

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Melanie Maier in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 19. Mai 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 20. April 2017 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2015 zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* nach der am 14.11.2023 abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, ob der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) im Beschwerdejahr 2015 die Unternehmereigenschaft zukam und ob Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden.

Die Bf. reichte die Einkommensteuer- und die Umsatzsteuererklärung für das Beschwerdejahr am 14.02.2017 in elektronischer Form ein. In der Umsatzsteuererklärung wurden steuerbare Umsätze in Höhe von 4.509,09 Euro offengelegt und ein Vorsteuerabzug in Höhe von 14.761,24 Euro begehrt. In der Einkommensteuererklärung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.944,08 Euro und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in

Höhe von -4.941,53 Euro bekannt gegeben. Am 17.02.2017 wurde eine Beilage zur Einkommensteuererklärung in postalischer Form übermittelt.

Mit Bescheid vom 20.04.2017 setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer mit einer Nachforderung in Höhe von 720,00 Euro fest. Die in den erklärten steuerbaren Umsätzen enthaltenen Vermietungsumsätze wurden nicht berücksichtigt und die begehrten Vorsteuern zur Gänze versagt. Dies mit der Begründung, eine Unternehmereigenschaft liege im Jahr 2015, ebenso wie im Vorjahr, nicht vor. Auf die umfangreichen Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung (BVE) zur Umsatzsteuer 2014 vom 23.03.2017 wurde verwiesen.

Mit Bescheid vom 20.04.2017 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer mit einer Nachforderung in Höhe von 436,00 Euro fest. Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden nicht berücksichtigt. Begründend ausgeführt wurde, dass im Jahr 2015 bei der erklärten Liegenschaft „\*\*\*1\*\*\*“ keine aus steuerlicher Sicht relevante Einkunftsquelle vorliege. Zudem wurde auf die ausführliche Begründung im Beschwerdeverfahren zur Umsatzsteuer 2014 verwiesen.

In der fristgerecht erhobenen Beschwerde wurde beantragt, die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der geltend gemachten Vorsteuern sowie die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der erklärten Einkünfte aus Vermietung festzusetzen. Zur Begründung wurde auf die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 (Vorlageantrag an das BFG vom 27.04.2017) verwiesen. Darin wurde zusammengefasst vorgebracht, es sei bereits zum Zeitpunkt der Auftragserteilung an die Handwerker festgestanden, dass die Wohnung in einen vermietbaren Zustand versetzt werden solle. Es sei von Anfang an klar gewesen, dass der Bf. dafür ein Fruchtgenussrecht eingeräumt werde, zumal die zivilrechtliche Eigentümerin (= Tochter der Bf.) nicht über die finanziellen Mittel der vorgenommenen Sanierungsarbeiten verfügt habe.

Mit BVE vom 04.07.2017 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen. Der Umsatzsteuerbescheid 2015 wurde mit BVE vom 04.07.2017 abgeändert und Vorsteuern in Höhe von 64,80 Euro berücksichtigt, sodass eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 655,20 Euro festgesetzt wurde. In der (gesonderten) Bescheidebegründung vom 05.07.2017 hat die belangte Behörde umfassend ausgeführt, warum eine Vermietungsabsicht im Beschwerdejahr nicht vorgelegen habe. Die Tochter der Bf. habe von 02.10.2015 bis 11.11.2015 ihren Hauptwohnsitz in der Wohnung gemeldet. Sie habe während besagten Zeitraumes nicht alleine, sondern mit ihrem Lebensgefährten dort gewohnt und sei die Bf. zum damaligen Zeitpunkt am Geschehen weder als Fruchtnießerin noch als Vermieterin involviert gewesen. Die Bf. habe für ihre Tochter aufgrund deren finanzieller Lage die Renovierung der gegenständlichen Wohnung übernommen und habe diese mit ihrem Lebensgefährten dann noch bis Ende März 2016 gemeinsam in der Wohnung gelebt. Die Ummeldung des Hauptwohnsitzes ändere an dieser Beurteilung nichts. Der mit dem

Lebensgefährten der Tochter abgeschlossene Mietvertrag halte einem Fremdvergleich nicht statt, sodass das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag verwies die Bf. auf das laufende Beschwerdeverfahren zur Umsatzsteuer 2014 und stellte den Antrag auf eine mündliche Senatsverhandlung.

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 mit Vorlagebericht vom 25.01.2018 zur Entscheidung vor. Ergänzend vorgebracht wurde, dass Sanierungsarbeiten keine objektiven Umstände darstellen würden, an Hand derer auf die Absicht zu schließen sei, dass eine Wohnung unternehmerisch genutzt werde. Genauso gut könne die Wohnung selbst benützt werden. Hinsichtlich der Einkommensteuer wurde vorgebracht, dass sich die Fremdunüblichkeit des zwischen der Bf. und Lebensgefährten ihrer Tochter abgeschlossenen Mietvertrages nicht nur aus der zu niedrigen Miethöhe ergeben, sondern auch aus einer Unzahl von fehlenden bzw. fremdunüblichen Klauseln. Dies zeige der Fremdvergleich mit dem später abgeschlossenen Mietvertrag mit einem fremden Dritten. Daher werde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Auf die beim Bundesfinanzgericht anhängige Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 (GZ. RV/2100765/2017) wurde verwiesen.

Mit Schreiben vom 28.05.2018 teilte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht ergänzend mit, dass im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag zu Unrecht zuerkannt worden sei.

Mit Schreiben vom 27.09.2023 wurde durch die steuerliche Vertretung der Antrag auf eine Senatsentscheidung über die Beschwerde zurückgezogen. Die mündliche Verhandlung fand am 14.11.2023 in Anwesenheit der steuerlichen Vertreterin und des Amtsvertreters statt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen, der Einsichtnahme in die elektronischen Veranlagungsakte der Bf. und ihrer Tochter sowie des ergänzenden Vorbringens der Verfahrensparteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Tochter der Bf., ist grundbücherliche Eigentümerin einer Eigentumswohnung (W 7) im Hause \*\*\*1\*\*\*. Diese Wohnung wurde ihr vom Vater (= Ehegatte der Bf.) mit Vertrag vom 16.07.1990 gegen Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot und Wohnrechtes übergeben. Mit dem am 27.11.2015 unterzeichneten Notariatsakt hat die Tochter der Bf. schenkungsweise das Recht auf Fruchtnießung sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot

jeweils auf Lebensdauer eingeräumt. Zugleich verzichtete der Ehegatte der Bf. auf sein Belastungs- und Veräußerungsverbot und sein grundbücherlich sichergestelltes Wohnrecht. Der Bf. wurde zudem die Vollmacht erteilt, die Wohnung zu verkaufen. Für den Fall eines Verkaufs wurde vereinbart, dass die Tochter aus dem Veräußerungserlös den bezeichneten Verkehrswert iHv 160.000,00 Euro erhalten soll. Der Differenzbetrag, somit die Wertsteigerung durch die von der Bf. seit 01.01.2015 getätigten Investitionen, soll ungeschmälert der Bf. zustehen. Diese Vereinbarungen sollen die Vertragsparteien laut Vertrag bereits mit Wirkung vom 01.01.2015 getroffen haben.

Die Bf. hat der belangten Behörde am 18.01.2016 mit Formular Verf 24 den Beginn ihrer Vermietungstätigkeit angezeigt. Laut Angaben der Bf. wird seit 01.11.2015 eine Wohnung in \*\*\*1\*\*\* vermietet. Mit weiterer Eingabe vom 18.01.2016 wurde eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgegeben und auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 leg. cit. ab dem Kalenderjahr 2015 verzichtet. Der Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde ebenfalls am 18.01.2016 gestellt. Am 18.04.2016 wurde auch für das Jahr 2014 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 leg. cit. verzichtet.

Die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid erklärungsgemäß veranlagten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.944,08 Euro resultieren aus Leistungen der Bf. iZm der Führung der Buchhaltung und diversen Verwaltungsarbeiten für das technische Büro ihres Ehegatten. Insgesamt wurden aus der Tätigkeit Umsätze in Höhe von 4.320 Euro brutto erzielt, die im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid erklärungsgemäß versteuert wurden (3.600,00 Euro + 20% Umsatzsteuer). Vorsteuern in Höhe von 64,80 Euro wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt, obwohl diese in Zusammenhang mit den angeführten Umsätzen stehen. Mit der BVE vom 04.07.2017 wurde dieser Vorsteuerabzug gewährt.

Zudem bezog die Bf. im Beschwerdejahr Pensionseinkünfte in Höhe von 15.171,00 Euro. Die Einkünfte ihres Ehegatten überstiegen den Betrag von 2.200,00 Euro.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 hat die Bf. Vermietungsumsätze in Höhe von 1.000,00 Euro brutto (inkl. 10% USt iHv 90,91 Euro) erklärt und einen damit zusammenhängenden Vorsteuerabzug in Höhe von 14.748,48 Euro begehrt. Die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden von der Bf. wie folgt ermittelt:

|                          |                  |
|--------------------------|------------------|
| Mieteinnahmen            | 909,09           |
| Betriebskosten           | -230,00          |
| Fahrtkosten              | -399,00          |
| AfA Adaptierungsarbeiten | -4.721,53        |
| AfA Einrichtung          | -500,09          |
| <u>Einkünfte V+V</u>     | <u>-4.941,53</u> |

In der Wohnung wurden umfangreiche Sanierungsarbeiten durchgeführt. Auftraggeberin dieser Arbeiten war die Bf., auf deren Namen die Rechnungen auch ausgestellt waren. Die Rechnungen wurden zur Gänze von der Bf. bezahlt, da die Tochter nicht über die finanziellen Mittel verfügte. Im Beschwerdejahr wurden folgende Arbeiten durchgeführt:

| <i>Erneuerung Heizungsanlage, Badumbau</i>     | ***2***   |           |           |
|------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Datum                                          | Netto     | Vorsteuer | Brutto    |
| 24.02.2015 Teilzahlung                         | 3.750,00  | 750,00    | 4.500,00  |
| 02.03.2015 Teilzahlung                         | 4.980,00  | 996,00    | 5.976,00  |
| 23.04.2015 Schlussrechnung Nr. 320619          | 8.939,36  | 1.787,87  | 10.727,23 |
| abzüglich Skonto 2% von Schlussrechnungsbetrag | -178,78   | -35,75    | -214,53   |
| Summe                                          | 17.490,58 | 3.498,12  | 20.988,70 |

| <i>Trockenbau, Fliesen, Umbauarbeiten</i> | ***3***   |           |           |
|-------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Datum                                     | Netto     | Vorsteuer | Brutto    |
| 23.03.2015 Teilzahlung                    | 20.000,00 | 4.000,00  | 24.000,00 |
| 17.08.2015 Rechnung Nr. 2015-420          | 20.634,85 | 4.126,97  | 24.761,82 |
| Summe                                     | 40.634,85 | 8.126,97  | 48.761,82 |

| <i>Elektroinstallation, Umbau Verteiler</i> | ***4***  |           |          |
|---------------------------------------------|----------|-----------|----------|
| Datum                                       | Netto    | Vorsteuer | Brutto   |
| 02.04.2015 Rechnung Nr. 13859               | 1.752,00 | 350,40    | 2.102,40 |
| abzüglich Skonto 3%                         | -52,56   | -10,51    | -63,07   |
| Summe                                       | 1.699,44 | 339,89    | 2.039,33 |

| <i>Fußboden</i>               | ***5***  |           |          |
|-------------------------------|----------|-----------|----------|
| Datum                         | Netto    | Vorsteuer | Brutto   |
| 10.07.2015 Rechnung Nr. 13558 | 2.165,00 | 433,00    | 2.598,00 |
| abzüglich Skonto 2%           | -43,33   | -8,67     | -52,00   |
| Summe                         | 2.121,67 | 424,33    | 2.546,00 |

| <i>Küche</i>                  | ***5***  |           |          |
|-------------------------------|----------|-----------|----------|
| Datum                         | Netto    | Vorsteuer | Brutto   |
| 19.08.2015 Rechnung Nr. 13575 | 7.222,33 | 1.444,47  | 8.666,80 |
| abzüglich Skonto              | -144,83  | -28,97    | -173,80  |
| Summe                         | 7.077,50 | 1.415,50  | 8.493,00 |

*Holzverbauten, Garderobe*

\*\*\*5\*\*\*

| Datum                            | Netto    | Vorsteuer | Brutto   |
|----------------------------------|----------|-----------|----------|
| 04.09.2015 Rechnung Nr. 20150068 | 4.813,64 | 962,73    | 5.776,37 |
| abzüglich Skonto                 | -95,31   | -19,06    | -114,37  |
| Summe                            | 4.718,33 | 943,67    | 5.662,00 |

Insgesamt hat die Bf. für die Sanierungsarbeiten im Beschwerdejahr 73.742,37 Euro netto zuzüglich 20% USt iHv 14.748,47 Euro bezahlt. Der Fünftehtelabsetzung hinsichtlich der als „Adaptierungsarbeiten“ bezeichneten Sanierungsmaßnahmen wurden Anschaffungskosten iHv 70.822,92 Euro zugrunde gelegt, darin sind auch die Kosten für die im Dezember 2014 von der Firma \*\*\*6\*\*\* eingebauten Fenster enthalten. Der Rechnungsbetrag beläuft sich auf 7.083,33 Euro netto zuzüglich 20% USt iHv 1.416,67 Euro. Für die Abschreibung der als „Einrichtung“ bezeichneten Sanierungsmaßnahmen auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren wurden Anschaffungskosten iHv 10.001,82 Euro herangezogen.

Nach Abschluss der umfassenden Sanierungsarbeiten ist die Tochter der Bf., \*\*\*7\*\*\*, mit ihrem Lebensgefährten \*\*\*8\*\*\* in die Wohnung gezogen. Die gemeinsame Hauptwohnsitzmeldung erfolgte am 02.10.2015, wobei die Tochter und zivilrechtliche Eigentümerin als Unterkunftgeberin ihres Lebensgefährten aufscheint. In weiterer Folge hat die Bf. mit dem Lebensgefährten ihrer Tochter einen Mietvertrag geschlossen. Das Mietverhältnis begann laut Vertrag am 01.11.2015 und wurde per 31.03.2016 wieder gekündigt. Vereinbart war eine monatliche „Grundmiete“ iHv 500,00 Euro (inkl. Nebenkosten). Im Beschwerdejahr hat \*\*\*8\*\*\* 1.000 Euro an die Bf. überwiesen. Die Tochter hat ihren Hauptwohnsitz am 11.11.2015 an die Adresse \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* umgemeldet. Dabei handelt es sich um das Haus ihrer Eltern, an dem sie zuvor bereits mit Haupt- oder Nebenwohnsitz, teilweise auch gemeinsam mit \*\*\*8\*\*\* gemeldet war.

Festgestellt wird, dass das Bestehen einer ernsthaften Vermietungsabsicht seitens der Bf. zu Beginn der Sanierungsarbeiten nicht nachgewiesen werden konnte. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes erfolgte durch den Notariatsakt vom 27.11.2015. Eine vorherige mündliche Vereinbarung wurde nicht nachgewiesen.

Nach der umfassenden Sanierung wurde die gegenständliche Wohnung von der Tochter bis März 2016 gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten für eigene Wohnzwecke genutzt. Zum vorgeblichen Mietverhältnis mit \*\*\*8\*\*\* wird festgestellt, dass keine Fremdüblichkeit vorlag. Erst ab 15.05.2016 wurde die Wohnung an einen fremden Dritten vermietet.

## 2. Beweiswürdigung

Zu den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die Feststellung zum grundbücherlichen Eigentum der Tochter an der beschwerdegegenständlichen Wohnung beruht auf einer Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das Grundbuch. Die schenkungsweise Einräumung des Rechtes der Fruchtnießung an die Bf. und die weiteren Vereinbarungen sind durch den aktenkundigen Notariatsakt vom 27.11.2015 dokumentiert. Laut Punkt „Zweitens“ des Notariatsaktes haben die Vertragsparteien diese Vereinbarungen bereits mit Wirkung vom 01.01.2015 getroffen, wobei die Formulierungen auf eigenen Wunsch in diese Urkunde übernommen wurden.

Die Zeitpunkte der Anzeige einer Vermietungstätigkeit durch die Bf. und des Verzichtes auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer betreffend das Beschwerdejahr und das Vorjahr ergeben sich aus den aktenkundigen Eingaben. Davor hat die Bf. keinerlei Handlungen gesetzt, um dem Finanzamt die Vermietungsabsicht und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzuzeigen.

Die von der Bf. im Beschwerdejahr erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind unstrittig, ebenso die Höhe der steuerbaren Umsätze aus dieser Tätigkeit. Die Feststellung, dass der mit diesen Umsätzen zusammenhängende Vorsteuerabzug zunächst nicht gewährt wurde, folgt aus dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid und der BVE.

Die Feststellung zur Höhe der Pensionseinkünfte der Bf. und zur Gewährung des (erhöhten) Pensionistenabsetzbetrages gründet auf dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid. Mit Nachreichung vom 28.05.2018 teilte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht mit, dass die Voraussetzungen für den (erhöhten) Pensionistenabsetzbetrag im Jahr 2015 nicht gegeben seien, da die Einkünfte des Ehepartners über 2.200,00 Euro lagen. Über Vorhalt dieses Schreibens in der mündlichen Verhandlung gab die steuerliche Vertreterin an, dass gegen die Kürzung keine Bedenken bestehen würden. Dass die Einkünfte des Ehegatten über dem Grenzbetrag lagen, ist somit unstrittig.

Wie die Bf. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermittelt hat, konnte aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung vom 17.07.2017 (Beil./25 des Vorlageberichtes) rechnerisch nachvollzogen werden. Ebenso ersichtlich sind aus dieser Beilage die erklärten Umsätze und die geltend gemachten Vorsteuern.

Dass die in der Wohnung durchgeführten umfangreichen Sanierungsarbeiten von der Bf. beauftragt und bezahlt wurden, geht aus dem Beschwerdevorbringen hervor und ist unstrittig. Die Aufwendungen wurden belegmäßig durch die im Akt befindlichen Eingangsrechnungen (Beil./19 des Vorlageberichtes) sowie durch die im Rahmen der mündlichen Verhandlung

ergänzend von der steuerlichen Vertreterin vorgelegten Rechnung der Fa. \*\*\*5\*\*\* vom 19.08.2015 nachgewiesen. Die den Absetzungen für Abnutzung zugrundeliegenden Anschaffungskosten konnten somit rechnerisch nachvollzogen werden, ebenso die Vorsteuerbeträge.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die erkennende RichterIn geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die gegenständliche Wohnung im Beschwerdejahr für eigene Wohnzwecke der zivilrechtlichen Eigentümerin (= Tochter der Bf.) und ihres Lebensgefährten genutzt wurde und ein fremdübliches Mietverhältnis nicht vorlag. Zur Vermietungsabsicht gab die Bf. an, dass die Mietersuche über Internetportale erfolgt sei, jedoch nicht nachgewiesen werden könne. Dazu ist festzuhalten, dass auch bei Inseraten über Internetportale der allgemeinen Lebenserfahrung nach zumindest die Anmeldungen bei diesen Portalen und allfällige Kontaktaufnahmen mit potenziellen Mietern in aller Regel schriftlich (zB via E-Mail) erfolgen. In der mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertreterin zur Dokumentierung der Vermietungsabsicht ein E-Mail vom 18.01.2015 mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

[...]

Eine Vermietung der Wohnung war laut dem vorgelegten Schriftverkehr zwischen der Bf. und ihrer Tochter im Jänner 2015 angedacht. Nicht hervor geht aus diesen Schreiben jedoch, dass die Vermietung durch die Bf. aufgrund eines ihr eingeräumten Fruchtgenussrechtes erfolgen soll. Zudem hat die Bf. bereits vor Einräumung des vorgeblichen Fruchtgenussrechtes einen Teil der Sanierungsarbeiten bezahlt, nämlich den Einbau der Pfostenfenster durch die Firma \*\*\*6\*\*\* im Dezember 2014. Dafür wurde von ihr am 19.11.2014 eine Anzahlung iHv 5.000,00 Euro geleistet. Die steuerliche Vertreterin gab dazu in der mündlichen Verhandlung an, dass das Gebäude, in dem die gegenständliche Wohnung liegt, baulich mit dem angrenzenden Hotel \*\*\*9\*\*\* verbunden ist. Im Zuge von Renovierungsarbeiten bei diesem Hotel war ein Baustellenlift errichtet worden, der auch für die Renovierung der Fenster in der Wohnung genutzt werden konnte. Durch die Renovierung sei erstmals die Idee aufgekommen, die Wohnung zu vermieten. Die zivilrechtliche Eigentümerin habe damals nicht über die finanziellen Mittel für diese Renovierung verfügt, weshalb die Idee mit dem Fruchtgenussrecht geboren wurde. Das vorgebliche Fruchtgenussrecht wurde der Bf. laut Notariatsakt vom 27.11.2015 eingeräumt. Ein Nachweis dafür, dass es bereits mit 01.01.2015 eine mündliche Vereinbarung über die Einräumung dieses Fruchtgenussrechtes gegeben hat, wurde von der Bf. nicht erbracht. Aus welchen Gründen es nahezu 11 Monate nicht möglich gewesen sein soll, die schenkungsweise Einräumung des Fruchtgenussrechtes vertraglich zu regeln, ist für die erkennende RichterIn nicht nachvollziehbar. Dass der Ehegatte, wie von der steuerlichen Vertreterin im Schriftsatz vom 21.11.2016 (Beil./20 des Vorlageberichtes) behauptet, ab Ende

2014 einen Beratungsauftrag in Belgien hatte und er daher ortsabwesend gewesen sei, vermochte nicht zu überzeugen. Ein Nachweis für den Auslandsaufenthalt wurde nicht erbracht, zudem hält es die erkennende Richterin nicht für glaubhaft, dass sich der Ehegatte durchgängig in Belgien aufgehalten hat.

Die Renovierungsarbeiten haben mehrere Monate gedauert, die letzte Rechnung wurde im September 2015 gelegt. Wie sachverhaltsmäßig festgestellt wurde, ist die Tochter der Bf. am 02.10.2015 mit \*\*\*8\*\*\* in die Wohnung gezogen. Aus der ZMR-Abfrage zu \*\*\*8\*\*\* geht hervor, dass \*\*\*7\*\*\* als Unterkunftgeberin ab 02.10.2015 aufscheint. Dass es sich bei \*\*\*8\*\*\* um den Lebensgefährten der Tochter handelt, wurde von der Bf. in ihrem Beschwerdevorbringen bestritten. Das Finanzamt hat zu diesem Streitpunkt umfangreiche Erhebungen durchgeführt und festgestellt, dass \*\*\*7\*\*\* und \*\*\*8\*\*\* bereits vor der Hauptwohnsitzmeldung in der gegenständlichen Wohnung an gemeinsamen Adressen gemeldet waren. Die Bauverhandlung betreffend Errichtung eines gemeinsamen Eigenheimes hat am 31.03.2016 stattgefunden. Das Eigenheim an der Adresse \*\*\*10\*\*\*, haben \*\*\*7\*\*\* und \*\*\*8\*\*\* am 03.10.2016 bezogen und das erste gemeinsame Kind wurde am tt.mm.2016 geboren. Infolge Verehelichung führt die Tochter nunmehr den Nachnamen \*\*\*11\*\*\*. Dies geht aus einer Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in die Datenbanken der Finanzverwaltung hervor. In der mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertreterin nicht mehr bestritten, dass \*\*\*8\*\*\* im Beschwerdejahr der Lebensgefährte der Tochter der Bf. war. Die Tochter hat sich zwar am 11.11.2015 wieder mit Hauptwohnsitz an der Adresse der Bf. gemeldet, hat jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mit ihrem Lebensgefährten bis März 2016 in ihrer Eigentumswohnung gewohnt. Die Ummeldung des Hauptwohnsitzes an die Adresse der Bf., vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, da die Wohnsitz-Meldung nur ein Indiz ist.

Das laut Angaben der Bf. ab 01.11.2015 bestehende Mietverhältnis mit dem Lebensgefährten der Tochter hält einem Fremdvergleich aus mehreren Gründen nicht stand. Von der Bf. wurde ein undatierter und nicht unterschriebener Mietvertrag vorgelegt. Zum Mietverhältnis mit dem Nachmieter \*\*\*12\*\*\* wurde ein Mietvertrag vom 06.05.2016 vorgelegt, der von der Bf. und vom Mieter unterschrieben ist. Bei einem Vergleich der beiden Mietverträge fällt auf, dass der Mietvertrag mit \*\*\*8\*\*\* keine Klausel betreffend die Verrechnung der Betriebskosten, keine Kautionsvereinbarung und auch keine Wertsicherungsklausel enthält. Der Mietvertrag mit dem Nachmieter hingegen enthält diese Vereinbarungen und Klauseln. Eine Vergebührung des Mietvertrages mit \*\*\*8\*\*\* erfolgte nicht, zudem wird in diesem Vertrag auf deutsches anstatt österreichisches Recht verwiesen. Die von \*\*\*8\*\*\* zu entrichtende „Grundmiete“ iHv 500,00 Euro enthält die Betriebskosten, welche laut Beilage zur Einkommensteuererklärung für zwei Monate 230,00 Euro betrugen. Laut aktenkundiger Kontoauszugsliste hat \*\*\*8\*\*\* am 30.10.2015, 01.12.2015, 30.12.2015, 01.02.2016 und 01.03.2016 jeweils 500,00 Euro mit dem Verwendungszweck „Wohnung \*\*\*13\*\*\*“ auf das Konto der Bf. überwiesen. Der Nachmieter

ist im Mai 2016 eingezogen und hatte einen Mietzins von 600,00 Euro (inkl. 10% USt) und die Betriebskosten in Höhe von 150,00 Euro (inkl. 10.% USt) zu bezahlen.

In der mündlichen Verhandlung wurden weder weitere Beweismittel vorgelegt noch Beweisanträge durch die Verfahrensparteien gestellt. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen als erwiesen annehmen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)**

##### **Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Der Einkommensteuer unterliegen gemäß Abs. 3 leg. cit. auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28. Dazu gehören Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

Gemäß § 33 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr 2015 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013 steht ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag von 764 Euro zu, wenn der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist, vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt, und der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt. Gemäß Z 3 beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 400 Euro, wenn die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nach der Z 1 nicht vorliegen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17 000 Euro und 25 000 Euro auf Null.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der für das Beschwerdejahr 2015 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 112/2012 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur

Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der für das Beschwerdejahr 2015 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 134/2003 können Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfgeschäften, höchstens jedoch mit einer abziehbaren Vorsteuer von 3.960 Euro, berechnen.

### **Rechtliche Erwägungen**

Strittig ist, ob die Bf. im Beschwerdejahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat und ob ihr die Unternehmereigenschaft zukam. Die zivilrechtliche Eigentümerin der beschwerdegegenständlichen Wohnung ist nicht die Bf. selbst, sondern ihre Tochter. Entscheidungswesentlich war, ob die schenkungsweise Einräumung des Fruchtgenussrechtes durch die Tochter mit Wirkung vom 01.01.2015 anzuerkennen ist und ob ein fremdübliches Mietverhältnis vorlag.

Zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid ist festzuhalten, dass Einkünfte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einer Person zugerechnet werden, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das „Unternehmerrisiko“ trägt. Eine fruchtgenussberechtigte Person muss - sollen ihr die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem sie am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (VwGH 20.10.2021, Ra 2021/15/0008).

Unbestritten kann ein Fruchtnießer daher auch originäre Einkünfte nach § 2 EStG beziehen, wenn die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung einer Einkunftsquelle angesehen werden kann (Jakom/Ehgartner EStG, 2023, § 2 Rz 45).

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden mit Notariatsakt vom 27.11.2015 folgende Vereinbarungen betreffend die im Eigentum der Tochter der Bf. stehende Eigentumswohnung (W 7) im Hause \*\*\*1\*\*\* getroffen:

- Schenkungsweise Einräumung des Rechtes auf Fruchtnießung und Begründung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes zugunsten und auf Lebensdauer der Bf.
- Erteilung der Vollmacht an die Bf. zum Verkauf der Wohnung unter Zufluss der Wertsteigerung durch die von ihr seit 01.01.2015 getätigten Investitionen.
- Verzicht des Ehegatten der Bf. (= Vater der zivilrechtlichen Eigentümerin) auf sein Belastungs- und Veräußerungsverbot.

Die angeführten Vereinbarungen haben die Vertragsparteien laut Notariatsakt bereits mit Wirkung vom 01.01.2015 getroffen. Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten. Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Von diesen Kriterien abgesehen sind rückwirkende Vereinbarungen steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen. Allerdings ist eine Unterscheidung zwischen einer rückwirkenden Gestaltung und einer späteren (schriftlichen) Fixierung einer nachweislich bereits früher (mündlich) abgeschlossenen Vereinbarung zu treffen. Letztere ist anzuerkennen (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*<sup>21</sup> § 2 Rz 160 – 160/2 unter Verweis auf Literatur und Rechtsprechung).

Wie sachverhaltsmäßig festgestellt werden konnte, wurde von der Bf. kein Nachweis darüber erbracht, dass die im Notariatsakt getroffenen Vereinbarungen bereits früher (mündlich) abgeschlossen wurden. Die von der Rechtsprechung vorgegebenen Voraussetzungen für die Zurechnung der Einkunftsquelle an die Bf. sind daher erst mit Abschluss des Notariatsaktes am 27.11.2015 erfüllt.

Zu den von der Bf. im Beschwerdejahr geltend gemachten (negativen) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist festzuhalten, dass auch Mietverträge zwischen nahen Angehörigen die Kriterien der Angehörigenjudikatur erfüllen müssen. Andernfalls sind sie nicht anzuerkennen. Die Bf. hat dem Finanzamt den Beginn ihrer Vermietungstätigkeit im Jänner 2016 angezeigt und dabei den Beginn des Mietverhältnisses zu \*\*\*8\*\*\* mit 01.11.2015 angegeben. Dass es sich bei \*\*\*8\*\*\* um den Lebensgefährten der Tochter handelt, konnte vom Bundesfinanzgericht auf Basis der umfangreichen Erhebungen der belangten Behörde festgestellt werden. Der undatierte Mietvertrag mit dem Lebensgefährten der Tochter hält einem Fremdvergleich nicht statt. Diese Feststellung konnte aus dem Vergleich mit dem am 15.05.2016 zwischen der Bf. und einem Familienfremden abgeschlossenen Mietvertrag getroffen werden. Zudem hat sich für die erkennende Richterin zweifelsfrei ergeben, dass nach Abschluss der umfassenden Sanierungsarbeiten die beschwerdegegenständliche Wohnung von der Tochter gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten bereits ab 02.10.2015, somit vor Beginn des vorgeblichen Mietverhältnisses, für eigene Wohnzwecke genutzt wurde. Die Tochter und

ihr Lebensgefährte haben bis März 2016 in der Wohnung gewohnt. Eine fremdübliche Vermietung lag folglich im Beschwerdejahr nicht vor, sodass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anzuerkennen sind.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurde der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag von 764,00 Euro berücksichtigt. Festgestellt werden konnte, dass die Bf. im Beschwerdejahr Pensionseinkünfte in Höhe von 15.171,00 Euro bezogen und in aufrechter Ehe gelebt hat. Die Einkünfte ihres Ehegatten haben den Grenzbetrag von 2.200,00 Euro überstiegen. Somit steht im Beschwerdejahr nur der Pensionistenabsetzbetrag in Höhe von 400,00 Euro zu. Da kein Verböserungsverbot besteht, kann das Bundesfinanzgericht den Bescheid der belangten Behörde auch zu Ungunsten der beschwerdeführenden Partei abändern (vgl. dazu *Ritz/Koran* BAO<sup>7</sup> § 279 Tz 13 mwN.). Der von der belangten Behörde mit Schreiben vom 28.05.2018 angeregten Abänderung war daher vom Bundesfinanzgericht zu folgen.

Zur Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid ist festzuhalten, dass Voraussetzung für den Vorsteuerabzug das Vorliegen der Unternehmereigenschaft ist. Eine Unternehmereigenschaft liegt spätestens mit der Ausführung des ersten Umsatzes vor, wenn eine Person selbständig und nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ausführt. Der Unternehmer tritt bereits nach außen hin in Erscheinung, wenn er in Hinblick auf die Erbringung von Leistungen Vorbereitungs-handlungen setzt und damit zweifelsfrei zum Ausdruck bringt, dass er die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt hat. In so einem Fall beginnt die Unternehmereigenschaft mit dem ersten nach außen hin erkennbaren auf die spätere Unternehmenstätigkeit gerichteten Tätigwerden. Der Beginn der Unternehmereigenschaft bedeutet für den Unternehmer, dass Ausgangsleistungen der

Umsatzsteuer unterworfen werden und für Eingangsleistungen eine Vorsteuerabzugs-berechtigung besteht (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG 3. Aufl. (2021) § 2 Rz 106 mwN.)

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig (für Wohnzwecke) vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Der auf die steuerpflichtige Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 29.06.2016, 2013/15/0205 mwN.).

Wie in freier Beweiswürdigung festgestellt werden konnte, wurde der Bf. das Fruchtgenuss-recht erst mit Notariatsakt vom 27.11.2015 eingeräumt. Die Bf. konnte weder glaubhaft

machen, dass sie im Beschwerdejahr konkret und ernsthaft Mieter für die Wohnung gesucht hat, noch dass sie bereits bindende Vereinbarungen hinsichtlich der Vermietung dieser Wohnung abgeschlossen hat. Vielmehr ist nach Abschluss der Sanierungsarbeiten die Tochter mit ihrem Lebensgefährten in die Wohnung gezogen. Ein fremdübliches Mietverhältnis lag nicht vor, sodass mangels einer ernsthaften Vermietungsabsicht auch keine unternehmerische Betätigung iSd § 2 UStG 1994 nachgewiesen werden konnte. Die in der Umsatzsteuererklärung offengelegten Vermietungsumsätze in Höhe von 1.000 Euro brutto (inkl. 10% USt iHv 90,91 Euro) und der begehrte Vorsteuerabzug in Höhe von 14.748,48 Euro sind folglich nicht zu berücksichtigen.

Die Bf. hat mit Eingabe vom 18.01.2016 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2015 verzichtet und um die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angesucht. Aus ihrer Tätigkeit als Gewerbetreibende hat die Bf. im Beschwerdejahr Umsätze in Höhe von 4.320 Euro brutto (inkl. 20% USt iHv 720,00 Euro) erzielt. Die damit zusammenhängenden Vorsteuern in Höhe von 64,80 Euro (pauschal 1,8% von 3.600,00 Euro) sind anzuerkennen.

Vor diesem Hintergrund sowie angesichts der obigen Sachverhaltsfeststellungen waren die angefochtenen Bescheide abzuändern. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2015 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Die Abänderung hinsichtlich der Umsatzsteuer erfolgte im Sinne der Beschwerdevorentscheidung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich an der höchstgerichtlichen Judikatur, wobei entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war.