicht mehr ganz so zeitnah wie jener mit der Mutter.

b. Zum eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt:

Die beiden Mietverträge weisen einen im Wesentlichen klaren und eindeutigen Inhalt auf.

Auch wenn der § 7 im Mietvertrag mit dem „fremden Mieter“ enthalten ist, so kann diese Bestimmung nach Ansicht des BFG nicht so weit reichen, die Abzugsfähigkeit der nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen (wie z. B. die für den eigenen Haushalt aufgewendeten Beträge sowie einen unzulässigen Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Es wird diesbezüglich noch unter dem zu prüfenden Fremdvergleich näher eingegangen werden.

c. Zum Fremdvergleich:

Die gegenständlichen Mietverträge mit der Mutter und der Lebensgefährtin sind - vergleicht man sie mit jenem des „fremden“ Mieters - gemessen am festgehaltenen Inhalt fremdüblich.

Wenn auch in der Niederschrift vom 25.01.2015 - also nur kurze Zeit vor Beginn der tatsächlichen Vermietung - die (geplante) Miete seitens des Bf. mit € 751,25 beziffert wurde, hat das Finanzamt die tatsächlich ab April 2015 bezahlten € 640,10 nicht als fremdunüblich angesehen.

Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung **rein formal** den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der **Vollzug des Vertragsverhältnisses** so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (Ebner/Marschner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 4, Rz. 337).

Die **Fremdüblichkeit in der Durchführung des Mietverhältnisses** ist hier bei beiden Mietverhältnissen aus folgenden Gründen zu verneinen:

- **Zum Vorbringen, die Mutter wäre beim Kauf als Mieterin festgestanden, und zum Anbieten der Wohnung auf Internetseiten**

Aus den Feststellungen im Zuge des Bp-Berichts ist nicht erkennbar, dass die Mutter als Mieterin beim Kauf festgestanden ist.

Angesichts der vom steuerlichen Vertreter unterschriebenen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26.01.2015 wurde seitens der Beschwerde führenden Partei sehr wohl schon im Jahr 2015 das Anbieten auf Internetplattformen behauptet.

Wenn der Bf. nun vor dem BFG vorbringt, auf „willhaben“ erst eine Annonce 2017 geschaltet zu haben, so mag es dahingestellt bleiben, ob die im Jahr 2015 gemachten Angaben richtig waren oder aber allenfalls dazu dienten, anstatt der (geplanten) familiären Vertragspartner ein fremdübliches Mietverhältnis darzustellen. Für eine solche „Darstellung“ spricht auch die zuvor behandelte Höhe der Miete in der Niederschrift zur Schlussbesprechung.

- **Angaben der Mutter zum Beginn des Mietverhältnisses:**

Die Angaben der Mutter zum Beginn des Mietverhältnisses (1.1.2015) sind dem tatsächlichen Beginn laut Vereinbarung (01.04.2015) widersprechend.

- **Kaution**

Mutter:

Für das BFG ist der Zahlungsfluss von der Mutter an den Bf. nicht erwiesen. Wenn die Mutter wiederholt hinweist, vom Gatten finanziell unterstützt worden zu sein, ist nicht glaubhaft, dass die Mutter den Betrag von € 2.200,00 zuhause liegen hatte und genau für die Bezahlung der Kaution verwendete.

Die Rückzahlung der Kaution an die Mutter erfolgte jedenfalls nicht an dem in der Bestätigung über die Rückzahlung ausgewiesenem Tag, dem 28.06.2016. Unterlagen über die tatsächliche Rückzahlung liegen nicht vor.

Lebensgefährtin:

Für das BFG ist der Zahlungsfluss der € 2.200,00 von der Lebensgefährtin an den Bf. nicht erwiesen. Eine Zahlung erfolgte jedenfalls nicht - wie in der Bestätigung angegeben - am 28.06.2016. Weitere Nachweise für den tatsächlichen Zeitpunkt der Begleichung liegen nicht vor. Auch wenn die Bf. über ein Einkommen verfügte, das ihr die Begleichung der Kaution erlaubte, ist bei der sonst üblichen Praxis der Überweisungen zwischen den Vertragsparteien die Behauptung der Begleichung durch zuhause liegende Barmittel nicht glaubhaft.

Die Bestätigung der Lebensgefährtin, am 28.06.2016 zwei Zentralschlüssel übernommen zu haben, zeigt die pro-forma-Ausstellung auf, weil die Lebensgefährtin nach unbestrittenen Vorbringen zu dieser Zeit jedenfalls schon die Wohnung X nutzte und (einen) Schlüssel besessen haben muss.

Das BFG geht daher davon aus, dass die Kautionszahlung weder von der Mutter noch von der Lebensgefährtin dem Bf. tatsächlich bezahlt wurde und auch keine Rücküberweisung erfolgte und die Bestätigungen nicht die tatsächlichen Geschehnisse abbilden.

- **Gründe der Mieterin für die Wohnsitznahme der Mutter im Ort 2 und die Gründe der Verhinderung für die Nutzung der Wohnung**

Ein fremdübliches Mietverhältnis vor Augen, sind die privaten Gründe, warum jemand eine Wohnung mieten will und wie häufig er sie tatsächlich nutzt, für einen Vermieter völlig irrelevant. Für ihn ist nur entscheidend, dass der Mieter die Miete und Betriebskosten pünktlich zahlt und den Mietgegenstand entsprechend dem Vertragszweck verwendet.

Hier werden eingehend die privaten Gründe der Wohnsitznahme durch die Mutter am Ort 2 - wenn auch mit ein wenig divergierenden Angaben von Mutter und Sohn - dargelegt. Beide weisen auf die durch Lebensumstände in der Familie der Mutter bedingte Einschränkungen in der Nutzung der Wohnung X durch die Mutter hin. Der Bf. versucht auch, die Nutzung der Wohnung durch die Lebensgefährtin mit der Nicht-Nutzung der Wohnung durch die Mutter zu begründen. All diese Elemente sind nur auf die familiären Verbindungen zurückzuführen und vermögen sie nicht die Fremdüblichkeit eines fremdunüblichen Vorgehens zu begründen.

Konnte die Mutter tatsächlich aus den von ihr genannten Gründen die Wohnung kaum bzw. gar nicht mehr nutzen, hätte eine „fremde“, wirtschaftlich denkende Mieterin das Mietverhältnis unter Einhaltung der Kündigungsbestimmungen gekündigt. Hier ließ sie - selbst als im Frühjahr 2016 die Miete der Wohnung für die Mutter nach dem Tod der Lebensgefährtin des Großvaters des Bf. „nicht mehr wirtschaftlich“ war - das Mietverhältnis aufrecht; dies unter voller Zahlung der Miete und Betriebskosten und ohne jegliche eigene Nutzung, sondern durch die unentgeltliche Nutzung durch die Lebensgefährtin des Bf. und auch des Bf. Sogar der Bf. weist darauf hin, dass die Mutter seiner Lebensgefährtin und auch ihm „aus familiären Gründen“ die Wohnung zur vorübergehenden Nutzung überlassen hat.

- **Beschaffung der Einrichtung durch die Mutter bzw. die Lebensgefährtin**

Mutter:

Die Mutter hat anlässlich der Niederschrift vom 12.07.2018 angegeben, die Wohnung „möbliert“ gemietet zu haben. Im weiteren Verfahren vor dem BFG behauptet sie aber die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen. In der Beschwerde brachte der Bf. vor, dass die

Lebensgefährtin der Mutter „die Gegenstände, die die Mutter des Bf. für die Wohnung gekauft hatte, ...“ abgelöst hat.

Die Ablösevereinbarung und die im weiteren Beschwerdeverfahren von der Mutter gemachten Angaben, wonach sie nicht alle Gegenstände in der Wohnung gelassen hätte, sondern einen Teil an ihren Hauptwohnsitz im Bundesland 1 mitgenommen hätte, untermauern nicht die Behauptung des Bf., dass „die von der Mutter angeschafften Gegenstände“ von der Lebensgefährtin abgelöst worden wären.

Abgesehen davon, fehlen Nachweise über die Anschaffung der Möbel und jegliche Transportnachweise bzw. nähere Angaben hiezu. Der behauptete Kauf von einem Wohnzimmersofa und Wohnzimmertisch sowie einem Bett und einem Kasten durch die Mutter ist nicht belegt. Da im Regelfall solche Anschaffungen mit einer Bankomat-/Kreditkarte geschehen, kann zwar sein, dass keine Rechnungen mehr da sind, jedoch liegen die Kontoauszüge betreffend die Mieten und Betriebskosten vor; daher ist nicht einsichtig und nachvollziehbar, dass nicht auch die diesbezüglichen Anschaffungskosten am Konto abgebildet sind.

Lebensgefährtin:

Die behaupteten Vorgänge im Zusammenhang mit der Beschaffung der von der Lebensgefährtin beigestellten bzw. angekauften Möbel ist nicht durch Unterlagen dokumentiert.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für das BFG nicht erwiesen ist, dass die Anschaffungen der Möbel durch die Mutter und Lebensgefährtin bzw. die Transporte in der Art und Weise erfolgten, wie sie in der Ablösevereinbarung zwischen der Mutter und der Lebensgefährtin bzw. in den Angaben der Mutter und Lebensgefährtin in der schriftlichen Zeugeneinvernahme behauptet wurden.

- **Zutritt zur Wohnung**

Nach § 8 der beiden Mietverträge konnte der Bf. als Vermieter „den Mietgegenstand bei Gefahr im Verzug jederzeit, sonst nach vorheriger Anmeldung, zu angemessener Tageszeit aus triftigen Gründen (auch wiederholt) betreten und besichtigen. Insbesondere um die Einhaltung dieses Vertrages zu überprüfen, die Notwendigkeit von Reparaturen oder sonstigen unaufschiebbaren Maßnahmen festzustellen und diese durchzuführen und/oder auch den Mietgegenstand durch Interessenten zur Anmietung oder Liegenschafts Kaufbesichtigung lassen zu können. In diesem Falle hat der Mieter dafür zu sorgen, dass der Zutritt auch in seiner Abwesenheit erfolgen kann, sofern ihm dies zumutbar ist.

Der Bf. war nicht nur nicht aus den in § 8 genannten Zwecken und auch nicht gegen vorherige Ankündigung „zu angemessener Tageszeit“ in der Wohnung, sondern hat diese im

Beschwerdezeitraum - bedingt durch späte Ankünfte am Ort 2 oder einen sehr frühen Dienstantritt - für seine Nächtlungen (im Rahmen seines Dienstverhältnisses), zudem auch für Urlaubstage mit seiner Lebensgefährtin (siehe Erhebungen der Finanzpolizei) in Anspruch genommen.

Es ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang stehend, dass ein „fremder“ Vermieter bei einem aufrechten Mietverhältnis über einen Schlüssel verfügen und die Wohnung für eigene Wohnzwecke für zumindest 3 bis 4 Übernachtungen pro Monat und auch zu Urlaubszwecken nutzen kann. In diesem Punkt liegt bei beiden Mietverhältnissen eine völlig fremdunübliche Abwicklung vor.

- **Zur unentgeltlichen Nutzung der Wohnung durch den Bf. sowie die Lebensgefährtin**

Anfänglich behauptete der Bf. die Erlaubnis der Nutzung der Wohnung ab Ende des Jahres 2015 von seiner Mutter bekommen zu haben. Dies basierte laut Bf. „aus familiären Gründen“. Im weiteren Verfahren konzidierte der Bf. die Nutzung im Beschwerdezeitraum für 3 bis 4 Übernachtungen pro Monat.

Auf welcher Basis die Mutter der Lebensgefährtin des Bf. die Wohnung zumindest ab Frühjahr 2016 überlassen haben soll, ist gänzlich unklar. Der Bf. verweist einmal auf eine von der Mutter an die Lebensgefährtin erteilte Zustimmung, dann wieder führt er eine „Bittleihe“ oder auch eine Vereinbarung zwischen „der bisherigen Mieterin und dem Bf.“ ins Treffen.

Wie schon festgehalten, erfolgte die unentgeltliche Nutzung der Wohnung durch die Lebensgefährtin entgegen der Bestimmung des § 7 des Mietvertrages jedenfalls ohne die Zustimmung des Vermieters. Weder für eine „Bittleihe“, noch eine Vereinbarung zwischen dem Bf. und seiner Mutter liegen dem BFG Unterlagen oder nähere Angaben vor.

Unter Zugrundelegung eines fremdüblichen Mietverhältnisses wird sich wohl jeder Mieter im Falle der (vorübergehenden) Überlassung der Wohnung nicht nur die Zustimmung des Vermieters einholen und sich auch gegenüber dem unentgeltlich Nutzenden entsprechend (schriftlich) absichern.

Die Angaben der Mutter, sie hätte sich die Entscheidung, ob sie die Wohnung weiter nutzen möchte, bis Ende des Sommers offen lassen wollen, ist (angesichts der von der Mutter ins Treffen geführten Unmöglichkeit, die Miete und Betriebskosten allein zu finanzieren) wohl eine reine Schutzbehauptung (für ihren Sohn).

Es ist zudem nur schwer vorstellbar, dass sich die im Arbeitsleben stehende Lebensgefährtin im Frühjahr 2016 an ihrem Dienort eine Wohnung mit der Option auf eine völlig unsichere Nutzungsmöglichkeit bzw. sogar auf eine Beendigung der Nutzung der Wohnung mit „Ende des Sommers“ nimmt.

- **Verbot zur Weitergabe**

Indem die Mutter dem Bf. und seiner Lebensgefährtin tatsächlich die Wohnung unentgeltlich zur Nutzung überlassen hat, hat sie gegen das in § 7 normierte Weitergabeverbot gehandelt. Ebenso hat die Lebensgefährtin und auch der Bf. aus Sicht des § 7 des Mietvertrages die Wohnung widerrechtlich genutzt.

Wenn auch im § 7 die Weitergabe an „Dritte“ ohne Zustimmung verboten ist, kann dies nicht so ausgelegt werden, dass die Weitergabe an nahe Angehörige rechtlich in Ordnung wäre, würde doch genau so der sonst unter Fremden übliche Interessensgegensatz umgangen.

- **Zum Zustandekommen des Mietverhältnisses mit der Lebensgefährtin**

In Anbetracht, dass der Bf. selbst ausführte, dass ihm seine steuerliche Vertretung nach den Erhebungen der Finanzpolizei am 04.08.2016 zum Abschluss des Mietvertrages mit der Lebensgefährtin geraten hat, sind die Vorbringen der Mutter, dass sie ab Sommer die Wohnung nicht mehr benötigte, wohl nur eine Floskel.

- **Kein Nachweis über den Modus der Beendigung des Mietverhältnisses mit der Mutter**

In beiden Mietverträgen war unter § 2, Mietbeginn und Mietdauer, die Möglichkeit der Kündigung durch den Mieter nach Ablauf des ersten Jahres der vereinbarten Bestandsdauer unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten festgehalten.

Hier wurde das Mietverhältnis mit der Mutter - und soweit auch ersichtlich, mit der Lebensgefährtin - nicht durch Kündigung beendet, sondern war quasi von einem Tag auf den anderen - und überdies rückwirkend - ein neues Mietverhältnis mit der Lebensgefährtin am Tapet, die aber ohnehin über Monate die Wohnung unentgeltlich genutzt haben soll. Fremdübliche Mietverhältnisse vor Augen, wird eine solche Abwicklung unter Fremden unmöglich sein.

- **Diskrepanz zwischen den Angaben des Bf. am 04.08.2016 sowie dem Mietvertrag mit der Lebensgefährtin**

Anlässlich der Erhebungen vom 04.08.2016 war laut Bf. die Mutter die Mieterin.

Nach dem (rückwirkend) auf den 28.06.2016 mit seiner Lebensgefährtin abgeschlossenen Mietvertrag war die Lebensgefährtin seit 01.07.2016 die Mieterin der Wohnung X.

Diese Diskrepanz zeigt die Fremdunüblichkeit der Vorgänge auf.

Nach all dem Gesagten stellt sich die Sachlage für das BFG wie folgt dar:

Der Hauptwohnsitz des Bf. und ab 09.09.2015 auch seiner Lebensgefährtin im Ort 1 im Bundesland 1 wird nicht in Abrede gestellt. Dass der Bf. auch von diesem Ort 1 an seinen Dienstort, den Ort 2, pendelte wird ebenso wenig negiert. Daher erübrigt sich auch die Aufnahme der für das Einpendeln des Bf. in den Ort 2 vom Ort 1 angebotenen Beweise.

Zwar wurden Mietverträge mit der Mutter und der Lebensgefährtin abgeschlossen sowie Mieten und Betriebskosten von den beiden an den Bf. gezahlt, dennoch sprechen die oben aufgezeigten Umstände dafür, dass hier die Nutzung der Wohnung durch den Sohn und seine Lebensgefährtin nur formal in ein Mietverhältnis gekleidet, ein solches aber faktisch nicht abgewickelt und „gelebt“ wurde.

Bei den dem BFG vorliegenden Angaben im Beschwerdeverfahren vermag das BFG nicht die Auffassung zu vertreten, dass die Mutter die Wohnung tatsächlich jemals (über längere Zeit) wie eine „fremde“ Mieterin nutzte. Nachweise für ein faktisches Übersiedeln fehlen, ebenso gibt es keine Hinweise auf die von der Mutter im Ort 2 beabsichtigten Aktivitäten. Die Argumentation des Bf. und seiner Mutter, aufgrund der Erkrankung der Lebensgefährtin des Großvaters des Bf. in der Nutzung der Wohnung eingeschränkt gewesen zu sein, hätten einen wirtschaftlich denkenden Mieter, der sich die Miete zudem nicht selbst (zur Gänze) leisten kann, bei solchen Hindernissen wohl zur Aufgabe des Mietverhältnisses veranlasst. Keinesfalls hätte ein fremder Mieter seinen Vermieter und auch seine Lebensgefährtin an einzelnen Tagen des Monats - abhängig von den dienstlichen Erfordernissen der beiden - unentgeltlich wohnen lassen.

Fest steht jedenfalls für den gesamten (!) Beschwerdezeitraum, dass der Bf. die Wohnung für 3 bis 4 Übernachtungen pro Monat nutzte und die Anwesenheit der Lebensgefährtin am Ort 2 ab Herbst 2015 (mehr oder weniger) erforderlich war. Die Lebensgefährtin hat keinerlei Anhaltspunkte dafür gegeben, dass sie während ihrer Tätigkeit am Ort 2 in diesem Ort oder im Umkreis dieses Ortes an anderer Adresse gewohnt hätte. Es ist daher der Schluss, dass auch sie noch vor dem Frühjahr 2016 (an einzelnen Tagen) die Wohnung (gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten) nutzte, nicht als den Erfahrungen des täglichen Lebens entgegenstehend anzusehen. Das BFG geht daher davon aus, dass sowohl der Bf. als auch seine Lebensgefährtin im gesamten Beschwerdezeitraum erforderlichenfalls die Wohnung X für eigene Wohnzwecke nutzten.

Für das BFG wurde beim gegebenen Sachverhalt zu keiner Zeit ein einem allen Erfordernissen entsprechendes Mietverhältnis „gelebt“, sondern war die Wohnung ab dem Zeitpunkt ihrer Anschaffung bis zur Vermietung an den Mieter 1 ab März 2017, dazu bestimmt, die eigenen Wohnzwecke des Bf. und seiner Lebensgefährtin zu befriedigen. Dass dies auch nur tageweise erfolgte und keine (Hauptwohnsitz)meldung des Bf. und seiner Lebensgefährtin an der Adresse der Wohnung X vorlag, steht der Nichtanerkennung der Mietverhältnisse nicht entgegen. Es

gibt keinerlei Nachweise, dass der Bf. sich bei bzw. nach der Anschaffung der Wohnung um fremde Mieter bemüht hätte.

Mag die Intention des Bf. für die Anschaffung der Wohnung allenfalls auf lange Sicht die Geldanlage und Altersvorsorge bzw. die (beabsichtigte) Vermietung sein, so reichen die vorliegenden Geschehnisse und Abläufe nicht aus, für den Zeitraum der bloß „formalen“ Vermietung an die Mutter und die Lebensgefährtin von einer „echten, fremdüblichen“ Vermietung auszugehen. Es wäre am Bf. gelegen, für entsprechend klare und fremdübliche Verhältnisse auch in der Abwicklung zu sorgen.

Da im Beschwerdezeitraum die Wohnung den eigenen Wohnbedürfnissen des Bf. und seiner Lebensgefährtin diene, liegen keine nach § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG zu erfassende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 ist nach all dem Gesagten als unbegründet abzuweisen.

Zur Umsatzsteuer 2014 und 2015 darf festgehalten werden:

Wie oben aufgezeigt, wurden zwar „formal“ Mietvereinbarungen abgeschlossen, tatsächlich diene aber die Wohnung den eigenen Wohnbedürfnissen des Bf. und auch seiner Lebensgefährtin. Eine marktkonforme Vermietung liegt somit nicht vor. Die Unternehmereigenschaft des Bf. ist für den Beschwerdezeitraum nicht zu bejahen. Demzufolge ist die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zur Umsatzsteuer 2016

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß **§ 253 BAO** die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Im gegenständlichen Fall ist der Umsatzsteuer-Jahresbescheid vom 30.05.2017 an die Stelle der angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-03/2016 sowie 04-06/2016 getreten und gilt die gegen die letztgenannten Bescheide eingebrachte Beschwerde auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 eingebracht.

Die Bescheidbeschwerde ist **gemäß § 261 Abs. 1 lit. a BAO** mit Beschwerdevereinscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Rechnung getragen wird.

In dem an die Stelle der angefochtenen Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide getretenen Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 30.05.2017 wurde dem Begehren des Bf. Rechnung getragen.

Demzufolge ist die nunmehr gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 gerichtete Beschwerde als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu den Anspruchszinsen 2014

Bezüglich der Daten der Erlassung der Beschwerde und BVE bzw. der Einbringung der Beschwerde und des Vorlageantrages wird auf die Daten in der Tabelle unter Pkt. I, Verfahrensgang, verwiesen, die der Entscheidung des BFG zugrunde gelegt werden.

Rechtliche Beurteilung:

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß **§ 205 Abs. 1 BAO** für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für ...

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt gemäß **§ 252 Abs. 2 BAO Abs. 1** sinngemäß.

Die Beschwerdevorbringen betreffend Anspruchszinsen fußen auf den Vorbringen zur Einkommensteuer. Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe des im Bescheidspruch des Anspruchszinsenbescheides 2014 ausgewiesenen Differenzbetrages aus der Einkommensteuer gebunden. Der Anspruchszinsenbescheid 2014 kann daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Einkommensteuerbescheid 2014 rechtswidrig sei. Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2014 war daher als unbegründet abzuweisen.

3.4. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2014

Im Vorlagebericht war die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2014 aufgenommen. Die steuerliche Vertretung gab in einem Telefonat an, die diesbezügliche Beschwerde aufrecht erhalten zu wollen.

Die RichterIn teilte dem Bf. mit, dass in der Beschwerde die genannten Bescheide nicht enthalten seien. Es gebe auch keine BVE. Sollte der Bf. über eine Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme verfügen, sollte er diese vorlegen und anhand entsprechender Unterlagen dartun, wann sie beim Finanzamt eingereicht worden sei.

Eine Vorlage einer entsprechenden Beschwerde erfolgte innerhalb der gesetzten Frist nicht.

Rechtliche Beurteilung:

Wenn das Verwaltungsgericht nach einer Vorlage (§ 265) zur Auffassung gelangt, dass noch eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist oder ein Vorlageantrag nicht eingebracht wurde, hat es gemäß **§ 281a BAO** die Parteien darüber unverzüglich formlos in Kenntnis zu setzen.

Im gegenständlichen Fall liegt betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2014 kein Vorlageantrag vor, über den das BFG abzusprechen gehabt hätte. Demzufolge ergeht die im Spruch angeführte Mitteilung gemäß § 281a BAO.

3.5. Zu Spruchpunkt II. (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.

Betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2014 und 2015 wurde die Frage des Vorliegens eines fremdüblichen Mietverhältnisses im Rahmen der Beweiswürdigung geklärt. Das Ergebnis der zu prüfenden Kriterien findet in der Rechtsprechung des VwGH Deckung.

Die Entscheidung betreffend Umsatzsteuer 2016 und betreffend Anspruchszinsen 2014 ergibt sich aus dem unzweifelhaften Wortlaut des Gesetzes.

Die formlose Mitteilung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2014 fußt auf der Anwendung des eindeutigen Wortlauts des § 281a BAO auf den vorliegenden Sachverhalt.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Beilagen:

Mietvertrag mit der Mutter

Mietvertrag mit der Lebensgefährtin

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. November 2022