

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Beschwerde vom 16. Februar 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg (nunmehr Finanzamt Österreich)

1. jeweils vom 24. November 2014 betreffend **Umsatzsteuer 2007** und **2008** sowie betreffend **Einkommensteuer 2008**
2. jeweils vom 19. Jänner 2015 über die **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend **Umsatzsteuer 2009** bis **2011** sowie betreffend **Einkommensteuer 2009** bis **2011**
3. jeweils vom 19. Jänner 2015 betreffend **Umsatzsteuer 2009** bis **2011**
4. jeweils vom 19. Jänner 2015 betreffend **Einkommensteuer 2009** bis **2011**

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden betreffend Punkt 1., 3. und 4. im Sinne der Beschwerdeverentscheidung vom 7. August 2015, vom 23. November 2015 bzw vom 24. November 2015 abgeändert.

Die angefochtenen Bescheide werden betreffend Punkt 2. gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben ergeben sich aus der Beschwerdeverentscheidung vom 7. August 2015, vom 23. November 2015 bzw vom 24. November 2015, die in diesem Umfang einen integrierenden Bestandteil dieses Spruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf) erklärte ua Einkünfte aus V + V.

Im Rahmen der Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses machte die Bf für die gesamten Errichtungskosten die **VSt-Beträge** geltend.

Die elektronische **Erklärung** für USt 2007 langte bei der belangten Behörde am 6.10.2008 ein, betreffend USt und ESt 2008 jeweils am 18.1.2010, betreffend USt und ESt 2009 jeweils am 12.7.2010, betreffend USt und ESt 2010 am 25.4.2012 sowie betreffend USt und ESt 2011 jeweils am 31.10.2012.

Mit Auftrag vom **2.2.2009** führte das Finanzamt bei der Bf eine Umsatzsteuersonderprüfung (im Folgenden: **USO**) für den Zeitraum 02/2008 bis 12/2008 durch. In Folge dessen fand am **9.2.2009** eine **Besichtigung** des verfahrensggst (damals im Bau befindlichen) Wohn- und Geschäftshauses durch eine Vertreterin der belangten Behörde statt. Im Zuge dieser Besichtigung stellte die belangte Behörde fest, dass sich das **EG** in der **Einrichtungsphase** befinde; Stellagen seien bereits vorhanden gewesen. Im 1. Obergeschoß (im Folgenden: **OG**) hätten sich nach den Feststellungen des Finanzamtes die Kojen laut Bauplan befunden, jedoch sei keine Einrichtung vorhanden gewesen. Sie stellte weiters fest, dass sich das **2. und 3. OG** sowie das **DG** im **Rohzustand** (keine Türen, keine Böden, lediglich der Estrich) befunden hätten. Für die **BP** sei nicht erkennbar gewesen, für welche Zwecke die Räume Verwendung finden sollen.

Im Rahmen dieser Besichtigung erklärte die Bf, dass das **EG** und das **1. OG** an den **Ehemann ***2***** (im Folgenden: Ehemann, Mann, Gatte, etc) für den Betrieb der „***7***“ **vermietet** würden. Ein schriftlicher Mietvertrag sei zum damaligen Zeitpunkt noch nicht vorhanden gewesen, es sei auch noch keine Miete bezahlt worden. Das **2. OG** solle nach der Bf vorerst als **Lager** für das Unternehmen des Ehemannes, das aus Drogerie, „Naturpraxis“, Energetik, Parfümerie und Kosmetikinstitut bestehe (im Folgenden kurz: *****7*****), Verwendung finden.

Laut Bauplan seien im **2. OG Ordinationsräumlichkeiten** vorgesehen, wobei die Bf hiezu mitteilte, dass ihre Tochter *****15***** (im Folgenden: Tochter) Ärztin sei und diese dort uU einziehen werde, jedoch seien noch keine konkreten Absichten und/oder Verträge vorhanden. Nach dem Vorbringen der Bf solle die gem Bauplan ausgewiesene im **3. OG** und **DG** befindliche **Wohnung** entweder für die Tochter oder den Sohn *****20***** (im Folgenden: Sohn) bestimmt sein, zur Eigennutzung verwendet oder verkauft werden.

Laut Finanzamt habe die USO aufgrund diverser offener Fragen (bloße Absichtserklärung für betriebliche Nutzung, keine abverlangten Prognoserechnungen vorgelegt, etc), die trotz

mehrmaliger schriftlicher und mündlicher Urgeizen bei der Bf bzw ihrer stV nicht beantwortet worden seien, am **21.6.2010** in eine **BP übergeleitet** werden müssen.

In ihrem **BP-Bericht** vom **5.2.2014** über die Zeiträume USt 2007 – 2011, ESt 2008 – 2011 sowie Nachschau 2012 – 2013 stellte die Prüferin fest, dass Teile dieser neu errichteten Liegenschaft und zwar Keller (59,5 m²), EG (185,98 m²), 1. OG (165,65 m²) und Teile des 2. OG (117,84 m² als Lagerräume) laut Pkt II. und III. des Mietanbotes vom 10.1.2010 zum Zwecke der Nutzung als Geschäftsfläche bzw Lagerfläche für Waren an den Ehemann der Bf (Geschäftshaus „***7***“), vermietet würden. Nach Pkt IV. des **Mietanbotes** habe das Mietverhältnis am **1.6.2009** begonnen und sei auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden.

In diesem Bericht vom 5.2.2014 stellte die belangte Behörde weiters fest, dass für die im **3. OG** und im DG gelegene Wohnung (280,05 m², inkl Dachgarten und Terrasse) die **Vermietungsabsicht** (Vorvereinbarungen etc) **nicht nachgewiesen** habe werden können und daher ein VSt-Abzug gem § 12 UStG nicht zulässig sei.

Das Finanzamt stellte weiters fest, dass das Ausmaß der Vermietung an den Ehemann 70% und der Anteil der Wohnung im 3.OG/DG 30% der Nutzflächen vom Gesamtgebäude betrage.

Nach Ansicht der belangten Behörde beinhalte die im Jahr **2010** (Mail vom 8.2.2010) von der stV vorgelegte **Planungsrechnung** lediglich die Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten an den Ehemann und argumentiert damit, wenn eine ernsthafte Vermietungsabsicht für die Wohnung bestanden hätte, hätte auch die im 3. OG und DG gelegene Wohnung sowie die im 2. OG gelegene „kleine Wohnung“ (im Folgenden auch: „Wohnung im 2. OG“) in der Planungsrechnung Berücksichtigung finden müssen. Die Außerachtlassung in der Planungsrechnung sei ein weiteres Indiz dafür, dass eine ernsthafte Vermietungsabsicht nicht bestanden habe.

Wiederaufnahme- und Sachbescheide Einkommensteuer

Am 10.2.2014 erließ die belangte Behörde einen **ESt-Bescheid 2008** und verwies begründend auf die Niederschrift und den BP-Bericht vom 5.2.2014. Sie hob diesen mit Bescheid vom 21.11.2014 gem § 299 BAO auf, erließ am **24.11.2014** einen (neuerlichen, nunmehr ausschließlich verfahrensggst) ESt-Erstbescheid 2008, anerkannte Einkünfte aus V + V iHv - 19.642,72 Euro und erklärte, dass der Bf eine (zusätzliche) Begründung gesondert zugeht.

Am **16.2.2015** erhob die Bf **Beschwerde** gegen den ESt-Bescheid 2008 vom 24.11.2014.

Mit **Bescheiden** jeweils vom **19.1.2015** nahm die belangte Behörde das Verfahren betreffend **EST 2009, 2010, 2011** gem § 303 Abs 1 BAO wieder auf und begründete die **Wiederaufnahmen** damit, dass mit Nachschauauftrag vom 7.10.2014 die Räumlichkeiten des 2. und 3. OG sowie des DG erstmals besichtigt und dabei folgende Feststellungen getroffen worden seien: Die als „Büro“ geltend gemachten Räumlichkeiten stellten im 2. OG Wohnraum mit einer Kochnische und im 3. OG ein Schlafraum bzw ein Raum ausgestattet mit Doppelbett, Kinderbettchen, Regalen, etc dar. Die mit persönlichen Gegenständen ausgestatteten Räume stellten üblicherweise privaten Wohnraum dar. *„Rechnung lautend auf ‚Tochter Wohnraum-Küche-Eingang‘ vom 4.8.2010, A000356/R000396. Damit waren die Werbungskosten für diesen Bereich aus der Vermietung und Verpachtung auszuscheiden und dem **privaten Bereich** zuzuordnen.“*

Am **19.1.2015** erließ das Finanzamt **EST-Sachbescheide 2009 bis 2011** und verwies auf die händische Begründung vom 24.11.2014 zu USt 2007 und 2008 sowie zu Est 2008. Sie berücksichtigte betreffend Est 2010 auch Sonderausgaben (§ 18 EStG) iHv nun lediglich 236,07 Euro ua für Wohnraumschaffung.

Die belangte Behörde hält die von der Bf angeführte Mitbenutzung der Räumlichkeiten des **3. OG** zu **Lagerzwecken** durch den Ehemann für nicht nachvollziehbar, da sie den Erfordernissen eines **Fremdvergleiches** nicht standhalte. Sie hält eine Mitbenützung nur aufgrund der familiären Nahebeziehung zur Bf möglich, da ein fremder Dritter Wohnräume nicht zu Lagerzwecken unentgeltlich zur Verfügung stellen würde.

Aufgrund des Vorbringens der Bf vom 12.9.2014, wonach die Büronutzung auch Räumlichkeiten im **3. OG**, erreichbar über eine **Wendeltreppe**, beinhalte, sei am **7.10.2014** eine **Besichtigung** seitens der BP mit dem Gatten der Bf als Mieter erfolgt. Im Zuge dieser Besichtigung stellte die belangte Behörde fest, dass sich die **Büronutzung** im **2. OG**, die im Rahmen der Schlussbesprechung geltend gemacht und seitens der BP ohne Besichtigung der Räumlichkeiten anerkannt worden sei, **nicht** als solche darstelle.

Für die belangte Behörde stelle sich auch die von der Bf behauptete **Büronutzung** im **3. OG** **nicht** als solche dar. Der Raum im 3. OG, der durch eine **Wendeltreppe** mit der Wohnung im 2. OG verbunden sei, sei mit einem Doppelbett, einem **Kinderbett**, Kästchen, offenem Schrank bzw Regal, Kleiderwagen, etc ausgestattet. Hiezu legt das Finanzamt auch diesbzgl **Lichtbilder** vor. Dem hält die Bf entgegen, dass ihr Ehemann krankheitsbedingt **Ruhepausen** benötige, weshalb sich im Büro ein Bett befinde. Weiters sei dieser Ruheraum auch für den Zweck der Erholung von (schwangeren) Mitarbeiterinnen zu verwenden, weswegen nach Ansicht der Bf nicht von einer privaten Veranlassung gesprochen werden könne.

Für das Finanzamt stelle die **Wohnung im 2. OG** nach Besichtigung vom 7.10.2014 Wohnraum und nicht Büroraum dar. Für die BP sei eine Büronutzung nicht ersichtlich gewesen, wobei diese begründend ausführt, dass diese Wohnung im 2. OG mit **Couch**, Couchtisch, Wohnwand, Kochnische, Tisch und Sessel ausgestattet sei. Für die belangte Behörde lasse nicht nur aufgrund der Einrichtungsgegenstände, sondern auch aufgrund der Tatsache, dass sich Spielwaren, Lebensmittel, Bücher, Fotos und ein Fernseher in der Wohnung befänden, eine betriebliche Nutzung als Büroraum durch den Gatten keinesfalls erkennen. Daraus schließt das Finanzamt, dass die im Zuge der Schlussbesprechung geltend gemachte **Nutzung als Büroraum** durch die BP **unrichtigerweise** (vom grünen Tisch) anerkannt worden sei. Laut belangter Behörde erwiesen sich 54,87 m², bestehend aus 40,90 m² „Büro“ und 13,97 m² Stiegenhaus, die ursprünglich der Vermietung (ohne Mietvertrag) zugeordnet wurden, als unrichtig. Das Finanzamt ordnet die **Wohnung im 2. OG** daher gänzlich dem **Privatbereich** zu.

Die **Eingangsrechnung** vom 4.8.2010 der Firma Ing. ***5***, Handelsagentur, über Beleuchtungskörper spreche für die belangte Behörde ebenso für eine Privatnutzung der Wohnung im 2. OG, da auf dieser der Hinweis „Tochter – Wohnraum-Küche-Eingang“ vermerkt sei.

Im Zuge der **Besichtigung** vom 7.10.2014 stellte die belangte Behörde weiters fest, dass die laut BP dem Privatbereich zugeordnete **Wohnung im 3. OG/DG** eingerichtet sei und vom **Sohn** mit Familie, bewohnt werde (beigelegte Fotos). Für das Finanzamt habe eine Vermietungsabsicht für diese Wohnung nicht nachgewiesen werden können und sei daher eine Privatnutzung gegeben.

Für die belangte Behörde sei nicht nachvollziehbar, dass bereits im Jahr 2008 die **Vermietungsabsicht** kommuniziert worden sei, zumal die Besichtigung und Kontaktaufnahme mit der Bf erst im Jahr 2009 erfolgt sei und die Bf damals keine Vermietungsabsicht für die Wohnung im 3. OG/DG angegeben habe.

Die Wohnung im 2. OG und die Wohnung im 3. OG/DG stellten nach Ansicht des Finanzamtes abgeschlossene Wohneinheiten dar. Der Zugang erfolge entweder über den **Lift** oder das **Stiegenhaus**. Ein **eigener Eingang** getrennt vom vermieteten Geschäftsbereich sei vorhanden.

Zusammenfassend stellte die belangte Behörde fest, dass die im Zuge der **Schlussbesprechung** am 18.11.2013 geltend gemachte Büronutzung im 2. OG (40,90 m²) dem Privatbereich zuzuordnen sei. Sie ließ das Stiegenhaus (13,97 m²) außer Ansatz, da es laut Besprechung vom 26.11.2013 zur Gänze dem Vermietungsbereich zugeordnet worden sei und somit die Nutzung sowohl für private Zwecke als auch für Zwecke der Vermietung diene. Das Finanzamt erhöhte folglich anhand einer **Nutzflächenberechnung** den Anteil der Privatnutzung von bisher **30% auf 35%**. Es erhöhte den Aufteilungsschlüssel Verfließung, Trockenbau, Spachtelung, die es bisher mit 26% angesetzt hatte, auf 32%.

Nach den Feststellungen der BP betreffend die Vermietungsabsicht der beiden **Wohnungen** im **2. und 3. OG/DG** habe die Bf die Nutzungsmöglichkeiten der Wohnungen mit Nutzung durch die Kinder, Eigennutzung oder Verkauf (Aktenvermerk vom 9.2.2009) bekanntgegeben.

Laut der belangten Behörde hätten die von der Bf vorgelegten Unterlagen (zB **Planungsrechnung**) immer nur jene mit Mietvertrag an ihren Ehemann vermieteten Räumlichkeiten (gem Mietanbot vom 10.1.2010: Keller inkl Stiegenhaus – 59,5 m², € 5,00/m²; EG – 185,491 m², € 6,50/m², laut Bauplan: Verkauf; 1. OG – 165,65 m², € 6,50/m², Bauplan: Kosmetik, Körperpflege, WC, Büro; und Teile des 2. OG – 117,84 m², € 6,50/m², Bauplan: Behandlungsräume, Sozialraum, Archiv) betroffen.

Am **16.2.2015** erhob die Bf **Beschwerde** gegen die Wiederaufnahms- sowie gegen die Sachbescheide betreffend ESt 2009 bis 2011. Darin verweist sie auf ein **Verwertungskonzept** iZm der Vermietung, wobei das Finanzamt bestreitet, dass dieses Konzept existiere und führt weiters aus, dass dieses im Rahmen der finanzbehördlichen Prüfungen nicht vorgelegt worden sei. Zur in der Beschwerde vorgebrachten Absicht der Bf der Vermietung einer **Ordinationsräumlichkeit** für die **Wohnung** im **2. OG** erwidert die belangte Behörde, dass diese Art der Nutzung von der Bf als eine von mehreren Möglichkeiten dargestellt worden sei und der VSt-Abzug zutreffendenfalls nach § 6 Abs 1 Z 19 UStG zu verwehren gewesen wäre. Darüber hinaus moniert das Finanzamt, dass es nicht möglich gewesen sei, die Wohnung im 2. OG zu besichtigen, da laut Aussage des Ehemannes (Aktenvermerk vom **28.8.2013** der BP über die **Besichtigung** der „angeblich“ betrieblich genutzten Räumlichkeiten) die Tochter mit ihrem Baby die Wohnung bewohnen würde. Dem widerspricht die Bf im Vorlageantrag vom 28.1.2016, da die Tochter im Streitzeitraum weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt habe, sondern als **Ärztin** in **Trier** samt Familie tätig gewesen sei. Es sei für die Bf nicht nachvollziehbar, dass aufgrund des von der BP angetroffenen **Kinderbettes** bzw des **Schranks**, der vom Finanzamt als Wohnzimmerschrank bezeichnet werde, aber laut Bf nichts anderes als ein Teil der Geschäftsmöbel sei, das Finanzamt insgesamt die **Büroeigenschaft in Zweifel** ziehe. Wenn es schon eine Privatnutzung der Möbel bzw Schränke behaupte, stelle sich für die Bf die Frage, inwieweit dann auch deren Inhalt überprüft worden sei bzw hätte die belangte Behörde dann ja auch Güter des täglichen Bedarfs bzw private Wäsche vorfinden müssen. Vielmehr seien (auch aus Geldmangel) „**private**“ **Möbelstücke** für **betriebliche Zwecke verwendet** worden. Die diesbzgl im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 25.11.2015 bzw vom 29.4.2015 zitierten Judikate seien laut Bf (Vorlageantrag vom 2.4.2015) auf den Beschwerdefall nicht anzuwenden. Es liege in casu keine wohnliche Atmosphäre vor bzw seien die erwähnten Gegenstände nicht für Wohnzwecke genutzt worden, sondern betrieblich und auch als Abstellmöglichkeiten. Bis zum Abschluss der BP am 5.2.2014 sei es der Bf laut belangter Behörde nicht gelungen, die Vermietungsabsicht für die Wohnungen im 2. und 3. OG/DG anhand von konkreten Maßnahmen nachzuweisen.

Mittels Bescheidbegründung vom **25.11.2015** zu den **Beschwerdevorentscheidungen** vom **7.8.2015** bzw vom 23./24.11.2015, wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahms- und gegen die Sachbescheide ab und führte begründend insb aus, selbst wenn ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt werde und sich erst später herausstelle, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig gewesen seien, so sei eine spätere Wiederaufnahme aufgrund erst später festgestellter Tatsachen zulässig. Dies gelte selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt habe. Am **9.2.2009** sei mit der Bf eine **Besichtigung** der streitggst Liegenschaft erfolgt. Am 3.3.2009 sei mit dem StV vereinbart worden, dass der Sachverhalt hinsichtlich der Gebäudevermietung schriftlich darzulegen und eine Prognoserechnung vorzulegen sei. Zwischen April 2009 und Jänner 2010 hätten Vertreter der belangten Behörde acht Mal bei der StV telefonisch urgiert. Am 8.2.2010 sei das Mietanbot vom 10.1.2010 mit dem Ehemann (Keller, EG, 1. OG und Teile des 2. OG als Lagerraum) sowie die Planungsrechnung übermittelt worden. Diese habe die Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten an ihn umfasst, wobei eine schriftliche Äußerung bzgl der Vermietung des restlichen Gebäudes nicht erfolgt sei. Die Feststellungen der BP hätten ergeben, dass

- für das gesamte Gebäude der VSt-Abzug vorgenommen worden sei, obwohl für die Wohnung im 3. OG/DG kein Mietverhältnis habe nachgewiesen werden können
- Werbungskosten für das gesamte Gebäude geltend gemacht worden seien, ohne Berücksichtigung eines Anteiles für die privat genutzten Teile
- der behaupteten Mitbenutzung des 3. OG zu Lagerzwecken die Nachvollziehbarkeit fehle
- sich die von der Bf behauptete „Büronutzung“ der Einheit im 2. OG mit Wendeltreppe in das 3. OG in Wahrheit als Wohnung mit Kochnische und Wohnzimmer (2. OG) und im 3. OG mit einem Schlafzimmer bestehend aus Doppelbett, Kinderbett, Kästchen, offenem Schrank bzw Regal und Kleiderwagen, dargestellt habe (Verweis auf die Fotodokumentation des Finanzamtes)

Die festgestellten, neu hervorgekommenen Umstände rechtfertigten die Wiederaufnahme des Verfahrens. Nach st Rsp sei im Rahmen der bei der Wiederaufnahme zu treffenden Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtssicherheit) einzuräumen. Auch könnten die steuerlichen Auswirkungen der nachträglich festgestellten Umstände unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Dagegen stellte die Bf am **2.4.2015** (betreffend die Wiederaufnahmsbescheide) bzw – nach mehrmaligen Fristverlängerungen – am **28.1.2016** (betreffend die Sachbescheide) einen **Vorlageantrag** an das BFG ohne neues Vorbringen zu erstatten.

Wiederaufnahme- und Sachbescheide Umsatzsteuer

Jeweils am **24.11.2014** erließ die belangte Behörde **USt-Bescheide 2007 und 2008** und begründete diese wie die ESt-Bescheide.

Mit Bescheiden jeweils vom **19.1.2015** nahm die belangte Behörde das Verfahren betreffend **USt 2009, 2010 sowie 2011** gem § 303 Abs 1 BAO mit der **analogen Begründung** wie hinsichtlich ESt 2009 bis 2011 wieder auf.

Am **19.1.2015** erließ die belangte Behörde neue USt-Bescheide **2009, 2010 und 2011** und begründete diese wie die ESt-Bescheide.

Am **16.2.2015** erhob die Bf **Beschwerde** gegen die Sachbescheide betreffend USt 2007 und 2008 (jeweils vom 24.11.2014) sowie gegen die Wiederaufnahms- und die Sachbescheide betreffend USt 2009 bis 2011 (jeweils vom 19.1.2015).

Mittels **Beschwerdevorentscheidung** vom **2.3.2015** wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide mit analoger Begründung wie betreffend die ESt-Wiederaufnahmsbescheide ab.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **7.8.2015**, 23.11.2015 bzw 25.11.2015 wies das Finanzamt die Beschwerden vom 16.2.2015 betreffend USt **2007 bis 2011** als unbegründet ab.

Dagegen stellte die Bf am **2.4.2015** (betreffend die Wiederaufnahmsbescheide) bzw – nach mehrmaligen Fristverlängerungen – am **28.1.2016** (betreffend die Sachbescheide) einen **Vorlageantrag** an das BFG.

Vorlagebericht des Finanzamtes vom 21.3.2016

Das Finanzamt argumentiert in seinem Vorlagebericht, dass der Versuch der Beschwerde, die **Wohnung im 2. OG als Büro darzustellen**, daran scheitere, dass nach der Verkehrsauffassung „eine Wohnung – wie durch die Besichtigung festgestellt und fotografisch dokumentiert – eine

Wohnung ist“ und nicht ein Büro, in dem neben Aktenschränken und einem Schreibtisch üblicherweise eine geschäftliche Atmosphäre vermittelt werde.

Sollte nunmehr für die Wohnung im **3. OG/DG** ein **Mietvertrag** (mit dem Sohn) abgeschlossen worden sein (vgl undatiertes Mietanbot mit angeblichem Vertragsbeginn 1.10.2014), so habe dies laut belangter Behörde keine Auswirkungen auf die Einschätzung der Vorjahre. Sollte die Wohnung im 3. OG/DG tatsächlich, wie in der Beschwerde behauptet, zur Miete angeboten worden sein, dann wären nach dem Finanzamt die Personen dieser mit Sicherheit bekanntgegeben worden. Hätte die Bf die Vermietungsabsicht der belangten Behörde bekannt gegeben, dann hätte das Finanzamt eine Prognoserechnung angefordert und die für die Vermietung geplanten Räumlichkeiten entsprechend berücksichtigt. Dem hält die Bf auch entgegen, dass eine „gutachtliche **Stellungnahme**“ eines **SV** für Bauwesen und Immobilien vom **23.10.2014** vorliege, nach der der (damalige) **angemessene Mietzins** für die ca **160 m²** große Wohnung im 3. OG/DG rund **EUR 576,-** (zzgl BK) betragen habe. Auf Basis dieses Mietzinses habe die Bf sodann diese Wohnung an ihren Sohn und seine Freundin ab Oktober 2014 vermietet (Schreiben der Bf vom 29.10.2019). Ein **Totalüberschuss** sei spätestens **25 bzw 28 Jahre** nach Anfallen der ersten Aufwendungen zu erreichen.

Am **31.10.2019** legte die Bf Unterlagen vor und erstattete weiteres Vorbringen. Die vom Finanzamt unterstellte private Nutzung der Räumlichkeiten im **2. OG** durch die Tochter liege auch deswegen nicht vor, da die Zeit, in der sich die Enkeltochter der Bf in der Obhut der Großeltern im Rahmen von Heimatbesuchen im Büro befunden hätten, „einen verschwindenden Anteil des Nutzungspotentiales“ darstelle. Eine Vermietung der Wohnung im 3. OG/DG sei anfangs auch deswegen gescheitert, da durch die Be- und Entlüftung der Geschäftsräumlichkeiten, Klimaanlage, etc hohe Lärmemissionen auf der Dachterrasse entstünden, die eine Nutzbarmachung nur sehr begrenzt und zu einem verminderten Preis möglich gemacht hätten. Die Bf habe auch 5 **Besichtigungsscheine** von potentiellen Mietinteressenten datiert in den Jahren 2009, 2010 und 2019 vorgelegt.

In der **mündlichen Verhandlung** brachte die stV zu den Gründen für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die ESt-Bescheide 2009 bis 2011 sowie die USt-Bescheide 2009 bis 2011 durch die belangte Behörde vor, dass die Prüferin bereits von Anfang an (**9.2.2009**) Kontakt mit der Bf und Kenntnis über die **Vermietungsabsicht** der Bf gehabt habe, weshalb es sich bei den angeblichen Feststellungen im Rahmen der BP, die am 5.2.2014 abgeschlossen wurde, und die in Wiederaufnahmsbescheiden jeweils vom 19.1.2015 mündeten, um **keine neu hervorgekommenen** Tatsachen und Beweismittel gehandelt habe. Dagegen führte die Prüferin aus, dass die am **30.10.2019** vorgelegte (weitere) **Prognoserechnung** gem „der Gesetzeslage und Rsp“ zeitnahe bzw zum Beginn der Vermietungsabsicht zu übermitteln gewesen wäre.

Weiters **hätte** die ursprüngliche Prognoserechnung auch die beabsichtigte **Vermietung** des **3.OG/DG umfassen** müssen. Diesbzgl verwies der stV auf das VwGH-Erk vom 13.9.2006, 2002/13/0063, wonach bei der Errichtung von Büro- und Dienstleistungszentren, die an verschiedene Unternehmer vermietet werden sollten, die zukünftigen Mieter während des Zeitraumes der **Errichtung** häufig noch nicht feststünden, sodass auch noch keine Vereinbarungen vorgelegt werden könnten. Die Vertreterin der belangten Behörde wandte ein, dass das Mietanbot mit dem Sohn **nicht fremdüblich** sei und es der allgemeinen Lebenserfahrung widerspreche, dass der dieser vom Mieter **nicht unterschrieben** worden sei. Dies sei laut stV zur **Vermeidung** einer **Vergebührung** des Mietvertrages nicht gemacht worden. Zur **Prognoserechnung** brachte die Prüferin vor, dass der Betrag von **5.000,- Euro** nicht die reine Miete umfasst habe, sondern darin auch Betriebskostenakonti enthalten gewesen seien, wie lt Pkt IV. des Mietanbotes vom 10.1.2010 angeführt sei. Der Bruttomietzins habe **4.015 Euro** pro Monat betragen. Zudem seien für die Folgejahre keine Miet- bzw Betriebskostenabrechnung vorgelegt worden. Der stV dagegen bezeichnete die **Betriebskosten** als „marginal“.

Der stV stimmte der Sichtweise der belangten Behörde zu, wonach die Wohnung im 3. OG/DG mittels Lift **separat** unabhängig von den Geschäftsräumlichkeiten der *****7*** erreichbar** ist, er verwies jedoch auf die **hohen Lärmemissionen**, die eine Vermietung in der Stadt *****19***** erschwert hätten. Der stV ging davon aus, dass die **Maklerin** auch nach außen hin tätig geworden sei, könnte jedoch keine schriftlichen Belege diesbzgl vorlegen. Ebenso ging er davon aus, dass die Liegenschaft zur Vermietung in einschlägigen Onlineplattformen oder auch in Zeitungen **inseriert** worden sei und dass sie für diese Tätigkeit von der Bf ein Honorar erhalten habe. Auf den Vorhalt seitens der belangten Behörde hin, wonach aus den vorgelegten Besichtigungsscheinen teilweise kein bzw kein genaues Datum der Besichtigung hervorgehe bzw bestimmte Besichtigungsscheine erst lange nach angeblicher Durchführung der Besichtigungen ausgestellt worden seien sowie unklar geblieben sei, ob die Besichtigenden in einem Naheverhältnis zur Familie *****16***** oder zur Maklerin stünden und wie diese von der Vermietungsabsicht erfahren hätten, führte der stV aus, dass auf den **Besichtigungsscheinen** zwar keine näheren Kontaktdaten vermerkt seien, jedoch nicht ausgeschlossen werden könnte, dass sich die Maklerin diese an derer Stelle notiert habe. Dem stV sei nichts bekannt gewesen, dass die vom Finanzamt angeführten Besichtigenden in einem persönlichen, familiären oder sonstigen **Naheverhältnis** stünden. Es habe **keinerlei private Veranlassung** zur Nutzung der Räumlichkeiten im 2. OG sowie im 3. OG/DG bestanden, da die Familie *****16***** ohnehin ein Wohnhaus in *****19***** besitze und eine persönliche Nutzung für familiäre Zwecke schon deshalb nicht geplant gewesen sei. Auch bedingt durch den generellen **wirtschaftlichen Einbruch** in etwa in den Jahren **2009** und **2010** und dem **Mietpreisverfall** habe die vom Ehemann entrichtete Miethöhe einem **Fremdvergleich** standgehalten. Die **Nichtfertigstellung** der Räumlichkeiten des **3. OG** und des **DG** sei einzig und allein auf die wirtschaftliche Situation der Bf zurückzuführen gewesen. Durch das von ihr

aufgenommene Fremdwährungsdarlehen in **CHF** habe für sie seit Schuldaufnahme aufgrund von **Kursverlusten** eine 30%-ige Erhöhung der Schuld bedeutet. Auch seien hier vom Ehemann der Bf getätigte **Mieterinvestitionen** zu berücksichtigen gewesen (vgl Tz 1 BP-Bericht vom 5.2.2014). Laut stV habe der Gatte in den Jahren 2007 – 2009 insgesamt Investitionen iHv ca **500.000,-** Euro getätigt. In Tz 1 zur Beilage des BP-Berichtes vom 5.2.2014 seien die von der Bf geltend gemachten Baukosten angeführt. Die anteiligen Investitionen von ihm ergäben sich insb aus Beilage 1 zum BP-Bericht.

Die Vertreterin der belangten Behörde verweist weiters darauf, dass die Bf im Rahmen ihrer Befragung am **9.2.2009** gegenüber der Prüferin **keine** konkreten **Vermietungsabsichten** geäußert habe. Auch habe das vorgelegte Mietanbot mit dem Sohn **keine Datumsangabe** enthalten bzw habe das Mietverhältnis erst am **1.10.2014** begonnen und den Zeitraum außerhalb der BP betroffen. Zudem sei der **Mietzins** iHv **660,-** Euro brutto, exkl BK, **nicht fremdüblich** (s vorgelegte Inserate anderer gleichartiger Wohnungen). Aus aktuellem ZMR-Auszug sei hervorgegangen, dass der Sohn seit 19.2.2015 an der Adresse *****17*** 2/1** (= bezug habende Wohnung 3. OG/DG) wohnhaft gewesen sei. Davor sei er an der Adresse *****18*** 9** gemeldet gewesen. Es seien keine Nachweise, wonach entsprechende Räumlichkeiten für Schulungen, Besprechungen, Behandlungen etc des Sohnes verwendet würden, vorgelegt worden. Der stV erklärte, er könnte bestätigen, dass der Sohn der Bf ab dem Beginn des **Mietvertrages** mit **1.10.2014** die Wohnung im **3. OG/DG** auch tatsächlich bewohnt habe. Er bewohne diese Wohnung bis zum heutigen Tage (Verweis auf Seite 14 des Gutachtens vom 23.10.2014). Laut Finanzamt stimmten beim **Vermittlungsauftrag** vom 13.4.2009 dessen Daten mit den tatsächlichen Daten **nicht überein**:

- Die Wohnungseinheit umfasse das 3. OG und DG und habe ein Ausmaß von gesamt 280,05 m² davon entfielen auf: 3. OG 156,72 m² (3 Zimmer, Bad, WC, Abstellraum, 2 Vorräume, Lager, Büro, Garderobe, WC, Stiegenhaus, Lift); DG 50,99 m² (Küche, Wohnen, Essen, Arbeiten); Terrasse 18,83 m²; Dachgarten 53,51 m²
- Laut Vermittlungsauftrag sei die Wohnung im DG mit Dachterrasse aber im Ausmaß von ca 156 m² angeboten worden.
- Laut Auftrag sei eine Küche vorhanden gewesen. Die Küche sei im DG und wäre somit im angebotenen m²-Ausmaß nicht enthalten gewesen.
- Laut von der Bf vorgelegten Buchhaltungsdaten sei keine Zahlung für den Vermittlungsauftrag zur Verbuchung gelangt. Im Zuge der BP sei diesbzgl nichts vorgelegt worden.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Im konkreten Beschwerdeverfahren ist die Nutzung der mittels mündlich angenommenem Mietanbot vom 10.1.2010 vom Gatten der Bf gemieteten Räumlichkeiten im Keller, EG, 1. sowie Teile des 2. OG, die nicht die „kleine Wohnung“ im 2. OG betreffen, unstrittig. Strittig ist jedoch das **Ausmaß** der **Vermietung** bzw der **Anteil** der **Privatnutzung** der Wohnung im 2. OG sowie im 3. OG/DG (angeblich vermietet an den Sohn der Bf, Verweis auf das Mietanbot mit angeblichem Mietbeginn am 1.10.2014) im verfahrensggst Gebäude.

Die Bf hat von den Gesamterrichtungskosten die VSt-Beträge bzw die gesamten Baukosten aktiviert und davon die AfA sowie Zinsen und übrige Betriebskosten als Werbungskosten geltend gemacht. Demgegenüber ging das Finanzamt zunächst von einem 30%-igen **Privatanteil** des gesamten Gebäudes aus, der später aufgrund der Besichtigung vom 7.10.2014 auf **35%** erhöht wurde.

Mit Kaufvertrag vom 21.2.2005 hat die Bf die Liegenschaft ***10***/Ecke ***9*** (nach dem Grundbuchsauszug zu EZ ***11***, KG ***12***) erworben mit der Absicht, es betreffend die im Mietanbot vom 10.1.2010 genannten Flächen zu vermieten. Für die Baukosten des gesamten Gebäudes, also auch hinsichtlich der beiden Wohnungen im 2. OG bzw 3. OG/DG hat sie seit 2007 einen VSt-Abzug in Anspruch genommen und Werbungskosten geltend gemacht (s BP-Bericht vom 5.2.2014, Tz 1 bis 4). Die Bf ließ das 2005 erworbene Gebäude auf diesem Grundstück im Zuge des Neubaus abtragen. Mit Baubeginn im Jahr 2007 wurde stattdessen ein Wohn- und Geschäftshaus errichtet. Es steht bis zum heutigen Tage im alleinigen Eigentum der Bf. Das streitggst Haus ist nicht parifiziert. Die **Fertigstellung** der Wohnungen erfolgte in den Jahren 2010 und **2011**. Laut den von der Bf vorgelegten Einreichplänen besteht es aus Keller, EG, 1. OG, 2. OG, 3. OG sowie DG. Bis zum Jahr 2009 befand sich die ***7*** des Ehemannes der Bf im Nebenhaus. Zunächst wurde im Jahr **2009** das Geschäftslokal im **EG fertiggestellt** und laut Mietanbot vom 10.1.2010 an den Ehemann der Bf für den Betrieb seiner Drogerie vermietet. Dort befindet sich die für Kunden zugängliche Warenpräsentation. Die Bf hatte in den Streitjahren die Räumlichkeiten des Kellers (Lager 42,4 m² sowie Stiegenhaus 17,1 m²) an ihren Ehemann für den Betrieb der ***7*** vermietet. Das **1. OG** wurde ebenso im Jahr 2009 fertiggestellt und danach vom Gatten der Bf betrieblich als **Behandlungsräumlichkeiten** zB für die Körperpflege, Herren- und Fußkosmetik, Gesichtskosmetik, Massage, etc genutzt. Die als „**kleine Wohnung**“ – als Unterscheidung zur Wohnung, die sich im 3. OG/DG befindet – bezeichnete Wohnung befindet sich im **2. OG** und besteht aus folgenden Nutzflächen: 24,94 m²; 12,06 m² sowie Balkon 3,90 m². Das gesamte 2. OG wurde im Jahr 2011 fertiggestellt.

Die **Räumlichkeiten** in der Wohnung im **2. OG** waren mit Wohnzimmer samt Kochnische (mit dort gelagerten Lebensmitteln), Küchenmöbeln, Kühlschrank, Spüle/Abwasch, Couch,

Couchtisch, Wohnwand (mit Familienfotos, Fondue-Topf, Büchern, Fernseher, Spielsachen wie Stofftiere, Kerze, CDs, etc), Tisch und Sesseln eingerichtet.

Die Wohnung im **3. OG/DG** war im Streitzeitraum bis 2011 noch **nicht vermietet**. Eine vermeintliche Vermietung an den Sohn der Bf erfolgte frühestens mit 1.10.2014 (angeblicher Mietbeginn laut undatiertem Mietanbot zwischen der Bf und ihrem Sohn).

Die Investitionen aus dem Jahr 2010 (Badezimmerbeleuchtung 33.968,79 Euro exkl 20% USt) wurden aufgrund der Größenordnung für das 3. OG getätigt und nicht für die Wohnung im 2. OG und sind unstrittig der privaten Lebensführung zuzuordnen. Auch die Rechnungen vom 4.8.2010 bzw vom 9.9.2010 (beide ausgestellt von Ing. Stefan ***14***), auf die die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 27.10.2014 verwiesen hat, sind aufgrund der Größenordnung der Rechnungen den beiden Wohnungen und damit ebenso der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Die **restlichen** Räumlichkeiten bzw Nutzflächen des **2. OG** – also abzüglich der Wohnung im 2. OG – waren **weder** seitens des Finanzamtes noch seitens des stV **strittig**.

Die Rechnungen bzw Anschaffungen, die seitens der Bf im Jahr 2011 bzw 2012 getätigt wurden, – Stiege 3. OG: Parkett Wohnzimmer € 14.000,- netto; 2011: (gebucht als KIKAEinrichtung Wohnung) € 10.074,36 netto; 2012: KIKAEinrichtung, Schrank, Tisch, Rollo € 2.281,27 netto – hat die belangte Behörde im Rahmen der Besichtigung am 7.10.2014 auch tatsächlich am jeweiligen Ort vorgefunden.

Für die im **3. OG** und im **DG** gelegene Wohnung (280,05 m², inkl Dachgarten und Terrasse) konnte die **Vermietungsabsicht** (Vorvereinbarungen etc) **nicht nachgewiesen** werden und daher ist ein **VSt-Abzug** gem § 12 UStG **nicht zulässig**.

Das Ausmaß der **Vermietung** an den Gatten beträgt **65%** und der Anteil der Wohnungen im 2. OG sowie im 3.OG/DG beträgt **35%** der Nutzflächen des Gesamtgebäudes.

Die Mitbenutzung der Räumlichkeiten des **3. OG** zu **Lagerzwecken** durch den Ehemann ist auch deshalb **nicht nachvollziehbar**, da es den Erfordernissen eines Fremdvergleiches nicht standhält. Eine Mitbenützung ist nur aufgrund der familiären Nahebeziehung zur Bf möglich, da ein fremder Dritter Wohnräume nicht zu Lagerzwecken unentgeltlich zur Verfügung stellen würde.

Aufgrund des Vorbringens der Bf vom 12.9.2014, wonach die Büronutzung auch Räumlichkeiten im 3. OG, erreichbar über eine Wendeltreppe, beinhalte, erfolgte am **7.10.2014** eine **Besichtigung** seitens der BP mit dem Gatten als Mieter. Die Büronutzung im 2. OG, die im Rahmen der Schlussbesprechung geltend gemacht wurde, stellt sich nicht als solche dar.

Die stV hat der belangten Behörde im Zeitraum 2009 bis 2019 diverse **Pläne** betreffend das gesamte Gebäude vorgelegt, die im Zuge der Besichtigung vom 7.10.2014 – etwa in Hinblick auf die Nutzungsart – nicht so vorgefunden wurden. Die Wohnung im 2. OG stellt sich nach Besichtigung vom 7.10.2014 und der dort angefertigten **Lichtbilder** als Wohnraum und nicht als Büro- oder Lagerraum dar. Eine **Büronutzung** ist **nicht ersichtlich** gewesen, zumal diese Wohnung mit **Couch**, Couchtisch, Wohnwand, Kochnische, Tisch und Sessel ausgestattet war. Nicht nur aufgrund der Einrichtungsgegenstände, sondern auch aufgrund der Tatsache, dass sich Spielwaren, Lebensmittel, Bücher, Fotos und ein Fernseher in der Wohnung befanden, ist eine betriebliche Nutzung als Büroraum durch den Gatten nicht erkennbar. Deshalb sind **54,87 m²** (bestehend aus 40,90 m² „Büro“ und 13,97 m² Stiegenhaus), der Wohnung im 2. OG gänzlich dem **Privatbereich** zuzuordnen.

Weiters stellt sich auch die von der Bf behauptete **Büronutzung** im **3. OG** nicht als solche dar. Der Raum im 3. OG, der durch eine Wendeltreppe mit der Wohnung im 2. OG verbunden ist, war mit einem Doppelbett, einem Kinderbett, Kästchen, offenem Schrank bzw Regal, Kleiderwagen, etc ausgestattet. Hiezu stützt sich das BFG auf die vom Finanzamt angefertigten Lichtbilder. Als **Schutzbehauptung** und wenig plausibel zu werten ist das dagegen gerichtete Vorbringen der Bf, wonach der Gatte krankheitsbedingt **Ruhepausen** benötige, weshalb sich im Büro ein Bett befinde. Weder hat die Beschwerde konkretisiert, aufgrund welcher Beeinträchtigungen noch wie lange bzw wie oft pro Tag er das Bett „betrieblich“ benötige. Darüber hinaus befindet sich sein Hauptwohnsitz ***6*** lediglich einen Häuserblock östlich bzw weniger als 4 Minuten zu Fuß oder 250 Meter von der streitggst Liegenschaft entfernt (Quelle: Google Maps).

Im Zuge der Besichtigung vom 7.10.2014 stellte die belangte Behörde weiters fest, dass die laut BP dem Privatbereich zugeordnete Wohnung im 3. OG/DG eingerichtet war und vom Sohn der Bf mit dessen Familie, bewohnt wurde (beigelegte Fotos). Eine **Vermietungsabsicht** auch für diese Wohnung konnte **nicht nachgewiesen** werden und ist daher eine Privatnutzung gegeben.

Dem Argument der Beschwerde, wonach die Bf bereits im Rahmen der USO im Februar **2009** die **Vermietungsabsicht** offen gelegt habe, ist Folgendes zu entgegnen: Die Besichtigung und Kontaktaufnahme mit der Bf erfolgte durch das Finanzamt **erst** danach und hat die Bf damals keine Vermietungsabsicht für die Wohnung im 3. OG/DG angegeben. Laut Aktenvermerk der belangten Behörde bzw Befragung der Bf vom 9.2.2009 hat sie die **beabsichtige Nutzung** der beiden Wohnungen im 2. OG bzw 3. OG/DG mit Nutzung durch die **Kinder, Eigennutzung** oder **Verkauf** bekanntgegeben. Relevant ist zudem vielmehr, dass ein Teil der Nutzflächen des ggst Gebäudes nicht – wie von der Bf behauptet – im Rahmen der V + V, sondern privat genutzt wurde bzw dass die Vermietungsabsicht für die strittigen Flächen – selbst wenn sie gegenüber der belangten Behörde kommuniziert worden wäre – nicht (wie von der st Rsp gefordert, s untenstehende rechtliche Begründung) nachvollziehbar dargestellt bzw nicht nachgewiesen werden konnte. Darüber hinaus hat das Finanzamt die im Zuge der Schlussbesprechung vom

18.11.2013 geltend gemachten betrieblichen Nutzungen (durch den Mann der Bf ohne Mietvertrag) „vom grünen Tisch“, ohne sich von den tatsächlichen Verhältnissen zu überzeugen, anerkannt, die sich im Rahmen der **Besichtigung** jedoch **nicht als solche** dargestellt haben.

Die „kleine Wohnung“ im 2. OG und die Wohnung im 3. OG/DG stellen **abgeschlossene Wohneinheiten** dar. Der Zugang erfolgt entweder über den Lift oder das Stiegenhaus. Ein eigener Eingang getrennt vom vermieteten Geschäftsbereich der ***7*** ist vorhanden.

2. Rechtslage

Das Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (**Bundesabgabenordnung – BAO**), BGBl 1961/194 idF BGBl I 2013/14, lautet auszugsweise:

„Wiederaufnahme des Verfahrens

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

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

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

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

[...]“

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung natürlicher Personen (**Einkommensteuergesetz 1988 – EStG**), BGBl 1988/400 idF BGBl I 2012/212, lautet auszugsweise:

„Vermietung und Verpachtung

§ 28. (1) *Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:*

1. *Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.*

[...]“

Das Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (**Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994**), BGBl 1994/663 idF BGBl 1996/201 (§ 2) bzw idF BGBl I 2007/99 (§ 12), lautet auszugsweise:

„Unternehmer, Unternehmen

§ 2. (1) *Unternehmer ist, 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.*

[...]

Vorsteuerabzug

§ 12. (1) *Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:*

1. *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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.*

[...]“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

a.) Zur Wiederaufnahme

Im Beschwerdefall ist strittig, ob das Finanzamt die Verfahren betreffend USt 2009 bis 2011 sowie betreffend ESt 2009 bis 2011 gem § 303 BAO wiederaufnehmen durfte.

Die belangte Behörde stützt sich auf den Wiederaufnahmestatbestand gem § 303 Abs 1 lit b BAO (Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren).

In der Praxis wird die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme vielfach mit einem schlichten **Verweis** auf die **Niederschrift** über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung begründet (oftmals über einen doppelten Verweis, zunächst auf das Kapitel „Wiederaufnahme“ der Niederschrift und dort auf einzelne Textziffern in den abgabenrechtlichen „Feststellungen“). Dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist, entspricht der st Rsp des VwGH (zB VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Es ist zu unterscheiden zwischen der **Rechtsfrage**, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmestatbestand erfüllt, und der **Ermessensfrage**, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist; erst wenn die Rechtsfrage dahin zu beantworten ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (vgl nur zB VwGH 20.5.2022, Ra 2022/15/0034).

Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der aufgrund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen stellt **kein unzulässiges Auswechseln** von Wiederaufnahmsgründen dar (vgl nur VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0031).

Tatsachen

Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066); also **Sachverhaltselemente**, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl nur VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen, wie zB die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.6.1982, 82/12/0056).

Solche Tatsachen sind bspw:

- Unterbleiben von Aufzeichnungen (VwGH 26.5.1998, 93/14/0233),

- Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH 18.1.1989, 88/13/0075)

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so **vollständig bekannt** gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl nur VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Beweismittel

Neu hervorkommen können als Beweismittel (§ 166) etwa Urkunden (§ 168) und Aufzeichnungen (zB solche gem § 124) oder eine bereits vorliegende Zeugenaussage.

Neuhervorkommen im jeweiligen Verfahren

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel – das sind solche, die schon vor Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (**nova reperta**) – kommen als tauglicher Wiederaufnahmsgrund iSd Neuerungstatbestandes (§ 303 Abs 1 lit b) in Betracht. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl nur VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.2.2017, Ro 2014/15/0050).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln iSd § 303 Abs 1 lit b bezieht sich auf den **Wissensstand** (aufgrund der **Abgabenerklärungen** und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Für die Legitimation einer amtswegigen Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand ist somit entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (zB VwGH 20.5.2022, Ra 2022/15/0034, mwN). Dass die Prüfungsabteilung in einem ein **anderes Prüfungsjahr** betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme **nicht** entgegen (zB VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102, mwN). Weiters ist bei einer – wie im konkreten Fall – von Amts wegen erfolgten Wiederaufnahme das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der **Sicht** der **belangten Behörde** zu beurteilen (vgl *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, 2017, § 303, Anm 17). Der VwGH stellt idZ regelmäßig auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle ab, weshalb auch die vollständige **Sachverhaltskenntnis** eines **Prüfers** im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Abgabenfestsetzung einer Wiederaufnahme **nicht** entgegenstehen muss (VwGH 29.5.2001, 97/14/0036).

Die amtswegige Wiederaufnahme ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der **Sachverhalt so vollständig bekannt** war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte

können, die nunmehr in einem wiederaufgenommenen Verfahren erlassen werden soll (zB VwGH 17.5.2023, Ro 2023/13/0008). Bleibt bei einer früheren Prüfung ein bestimmtes Vorgehen des Abgabepflichtigen **unbeanstandet**, ist die Abgabenbehörde dadurch nicht gehindert, dieses Vorgehen iZm einer Wiederaufnahme als rechtswidrig zu beurteilen (vgl nur VwGH 19.4.2023, Ra 2022/13/0085; ÖStZB 2006, 696).

Ermessen

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH 26.5.2023; Ra 2022/15/0090). Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den in § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen (vgl nur VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).

Die Ermessensübung ist entsprechend zu **begründen** (VwGH 24.2.2000, 96/15/0129); bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der **Zweckmäßigkeit** gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (zB VwGH 21.3.1996, 94/15/0085).

Für eine Ermessensentscheidung ist eine Vielzahl von Umständen des Einzelfalls **abzuwägen** und letztlich ist diese als Einzelfallentscheidung nur bedingt vorzeichenbar (vgl *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, 2017, § 303, Anm 31).

Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der **Rechtsrichtigkeit** (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Eine Wiederaufnahme ist auch dann zu verfügen, wenn mit ihr eine „weniger falsche“ Besteuerung erreicht wird (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷, 2021, § 303, Rz 69, mwN).

Die **Geringfügigkeit** der Auswirkungen ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe zu beurteilen (zB VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/0125).

Anwendung auf den Beschwerdefall

Aufgrund der **Besichtigung** vom **7.10.2014** sowie der nachfolgenden Stellungnahme der Prüferin vom 27.10.2014 samt Prüfungsfeststellungen wurden dem Finanzamt erstmals im Rahmen der die Jahre 2007 bis 2011 (USt) bzw 2008 bis 2011 (ESt) umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung folgende – in Tz 1, 2 und 4 der Prüfungsfeststellungen festgehaltenen – die beiden erwähnten Wohnungen betreffende nähere Umstände bekannt:

Es trifft zwar zu, dass die belangte Behörde zunächst die von der Bf im Rahmen der Schlussbesprechung vom 18.11.2013 – ohne Besichtigung der Räumlichkeiten – erklärte Nutzung von 40,90 m² im 2. OG als Büroräumlichkeiten anerkannt hatte. Das Finanzamt hat für das BFG jedoch in überzeugender Art und Weise dargelegt, dass sich diese aufgrund der Besichtigung an Ort und Stelle am 7.10.2014 als nicht den wahren Begebenheiten entsprechend dargestellt hat. Konkret **neu hervorgekommen** sind **folgende Tatsachen**: Die Vermietungsabsicht war nach außen nicht ersichtlich; diverse Einrichtungsgegenstände wie Couch, Couchtisch, Wohnwand, Kochnische, Küchentisch (gedeckt mit Tischdecke und darauf befindlichen Plüschspielsachen, Teelicht, 2 Orchideen, etc; s Fotodokumentation vom 7.10.2014) samt Sessel, aber auch Gegenstände, die eindeutig dem privaten Bereich zuzuordnen sind, wie insb Spielwaren, Lebensmittel, private Bücher und Fotos sowie ein Fernseher. Da bereits lt Vorbringen vom 28.8.2013 „Tochter ***15*** mit Baby“ die Wohnung bewohnt hat, ist davon auszugehen, dass die Spielwaren vom Kind der Tochter der Bf stammen (s Fotodokumentation vom 7.10.2014). Diese stellen iSd oben dargestellten Jud Beweismittel dar. Das Neuhervorkommen von Beweismitteln bezieht sich auf den Wissensstand der belangten Behörde aufgrund der Abgabenerklärungen der Bf für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011. Zum damaligen Zeitpunkt hatte die belangte Behörde davon noch keine Kenntnis. Wäre dem Finanzamt im ursprünglichen Verfahren betreffend USt und ESt 2009 bis 2011 der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen, hätte es schon im damaligen Verfahren bei richtiger Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können. Dass sich die Angaben der Bf betreffend die behauptete Büronutzung des 2. sowie des 3. OG als unrichtig erwiesen, ergab sich erst im Rahmen der Nachschau am 7.10.2014.

Der Wiederaufnahmsgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel betrifft im Beschwerdefall entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, die das Finanzamt in den neuen Sachbescheiden zu berücksichtigen hat, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind, nämlich die dem Privatbereich zuzuordnende Büronutzung im 2. OG iHv 40,90m² sowie die Erhöhung der Berechnung für den Aufteilungsschlüssel Verfliesung, Trockenbau, Spachtelung, woraus sich USt-lich VSt-Korrekturen bzw ESt-lich eine anteilmäßige Ausscheidung der Anschaffungskosten betreffend die Wohnungen im 2. OG bzw im 3. OG/DG und eine Ausscheidung von Betriebskosten für die Wohnung als Werbungskosten ergeben.

Weiters hat die belangte Behörde ihre **Ermessensentscheidung** in ihren Wiederaufnahmsbescheiden vom 19.1.2015, in ihrer Bescheidbegründung vom 24.11.2014, in ihrer Stellungnahme vom 27.10.2014, sowie in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 2.3.2015 **begründet**. Auch geht es bei den in den konkreten Streitjahren 2009-2011 wiederaufgenommenen Verfahren ua um vom Finanzamt gekürzte VStn von 21.855,86 Euro, um eine anteilmäßige Ausscheidung der VSt betreffend die Anschaffungskosten der Wohnungen im 2. OG und im 3. OG/DG, weshalb von geringfügigen steuerlichen Auswirkungen keine Rede sein kann (vgl nur VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/0125, in welchem das

Höchstgericht die steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe iHv bereits 746,- Euro nicht mehr als [absolut] geringfügig angesehen hat).

Zum Beschwerdevorbringen sowie zu den in der Folge erstatteten zahlreichen Eingaben an das BFG ist zu sagen, dass die Bf über weite Strecken in ihren Schriftsätzen ihre Argumente betreffend die Wiederaufnahmeverfahren mit jenen betreffend die Sachbescheide vermischt. Praktisch ausschließlich beschäftigt sich die Bf lediglich mit der Bekämpfung der Sachbescheide, ohne sich im Einzelnen mit den Wiederaufnahmsgründen auseinander zu setzen. Die Beschwerde lässt offen, aus welchen konkreten Gründen die belangte Behörde keine entscheidungswesentlichen Neuerungen zutage gefördert habe bzw aufgrund welcher Argumente im Einzelnen in casu keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe vorlägen. Sie bringt lediglich eine „fixe Absicht“ der unternehmerischen Nutzung des gesamten Gebäudes vor. Die seinerzeit im Rahmen der USO des Jahres 2008 getroffenen Beurteilungen und Feststellungen, die zur Gewährung der VSt geführt hatten, seien „in keinsten Weise“ geändert worden. Die Bf zitiert zwar VwGH-Jud, doch keine einzige Entscheidung davon beschäftigt sich mit § 303 BAO.

Da somit die Kenntnis der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bzw der Nachschau vom 7.10.2014 bekannt gewordenen Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte, erweist sich daher die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 1 BAO durch das Finanzamt als zulässig.

b.) Zur Umsatzsteuer

Gem § 2 Abs 1 **UStG** ist **Unternehmer**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Nach § 12 Abs 1 Z 1 **UStG** kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als **VSt-Beträge abziehen**. Bei der Errichtung von Gebäuden, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, können nach Rsp und Lehre VStn und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, nur dann steuerlich (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung (zB VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009) entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat, oder aufgrund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände „**mit ziemlicher Sicherheit**“ feststeht (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2, Tz 136; vgl zB VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; 27.1.1998, 93/14/0234). Bloße Absichtserklärungen über künftige Vermietungen reichen dafür nicht aus, auch nicht die Möglichkeit zur Einkunftserzielung.

Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten.

Wird die Vermietung nur als eine von mehreren Verwertungsvarianten bloß **ins Auge** gefasst und sondiert, ob eine Verwertung durch Verkauf oder Vermietung günstiger ist, liegen diese Voraussetzungen **nicht** vor (zB VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016, mwN).

Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur **nach außen gerichtete** Handlungen maßgeblich sein, die jeder **unbefangene Dritte** als **Vorbereitungshandlungen** einer unternehmerischen Tätigkeit (iSd UStG) ansieht (VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016). Der Steuerpflichtige hat **objektive Anhaltspunkte** anzuführen, die seine Vermietungsabsicht **dokumentieren**. Für den Beginn der Unternehmereigenschaft (und damit den VSt-Abzug) entscheidungswesentlich ist, **ob** und **wann** eine **ernsthafte** Vermietungsabsicht **klar erkennbar** in Erscheinung getreten ist.

Dabei ist – wie bereits ausgeführt – ausschließlich auf das von der Bf in diesem Zeitraum nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Verhalten abzustellen, da für die Beurteilung der Frage, ob und wann (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, eine **zeitpunktbezogene** Beurteilung zu erfolgen hat. Es muss damit für die Geltendmachung des VSt-Abzuges bereits im Zeitpunkt des **Bezuges** der **Vorleistungen** mit entsprechender **Gewissheit** – „der **Wahrscheinlichkeit** nach **allgemeiner Erfahrung**“ – feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen (werden).

Im Zeitpunkt des Leistungsbezugs **vor** der **Ausführung** eines **Umsatzes** ist die **Verwendungsabsicht** für die Beurteilung des VSt-Abzugs aus den bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen (laufender VSt-Abzug im aktuellen Veranlagungszeitraum) maßgeblich, wenn diese **nach außen** hin **eindeutig** zum **Ausdruck** kommt (zB **Absicht** zur steuerpflichtigen **Vermietung**; s auch VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134). Der VwGH (zB 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; 29.6.2016, 2013/15/0205) verlangt, dass die Absichtserklärung in **bindenden Vereinbarungen** ihren Niederschlag findet bzw dass die beabsichtigte Verwendung aus über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen **mit ziemlicher Sicherheit** zu erschließen ist. Für den Geltungsbereich des UStG erfordert die Abziehbarkeit von VStn iZm einer **beabsichtigten Vermietungstätigkeit** noch **vor** deren **Beginn** nach Ansicht des VwGH zudem „*ein **Vorbringen** des Steuerpflichtigen, mit welchem er **Sachverhalte** darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen **Erfahrungsgutes** und der **Denkgesetze** die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden **steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher** als der Fall einer **steuerbefreiten** Vermietung oder der Fall des **Unterbleibens** einer Vermietung ist*“ (s auch VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; 28.5.2008, 2008/15/0013). Dabei sind sämtliche Unterlagen, anhand derer die Wahrscheinlichkeit einer zukünftigen steuerpflichtigen

Vermietung nachgewiesen werden kann, geeignet: **Finanzierungsunterlagen** (ob die USt als Kostenfaktor oder als Durchlaufposten einbezogen wurde, erlaubt Rückschlüsse auf die Absichten des Unternehmers, vgl BFG 1.7.2016, RV/7102338/2015); durchgeführte **Besichtigungen**; Art der Prospektunterlagen, mit denen das Projekt beworben wird sowie die **Zielgruppe** des Projektes; konkrete Planung und Durchführung des Projektes (Gestaltung der Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten, Anpassung für bestimmte Geschäftszweige, zB Banken); Vorverträge, aber auch die (bisherige) Tätigkeit des Unternehmens sind dabei zu berücksichtigen. Weiters lassen sich solche aus der Art der Finanzierung (Vermietungsobjekte werden idR langfristiger finanziert als Verkaufsobjekte) erschließen; auch ist die Heranziehung von **vergleichbaren Objekten** desselben Unternehmers oder anderer Unternehmer zur Beurteilung möglich (vgl dazu *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02}, 2021, § 12, Rz 332, mwN; s dazu auch *Schefzig*, taxlex 2016, 307). Nach Ansicht des VwGH (13.9.2006, 2002/13/0063) muss man an die Stelle des Kalküls „*ziemlicher Sicherheit*“ das der „**Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung**“ setzen und dem Beweismittel der „**bindenden Vereinbarungen**“ keine **Monopolstellung** mehr einräumen. Können mangels Feststehens der Mieter noch keine bindenden Verträge vorgelegt werden, darf bloß mit dieser Begründung das Recht auf VSt-Abzug noch nicht versagt werden. Es muss aber bereits im Zeitpunkt des **Bezugs der Vorleistungen** mit entsprechender **Gewissheit** feststehen, dass diese mit **steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang** stehen (s auch VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016). Die Vermietungsabsicht muss **objektiv erkennbar nach außen** in Erscheinung treten (vgl VwGH 20.9.2001, 96/15/0231). Werden mit einem Objekt über **mehrere Jahre keine Mieteinnahmen** erzielt und ist das Gebäude aufgrund nicht durchgeführter Renovierungsarbeiten objektiv **unvermietbar**, liegt keine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG vor (vgl UFS 5.3.2009, RV/1544-W/05 und RV/0424-W/06).

Ob ein VSt-Abzug zulässig ist, ist nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse** auf Basis der **wahrscheinlichsten Eintrittsvariante** zu beurteilen.

Im Rahmen einer Vermietung ist entscheidend, ob diese jedenfalls steuerpflichtig in Form einer Vermietung zu **Wohnzwecken** oder in Form einer steuerpflichtigen Behandlung der Vermietung zu **Geschäftszwecken** stattfinden wird oder nicht (vgl BFG 27.6.2022, RV/7103867/2017; UFS 9.9.2005, RV/0088-G/05).

Die **Beweislast** für den Nachweis von Umständen, die die steuerpflichtige Vermietung als die wahrscheinlichere Variante erscheinen lässt, trifft den **Steuerpflichtigen** (*Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02}, § 12, 2021, Rz 332). Erbringt der Steuerpflichtige keinen **Nachweis** dafür, dass er in den Jahren des Um-, Zu- und Anbaus nach außen erkennbar ein Verhalten (**Vorbereitungshandlungen**) gesetzt hat, aufgrund dessen (derer) auf die schon damals bestehende Absicht zur teilweisen Vermietung des Gebäudes geschlossen werden kann, steht ihm der VSt-Abzug schon **mangels Unternehmereigenschaft** nicht zu (vgl BFG 3.5.2021, RV/7102326/2020; UFS 4.6.2009,

RV/0051-F/09). Ein aufgrund dessen unterbliebener VSt-Abzug kann aber selbst bei Nachweis einer bereits in diesen Jahren vorhandenen ernsthaften Vermietungsabsicht zu einem späteren Zeitpunkt, in dem die erstmalige Vermietung erfolgt, **nicht nach § 12 Abs 10 oder Abs 11 nachgeholt** werden (vgl UFS 4.6.2009, RV/0051-F/09; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12, Tz 62).

Gem **§ 167** Abs 2 BAO hat das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des gerichtlichen Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach st Rsp genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine **überragende Wahrscheinlichkeit** oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl nur VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025, mwN). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art **dann als erwiesen** anzunehmen, wenn das erkennende Gericht aufgrund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach **allgemeinen Erfahrungssätzen** und den Gesetzen **logischen Denkens** gezogenen **Schlussfolgerungen** zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (zB VwGH 26.5.1993, 90/13/015).

Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen (insb das Vorliegen der **ernsthaften Absicht** zur späteren Einnahmenerzielung), hat das BFG als Sachfrage in **freier Beweiswürdigung** festzustellen, die der Kontrolle durch den VwGH nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlung und die Übereinstimmung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl zB VwGH 14.2.2023, Ra 2020/13/0007). Die Frage, ob eine Vermietungsabsicht besteht, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die nach dem **Gesamtbild** der **äußeren** Verhältnisse den **höchsten Grad** der Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Darüber hinaus hat die Partei gem **§ 119** Abs 1 **BAO** die Verpflichtung, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen **Umstände** nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die **Offenlegung** muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gem Abs 2 leg cit dienen der Offenlegung insb die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde bzw dem BFG nicht nur ein **richtiges** und **vollständiges**, sondern auch ein **klares Bild** von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (*Ritz/Koran*, BAO⁷, 2021, § 119, Tz 3, mwN). Der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht beschränkt sich folglich keineswegs lediglich auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Umstände, die **regelmäßig** oder sogar ihrer **Natur** entsprechend nach außen **nicht in Erscheinung** treten, sind in erster Linie von demjenigen **unter Beweis** zu stellen, der ihr Vorliegen **behauptet** (VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

c.) **Zur Einkommensteuer**

Gem § 28 Abs 1 **ESTG** sind Einkünfte aus **V + V** ua auch solche aus der V + V von **unbeweglichem** Vermögen. **Werbungskosten** sind gem § 16 Abs 1 EStG Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Bei einer Wohnungs- bzw Gebäudevermietung zählen zu den Werbungskosten alle Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind.

Nach st Rsp des VwGH zu den §§ 16 Abs 1, § 2 Abs 3 Z 6 und § 28 EStG (vgl VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017) können Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus V + V uU bereits steuerliche Berücksichtigung finden, **bevor** noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im ESt-lichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings **weder bloße Absichtserklärungen** des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung, noch der Umstand, dass er bloß die **Möglichkeit** zur Erzielung von **Einkünften** aus der Vermietung **ins Auge fasst**, aus. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus V + V ist, dass die **ernsthafte Absicht** zur **späteren Einnahmenerzielung** aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als **klar erwiesen** angesehen werden kann (vgl zB VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017; 14.9.2017, Ra 2016/15/0016). **Nicht ausreichend** ist eine bloße, **nicht** nach **außen** getretene Vermietungsabsicht (VwGH 30.6.2022, Ro 2021/15/0004). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (zB VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2012, 2010/15/0016, gelten die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten **vor** der Erzielung von **Einkünften** aus V + V auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der **VStn**, bevor noch Entgelte im USt-lichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (Hinweis VwGH 20.9.2001, 96/15/0231).

Der endgültige **Entschluss**, Einkünfte erzielen zu wollen, muss sich stets durch **objektive Umstände belegen** lassen, insb durch **ernsthafte** und **nachhaltige Vermietungsbemühungen**, deren Feststellung und Würdigung dem Gericht als **Tatsacheninstanz** obliegt (zB VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017; vgl auch BFH 28.10.2008, IX R/1/07; ebenso BFH 11.8.2010, IX R 3/10 zum zeitlichen Zusammenhang zwischen Aufwendung und späterer Vermietung, Dauer der Renovierung und Absehbarkeit der künftigen V + V; BFH 11.12.2012, IX R 14/12). Wird ein Mietobjekt – wie im Beschwerdefall – 2010 bzw 2011 fertiggestellt und kommt es beschwerdeggst in den Jahren 2007 bis 2011 zu keinen Einnahmen und zu keiner Erklärung von Einnahmen, ist von einer klaren Erweislichkeit der Vermietung **nicht auszugehen**, weil nach der Fertigstellung keine auf die Vermietung gerichteten Aktivitäten erkennbar sind (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013). Bloße **Sondierung** hinsichtlich Kauf oder Miete genügt ebenso wenig, wie das **Ins-Auge-Fassen** der **Vermietung** als **eine** von mehreren **Verwertungsmöglichkeiten** (zB VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016; BFH 28.10.2008, XI R 1/07). Besteht für eine Immobilie **jahrelang kein Markt**, reicht ein **Maklerauftrag** nicht aus, vielmehr müsste der Kreis der Interessenten ausgedehnt und eine bauliche **Umgestaltung** vorgenommen werden (s *Ehgartner in Jakom*, EStG¹⁶, 2023, § 28, Rz 59, mwN; BFH 25.6.2009, IX R 54/08, BStBl II 10, 124).

Als **Vorbereitung** für das Erzielen von Einnahmen und Bewirken von Umsätzen durch V + V des Objektes angesehene **Handlungen** können gem dem VwGH-Erkenntnis vom 28.6.2012, 2010/15/0016, nur solche **nach außen** gerichtete Handlungen, die jeder **unbefangene Dritte** als Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen bzw einer unternehmerischen Tätigkeit (iSd UStG) ansieht, angesehen werden. Es ist zu fordern, dass der Steuerpflichtige **zielstrebig** auf das Erzielen von Einnahmen und Entgelten hinarbeitet. Es geht dabei aber darum, die **nach außen** in Erscheinung getretene **Vorgangsweise** des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die **Erzielung** von **Einnahmen** und **Entgelten** **gerichtet** ist (vgl VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016).

Bereits mit dem Erkenntnis vom 31.1.2001, 99/13/0249, hat der VwGH ausgesprochen, dass auch **Aufwendungen**, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden, grundsätzlich **Werbungskosten** darstellen können, sofern Umstände vorliegen, die über die **bloße Absichtserklärung** zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen und **klar und deutlich nach außen** in Erscheinung treten. Das heißt, dass zB Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, um ein Gebäude in vermietungsbereiten Zustand zu versetzen, oder etwa die **AfA** von der Bereitstellung zur Vermietung bis zur effektiven Vermietung, AfA von der Bereitstellung zur Vermietung bis zur effektiven Vermietung als **vorweggenommene**

Werbungskosten in Betracht kommen können, wenn ein ausreichend **klarer Zusammenhang** mit den künftigen Einnahmen aus V + V **nachweisbar** ist.

d.) Anwendung auf den Beschwerdefall

Im Beschwerdefall war iSd der oben ausführlich dargestellten Sach- und Rechtslage aus folgenden Gründen keine Vermietungsabsicht klar nach außen erkennbar:

Aus dem – erst im Zuge der Stellungnahme vom 30.10.2019 vorgelegten – **Vermittlungsauftrag** vom 13.4.2009 zur Vermietung durch die ***21*** – Immobilienmanagement Mag. ***22*** (seit April 2023 ***23***) ist **keine** Vermietungsabsicht aufgrund **klar erkennbarer Mietersuche** abzuleiten. Die Angaben im Vermittlungsauftrag stimmen mit den tatsächlichen Daten **nicht überein**:

1. Die Wohnungseinheit umfasst das 3. OG und DG und hat ein Ausmaß von gesamt 280,05 m² davon entfallen auf:

OG 156,72 m² (3 Zimmer, Bad, WC, Abstellraum, 2 Vorräume, Lager, Büro, Garderobe, WC, Stiegenhaus, Lift)

DG 50,99 m² (Küche, Wohnen-Essen, Arbeiten) – Wohnfläche gesamt also 207,71 m² zzgl

Terrasse 18,83 m² und zzgl Dachgarten 53,51 m².

Laut Vermittlungsauftrag wird die Wohnung im DG mit Dachterrasse im Ausmaß von ca 156 m² angeboten. Dieses Ausmaß entspricht dem des 3. OG – also ohne Küche und Wohnzimmer, welche sich im DG befinden.

2. Laut Auftrag ist die Küche vorhanden. Die Küche ist, wie bereits oben ausgeführt im DG und wäre somit im angebotenen m²-Ausmaß nicht enthalten.

Der nachträglich vorgelegte Vermittlungsauftrag widerspricht sich in mehreren Punkten.

3. Der Auftrag wurde mit Beginn 13.04.2009 ausgestellt und kommt ein Honorar iHv 1.236,36 Euro zur Zahlung auch wenn unter bestimmten Bedingungen kein Geschäft zustande kommt. Laut vorgelegten Buchhaltungsdaten kam keine Zahlung zur Verbuchung. Im Zuge der BP wurde weder der Vermittlungsauftrag noch eine Abrechnung vorgelegt.

Ebenso ist aus den **Besichtigungsscheinen** mit angeblichen potentiellen **Mietinteressenten** (***29*** aus ***25***/Oberfranken/Deutschland, angebliches Besichtigungsdatum 10.10.2009; ***26***, ebenso aus ***25***, Datum „Dezember 2009“; ***24*** aus Polen, Datum „03.2010“; ***30*** aus Wolfsburg – laut Internetrecherche eine Clubkollegin im ***27*** Club ***28***/Wolfsberg, wobei nach aktuellem ZMR-Auszug die auf dem Besichtigungsschein angegebene Adresse nach wie vor ihren Hauptwohnsitz darstellt – Datum 2.10.2019; **undatierter** Besichtigungsschein mit unleserlicher Unterschrift) eine eindeutige Vermietungsabsicht bei der erstmaligen Geltendmachung der VSt mit USt-Erklärung 2007 nicht ableitbar. Diese Scheine stellen **bloße Anfragen** betreffend einer möglichen Vermietung dar (zB BFG 4.3.2014, RV/7103981/2009). Zudem ist angesichts der langen **Zeitspanne** zwischen den angeblichen Besichtigungen und den unterfertigten/datierten Besichtigungsscheinen (zwischen Oktober 2009 und Oktober 2019) stark zu bezweifeln, ob einerseits Besichtigungen tatsächlich stattgefunden haben, wenn ja, ob die besichtigenden Personen ernsthafte Mietabsichten hatten und ob die vorgelegten Besichtigungsscheine somit insgesamt geeignet waren, eine ernsthafte Vermietungsabsicht glaubhaft zu machen.

Gegenüber der BP hat die Bf hinsichtlich der **Vermietungsabsicht** der beiden Wohnungen im 2. und 3. OG/DG deren Nutzungsmöglichkeiten entweder durch ihre **Kinder, Eigennutzung** oder **Verkauf** bekanntgegeben (Aktenvermerk 9.2.2009).

Die von der Bf bzw ihrer stV vorgelegten Unterlagen, wie die **Prognoserechnung**, die dem Finanzamt am 8.2.2010 übermittelt wurde, betrafen immer nur jene mit „Mietanbot“ an ihren **Ehemann vermieteten** Räumlichkeiten.

Weiters ist hinsichtlich der **Wohnung** im **2. OG** auch auf die von der Bf vorgebrachte Absicht der Vermietung einer **Ordinationsräumlichkeit** einzugehen. Diese Art der Nutzung wurde lediglich als eine von mehreren Möglichkeiten dargestellt. Darüber hinaus war es zunächst nicht möglich, die Wohnung im 2. OG zu besichtigen, da laut Aussage des Gatten der Bf (Aktenvermerk vom 28.8.2013) die Tochter mit ihrem Baby zum damaligen Zeitpunkt die Wohnung bewohne. Aufgrund der im Akt befindlichen **Fotos**, die im Zuge der Nachschau vom 7.10.2014 angefertigt wurden, ist für das BFG klar, dass sich diese **Räumlichkeiten** als **privater Wohnraum** mit eingerichteter Küche, Küchenmöbeln, Kühlschrank, Spüle/Abwasch, Wohncouch, sowie eindeutig dem Privatbereich zuzuordnenden Gegenständen wie Standbilderrahmen mit Privatfotos, CDs, Bücher der Belletristik, Kinderspielsachen wie Puzzles, Stofftiere, Spiele, Duplobox, etc darstellen. Das Vorbringen der Bf, wonach ihre Tochter mit dem Baby weder ihren Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in der Wohnung im 2. OG gehabt habe, sondern als Ärztin in Deutschland tätig gewesen sei, lässt keine Rückschlüsse auf eine bereits damals etwaig vorliegende Vermietungsabsicht zu. Ein weiterer Hinweis für die nachweislich private Nutzung der Wohnung im 2. OG ist die **Eingangsrechnung** vom 4.8.2010 der Firma Ing. ***5***, Handelsagentur, über Beleuchtungskörper, die mit dem Hinweis „**Tochter – Wohnraum-Küche-Eingang**“ versehen ist.

Wie von der BP festgestellt, erfolgte die **Fertigstellung** der Wohnungen in den Jahren **2010** und **2011** (überprüfte Rechnungen). **Bis** zum Abschluss der BP am 5.2.2014 – der bereits außerhalb des Streitzeitraumes 2007 bis 2011 liegt – war es nicht möglich, die Vermietungsabsicht für die Wohnungen im 2. und 3. OG/DG anhand von konkreten Maßnahmen nachzuweisen.

Der Versuch der Bf, die **Wohnung** im **2. OG** als **Büro** darzustellen, scheitert auch daran, dass nach den allgemeinen Gepflogenheiten im Geschäftsverkehr Räumlichkeiten – wie durch die Besichtigung am 7.10.2014 festgestellt und fotografisch dokumentiert – insb dann als Büro zu qualifizieren sind, in dem zB neben Aktenschränken und einem Schreibtisch üblicherweise eine **geschäftliche Atmosphäre** vermittelt wird (vgl zB *Peyerl* in Jakom, EStG¹⁶, 2023, § 20, Rz 56). Die ursprüngliche Berücksichtigung der Wohnung im 2. OG als Büroraum erfolgte seitens der belangten Behörde („vom grünen Tisch“) aufgrund der Einwendung im Rahmen der Schlussbesprechung am 18.11.2013.

Auch in der seitens der stV – nach dem angeblichen Mietvertragsanbot vom 10.1.2010 – übermittelten Aufstellung über die an den Gatten der Bf vermieteten Geschäftsräumlichkeiten (E-Mail der stV vom 16.2.2010) ist dezidiert angeführt, dass die „**kleine Wohnung**“ im 2. OG **nicht vermietet** ist und damit auch betrieblich nicht durch diesen genutzt wird.

Die beiden Wohnungen wurden spätestens 2011 fertiggestellt. Es waren aber auch nach deren Fertigstellung – zumindest bis zum BP-Bericht vom 5.2.2014 – keine auf eine (fremdübliche) Vermietung gerichteten Aktivitäten erkennbar. Dieser Umstand ist von maßgeblicher Bedeutung, zumal das BFG davon ausgehen durfte, dass beide Wohnungen 2011 fertiggestellt waren, sich folglich **spätestens 2012** in einem **vermietungsfähigen** Zustand befunden haben müssen und damit eine Vermietung ab 2012 **faktisch möglich** gewesen wäre (vgl hierzu VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013).

Die Bf hat in den Streitjahren bei der Innenausgestaltung der Räumlichkeiten schon eine **konkrete Raumgestaltung** nach den Bedürfnissen der künftigen Benützer – nämlich im 2. OG die Tochter mit ihrem Kind sowie im 3. OG/DG der Sohn – berücksichtigt. Die Gestaltung der Wohnungen ist auf keine breite Zielgruppe ausgerichtet und ist kein konkretes Verwertungskonzept ersichtlich.

Mit dem Vorbringen, die Bf habe **bereits 2008** gegenüber dem Finanzamt die **Vermietungsabsicht** in ausreichender Weise zum Ausdruck gebracht, ist für sie nichts zu gewinnen, da keine – iSd oben ausführlich dargestellten von der Jud vorgegebenen Determinanten – klar nach außen erkennbare Vermietungsabsicht erkennbar war. Die

Vermietungsabsicht stellt einen **inneren Vorgang** (Willensentschluss) dar, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine **Manifestation** in die **Außenwelt** tritt. Es genügt daher nicht, dass der Abgabepflichtige die Absicht hat, eine Immobilie zu vermieten. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der von der Rsp aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Abgabepflichtigen kommt es hierbei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl zB VwGH 25.11.1997, 93/14/0159; 20.1.2021, Ra 2020/15/0050). Es ist vielmehr aktenkundig, dass Vertreter der belangten Behörde erstmals am **9.2.2009** das sich damals noch in Bau befindliche streitggst Wohn- und Geschäftshaus besichtigt haben. Im Zuge dessen wurde von der Prüferin eine **Niederschrift** angefertigt, auf deren Seite 2 man entnehmen kann, dass die Bf selbst angegeben hat, dass die Tochter uU in die Wohnung im 2. OG einziehen könnte. Es gab aber damals „**keine konkreten Absichten, Verträge etc.**“ Die Wohnung im 3. OG/DG soll laut der Bf entweder von der Tochter oder dem Sohn genutzt, verkauft oder zur Eigennutzung verwendet werden. Lt Niederschrift hat die Prüferin die Bf darauf hingewiesen, dass ein VSt-Abzug für die genannten Räumlichkeiten im 2. und 3. OG/DG aufgrund der bloßen Absichtserklärungen über die künftige Nutzung nicht möglich ist. Erst im Rahmen der Beschwerde vom 16.2.2015 hat die Bf durch ihre stV eine **Vermietungsabsicht beider Wohnungen** geltend gemacht.

Wenn die Bf ausführt, dass (auch aus Geldmangel) „**private**“ **Möbelstücke für betriebliche Zwecke verwendet** worden seien, so ist ihr zu entgegnen, dass es insb in Anbetracht der Eigenart der Möbel unglaublich ist, dass va Regalflächen in der Wohnung im 2. OG ausreichend **Abstellflächen** für den behaupteten Betrieb als Lager für den Gatten der Bf bieten und wird dieses Argument vom BFG daher als Schutzbehauptung qualifiziert.

e.) Nahe Angehörige

Darüber hinaus ist eine Abzugsfähigkeit der strittigen VStn sowie geltend gemachten Werbungskosten auch aus folgenden Gründen zu versagen:

Zu prüfen ist, ob die Kriterien für eine steuerliche Anerkennung der zwischen der **Bf** als behauptete Bestandgeberin und ihrem **Ehemann** als behaupteter Bestandnehmer des angeblichen **Mietverhältnisses** (Vermietung zu Geschäftszwecken) betreffend das **2. OG** der Liegenschaft vorliegen.

Eine **Prüfung** nach Angehörigenjudikatur hinsichtlich des angeblichen Mietverhältnisses zwischen der Bf und ihrem **Sohn** bzgl der Wohnung im **3. OG/DG** **erübrigt** sich, da der Mietvertrag laut Mietanbot **erst** mit **1.10.2014** begonnen hat und somit nicht verfahrensggst

ist, da die Beschwerde die Streitjahre 2007 bis 2011 betrifft. Auffällig wäre zudem die **zeitliche Nähe**, wonach das Mietverhältnis laut nachträglich vorgelegtem nicht datiertem Mietanbot angeblich mit **1.10.2014**, also unmittelbar vor der **Besichtigung** des Finanzamtes (am **7.10.2014**), begonnen hätte.

Zufolge § 25 BAO sind auch die durch die Jud geprägten Kriterien iZm Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden bzw zu beachten. Nach st Rsp des VwGH (VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013; 17.12.2001, 98/14/0137; uva) können **vertragliche Vereinbarungen** zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – **nur dann** als erwiesen angenommen werden und damit **Anerkennung** finden, wenn sie

- **nach außen** ausreichend zu Ausdruck kommen
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden **Inhalt** haben und
- **auch unter Familienfremden** unter den gleichen Bedingungen auch so abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).
- **fremdüblich** sind
- als Mietverhältnisse den Mietverträgen entsprechend abgewickelt werden (zB keine tatsächliche Zahlung des Mietzinses)
- nicht fremdüblich wenn
 - der Hauptmietzins **unangemessen niedrig** vereinbart ist
 - der Ersatz von **Betriebskosten** (auch Strom- und Heizkosten) nicht bzw unangemessen niedrig vereinbart oder eine Pauschale nicht kostendeckend ist
 - der Vermieter **keine Betriebskostenabrechnung** macht und diese deshalb erheblich zu seinen Lasten gehen
 - die **USt** zu **Lasten** des **Vermieters** geht (insb bei Pauschalvereinbarung über den Mietzins)
 - Mietzinszahlungen von der Liquidität oder von Umsätzen des Mieters abhängig gemacht werden.

Die Überprüfung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf die oben genannten Kriterien erweist sich insofern als erforderlich, weil hier der idR zwischen fremden Vertragspartnern bestehende **Interessengegensatz** fehlt; durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden (vgl nur VwGH 5.5.2023, Ra 2022/15/0029).

Die Rsp über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** des § 21 BAO. Diese genannten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden –

Beweiswürdigung (vgl für viele VwGH 19.3.2021, Ra 2021/13/0034; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Hiezu hält das BFG angewandt auf den konkreten **Beschwerdefall** fest:

Mit dem Gatten wurde ein **Mietanbot** „abgeschlossen“. Laut Aussage des stV in der mündlichen Verhandlung seien „zur **Vermeidung einer Vergebührung**“ **keine** konkreten Mietverträge **unterschrieben** worden. Gem der oben dargestellten Jud ist unter dem Aspekt des **Publizitätsgedankens** ein unter Angehörigen abgeschlossenes Vertragsverhältnis an noch strengere Anforderungen zu knüpfen als unter Fremden, bei denen ein Interessensgegensatz gegeben ist. Selbst wenn man nicht bereits mangels Erfüllung des ersten Anerkennungserfordernisses die steuerliche Anerkennung des Bestandverhältnisses versagte, ist spätestens das zweite von der Jud geprägte, nämlich das Vorliegen eines Vertrages mit klarem, eindeutigem und zweifelsfreiem Inhalt, nicht in der gebotenen Weise erfüllt. Die stV spricht in der mündlichen Verhandlung selbst davon, dass die Betriebskosten „marginal“ seien. Im Mietanbot **fehlt** im „Pkt VIII. Betriebskosten“ die Angabe einer konkreten (ziffernmäßig bestimmten) **Höhe** bzw des Ausmaßes einer etwaigen **Betriebskostenpauschale**. Damit ist dem oben angeführten Erfordernis eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes der Vereinbarung jedenfalls nicht entsprochen. Aus diesem Grund ist es der belangten Behörde bzw dem BFG verwehrt, nachzuprüfen, ob die von den Mietern zu zahlenden Betriebskosten angemessen bzw eine Pauschale kostendeckend ist. Daran kann auch die Aussage der stV in der mündlichen Verhandlung nichts ändern, dass diese ohnehin nur „marginal“ seien. Allein diese Vertragsklausel ist als fremdunüblich zu werten. Vom Erfordernis einer klaren und eindeutigen Regelung kann demnach in Bezug auf die Betriebskostentragung nicht gesprochen werden. Familienfremde Vertragsparteien würden im Vertragstext nicht das Ausmaß und die **Aufschlüsselung**, welche konkreten Betriebskosten (zB Kosten für Wasser, Kanal, Rauchfangkehrung, Versicherungen, Hausbeleuchtung, etc) entstehen können, offen lassen; zu groß wäre die Gefahr des Entstehens von (gerichtlich auszutragenden) Streitigkeiten (vgl zB BFG 24.8.2017, RV/4100972/2015).

Ein weiteres Kriterium, welches zur Versagung der Anerkennung des Vertragsverhältnisses führt, ist im **Nichtvorliegen** der **Fremdüblichkeit** desselben zu erblicken. Die Mietakontozahlung iHv monatlich 5.000,- Euro brutto lt Mietanbot vom 10.1.2010 beinhaltet nur die unter Pkt IV. angeführten Geschäftsflächen und somit nicht die Wohnung im 2. OG. Wie unter Pkt IV. angeführt, werden die Betriebskosten akontiert und sollten bis zum 30.6. des jeweiligen Jahres abgerechnet werden. Eine solche Betriebskostenabrechnung betreffend die Streitjahre wurde bis dato nie vorgelegt. Da **keine Mietzahlungen** für die **Wohnung im 2. OG** nachgewiesen werden konnten, ist es iSd oben dargestellten Jud eine fremdübliche

Vermietung nicht gegeben, zumal unter Nichtangehörigen eine kostenlose Überlassung selbst zu Lager- und Erholungszwecken nicht erfolgen würde.

Auch aus der **gutachtlichen Stellungnahme** vom 23.10.2014 ist für die Bf nichts zu gewinnen, zumal diese lediglich die Wohnung im 3. OG/DG und nicht die Wohnung im 2. OG betrifft und somit der ggst Prüfung der Fremdüblichkeit zwischen nahen Angehörigen gar nicht zugänglich ist.

Zur Art und zum Ausmaß der Bemühungen zur **Verbesserung** der **Ertragslage** ist festzustellen, dass den Angaben der Bf zufolge mit **Vermittlungsauftrag** vom **13.4.2009** eine **Maklerin** mit der Suche von geeigneten Mietinteressenten für die Wohnung „im DG“ beauftragt worden sei und Besichtigungsscheine ausgestellt worden seien. Bei einer **sorgfältigen Mieterprüfung** sollte der Mietinteressent **persönliche Daten** (Name, Anschrift, Gehalt, mögliche Konkurs- oder Insolvenzverfahren sowie Vorstrafen) offenlegen. Zwecks Einholung von Nachweisen über frühere Mietverhältnisse können Interessenten gebeten werden, diese vorzulegen. Der Einkommensnachweis des Mietinteressenten, dessen Vorlage für die Prüfung der Angaben des Mietinteressenten erforderlich ist, kann zum Beispiel in Form einer Gehaltsabrechnung erfolgen (**BFG 29.1.2019, RV/7102860/2011**). Im Beschwerdefall konnte die Bf nicht glaubhaft machen, dass sie bzw die von ihr beauftragte Maklerin die gebotene **Sorgfalt** der Bf bei der **Mieterprüfung** eingehalten haben. Zunächst ist festzuhalten, dass der stV in der mündlichen Verhandlung **weder** schriftliche **Belege** vorlegen konnte, dass die Maklerin tatsächlich nach außen hin tätig geworden wäre, noch konnte er Nachweise erbringen, dass die Wohnung in einschlägigen Onlineplattformen oder auch in Zeitungen inseriert worden wäre, ob die Maklerin für diese Tätigkeit ein **Honorar** von der Bf erhalten hat.

Das Finanzamt hat zudem über den gesamten Prüfungszeitraum versucht, einen Nachweis der Vermietungsabsicht zu erhalten. Dieser ist der Bf – wie bereits oben ausführlich dargestellt – für die Wohnungen im 2. und 3. OG/DG nicht gelungen. Die von der Bf vorgebrachten Umstände werden vom BFG als „**ungewöhnliche Verhältnisse**“ beurteilt, weil nach allgemeiner Lebenserfahrung Räumlichkeiten, die zum Betrieb einer Drogerie, einer „Naturpraxis“ bzw zu einem Kosmetikinstitut gehören anders **eingerichtet** sind (siehe oben). Schließlich ist für das BFG die **sechsmonatige Kündigungsfrist** zum Ablauf eines Kalenderjahres im Mietanbot zwischen der Bf und ihrem Sohn sowie die Annahme des Mietanbotes durch mündliche Zusage von ihm als ungewöhnlich lange zu qualifizieren und würden unter Fremden nicht so vereinbart. Dieses Vorbringen steht daher mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch. Diesbzgl besteht eine erhöhte **Mitwirkungspflicht** des Abgabepflichtigen (vgl zB VwGH 13.9.2006, 2002/13/0091), der von der Bf in concreto nicht entsprochen wurde.

Nach st Rsp des VwGH ist die Abgabenbehörde bzw das BFG nicht gehalten, **von sich aus Ermittlungen** anzustellen, wenn es der Abgabepflichtige **unterlässt**, die – oben genannten – nach der Rsp des VwGH erforderlichen überprüfbaren **Nachweise** zu **erbringen** (zB VwGH

30.6.2015, 2013/15/0169, mwN). Wie bereits oben ausführlich dargetan, hat die Bf diese Nachweise nicht erbracht.

All die genannten Aspekte implizieren eine **Fremdunüblichkeit** der ggst Rechtsverhältnisse, deren Abschluss mit den vorliegenden vertraglichen Kautelen wohl nur aufgrund der Nahebeziehung der Vertragsparteien zueinander erfolgt ist.

Wenn die belangte Behörde die steuerliche Anerkennung desselben versagt und folglich die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten VSt-Beträge versagt, so vermag das Gericht in dieser Vorgangsweise keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

f.) Prognoserechnung (USt + ESt)?

Eine **Prüfung** auf eine etwaige **Liebhabe**reiproblematik war in casu **nicht vorzunehmen**; dies aus folgenden Gründen:

Bei der sog „**Vorprüfung**“ vor der Beurteilung nach LVO handelt es sich um Fragen ua zur Ernsthaftigkeit einer Betätigung, zur Fremdüblichkeit von Vertragsbeziehungen, zur Rechtmäßigkeit der Gewinn- bzw Überschussermittlung sowie zur Zurechnung der (negativen) Einkünfte. Die „Vorprüfung“ kann nach sich ziehen, dass überhaupt keine Liebhabereibeurteilung (mehr) durchzuführen ist.

Hat nämlich der Steuerpflichtige – wie im konkreten Fall – eine ihm zurechenbare **Betätigung** iSd EStG bzw **unternehmerische Tätigkeit** iSd UStG gar **nicht entfaltet**, dh die Ergebnisse überhaupt nicht aufgrund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet, so kommt eine Beurteilung nach der **LVO** von vornherein **nicht in Betracht** (zB VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134).

Kann der sich Betätigende – wie in beschwerdeggst Fall – **keine Vermietungsabsicht nachweisen**, so hat die Abgabenbehörde bzw das BFG den (negativen) Einkünften bzw dem VSt-Abzug die steuerliche Anerkennung zu versagen, ohne eine Liebhabereibeurteilung vornehmen zu müssen. Eine mangels Vermietungsabsicht **nicht entfaltete Vermietungstätigkeit entzieht** sich nämlich – im Gegensatz zu einer wegen Fehlinvestition letztlich einnahmenlos gebliebenen Vermietungstätigkeit – einer **Beurteilung** ihrer konkreten **Ertragsaussichten** ebenso wie einer Untersuchung daraufhin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines **Gesamtüberschusses** veranlasst ist (vgl VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013).

Wenn darüber hinaus ein **Vertrag** zwischen **nahen Angehörigen** – wie hier vorliegend zwischen der Bf und ihrem Ehemann – steuerlich nicht anzuerkennen ist, so bedarf es keiner Prüfung der

Frage mehr, ob die demnach gar nicht vorliegende Vermietungstätigkeit objektiv als von der Absicht begleitet angesehen werden kann, auf Dauer gesehen Überschüsse von Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen (VwGH 7.12.1994, 93/13/0012).

g.) Fazit

Wie bereits oben ausführlich dargelegt, ist die **Vermietungsabsicht** – wie von der Rsp gefordert – nicht hinreichend klar und eindeutig nach außen zum Ausdruck gekommen.

Im Übrigen wurde hinsichtlich der strittigen Flächen eine **private Nutzung** durch **nahe Angehörige** festgestellt. Letztendlich entsprechen auch die **Vereinbarungen** der Bf mit ihren Familienmitgliedern nicht den von der Rsp entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen.

Das gesamte Vorbringen der Bf lässt zudem außer Acht, dass bei einem auf die Erwirkung **abgabenrechtlicher Begünstigungen** gerichteten Verfahren der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund tritt, als der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände **darzulegen** hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl für viele VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0042; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, mwN). Wie oben ausführlich dargestellt, waren insb das **Mietanbot** mit dem Gatten der Bf, das nicht die Wohnung im 2. OG umfasste, die auf eine private Nutzung hindeutenden Rechnungen für den Erwerb von Einrichtungsgegenständen, der **Alleinvermittlungsauftrag** zur angeblichen Vermietung, die unglaublichen teilweise nachdatierten **Besichtigungsscheine**, die Art der **Einrichtung** der Wohnung im 2. OG, die vorgelegten Rechnungen, die **ungewöhnlichen Verhältnisse** (zB der angebliche Beginn des Mietverhältnisses mit dem Sohn der Bf für die Wohnung im 3. OG/DG sechs Tage vor der Besichtigung durch die BP) **nicht** als **Umstände** zu werten, die unter Ausschluss jeden Zweifels die begehrten abgabenrechtlichen Begünstigungen stützten.

Es ist weiters festzuhalten, dass die Bf während des Prüfungsverfahrens (mit Beginn am 27.8.2013) bis zur Schlussbesprechung (am 18.11.2013) und darüber hinaus noch im gewährtem Parteiengehör – hinsichtlich Einwendungen betreffend sachgerechter Aufteilung Baukosten Firma ***34*** und Firma ***35*** – **bis** zum Ergehen des BP-Berichtes am **5.2.2014 keine Vermietungsabsicht** für die Wohnungen im 2. OG sowie im 3.OG/DG **dargetan** hat (siehe oben). Der VwGH misst in st Rsp früheren Aussagen mehr Gewicht bei, als späteren (s etwa das Erkenntnis vom 23.2.2005, 2002/14/0152). Auch im ggst Fall ist davon auszugehen, dass die **Erstangaben** der Bf vom 9.2.2009 mit größerer Wahrscheinlichkeit der **Wahrheit**

entsprechen. Des Weiteren hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.4.2008, 2008/15/0052, festgehalten, dass „*es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre **Erklärungen** im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer **abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten.***“

Wenn die Bf daher nunmehr nach Ergehen der angefochtenen Bescheide erstmals hinsichtlich der strittigen Wohnungen argumentiert, es sei für diese stets eine Vermietungsabsicht vorgelegen, so ist dies im Lichte der bereits oben dargestellten Jud als wenig glaubhaft zu werten.

Das Finanzamt hat daher in den angefochtenen Bescheiden hinsichtlich der strittigen Wohnungen die VSt bzw die geltend gemachten Werbungskosten gekürzt. Die Ermittlung der anteilig zu **kürzenden VStn** bzw **Werbungskosten** hat die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung wie folgt vorgenommen:

Vorsteuer	2007	2008	2009	2010	2011	Summe
Summe VSt lt. Erkl.	10.017,20	130.510,60	27.988,37	7.768,56	4.814,87	181.099,60
Abzgl. Wohnungen lt. BFG	-3.506,02	-53.981,14	-9.879,37	-7.161,62	-4.814,87	-79.343,03
VSt V + V lt. BFG	6.511,18	76.529,46	18.109,00	606,93	0,00	101.756,57

Werbungskosten

Baukosten Kto. 300	2007	2008	2009	2010	2011	Summe
Baukosten-Kto.300 lt. Erkl.	50.086,00	655.465,53	142.963,85	38.842,78	14.000,00	901.358,16
Baukosten-Kto.660 lt. Erkl.					10.074,36	10.074,36
Summe lt. Erkl.	50.086,00	655.465,53	142.963,85	38.842,78	24.074,36	911.432,52
abzgl. Wohnungen lt. BP	-17.530,10	-270.925,11	-50.454,54	-35.808,12	-24.074,36	-398.792,22
Baukosten netto VuV lt.BP	32.555,90	384.540,42	92.509,31	3.034,66	0,00	512.640,30

<u>Kto. 300 Gebäude lt. Averz.</u>			lt. Erkl.	Änd. Lt. BP
AK Gebäude 2005 lt. Erkl.		127.675,08		
abzügl. Anteil Wohnung 2.+3.OG/DG - 35 %		-44.686,28		
BW 1.1.2009 Anteil Vermietung		82.988,80		
Afa lt. BP 2009		-1.244,83	-1.915,13	670,30
BW 31.12.2009		81.743,97		
Afa lt. BP 2010		-1.244,83	-1.915,13	670,30
BW 31.12.2010		80.499,14		
Afa lt. BP 2011		-1.244,83	-1.915,13	670,30
BW 31.12.2011		79.254,31		
<u>Kto. 300 Gebäude lt. Averz.</u>			lt. Erkl.	Änd. Lt. BP
Umbau Geb. 2006 lt. Erkl.		8.000,00		
abzügl. Anteil Wohnung 2.+3.OG/DG - 35 %		-2.800,00		
Anteil Vermietung lt. BP		5.200,00		
Afa lt. BP 2009		-78,00	-120,00	42,00
BW 31.12.2009		5.122,00		
Afa lt. BP 2010		-78,00	-120,00	42,00
BW 31.12.2010		5.044,00		
Afa lt. BP 2011		-78,00	-120,00	42,00
BW 31.12.2011		4.966,00		
<u>Kto. 300 Gebäude lt. Averz.</u>			lt. Erkl.	Änd. Lt. BP
Zugang Geb. 2007 lt. Erkl.		50.779,60		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1a		-17.530,10		
abzügl. Ant.Whg.von 693,60 (Baubew.)		-242,76		
Anteil Vermietung lt. BP		33.006,74		
Afa lt. BP 2009		-495,10	-761,69	266,59
BW 31.12.2009		32.511,64		
Afa lt. BP 2010		-495,10	-761,69	266,59
BW 31.12.2010		32.016,54		
Afa lt. BP 2011		-495,10	-761,69	266,59
BW 31.12.2011		31.521,44		

<u>Kto. 300 Gebäude lt. Averz.</u>			lt. Erkl.	Änd. Lt. BP
Zugang Geb. 2008 lt. Erkl.		652.665,53		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1a		-180.382,43		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1b		-57.132,12		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1c		-33.410,55		
Anteil Vermietung lt. BP		381.740,42		
Afa lt. BP 2009		-5.726,11	-9.789,98	4.063,88
BW 31.12.2009	✓	105.089,21		
Afa lt. BP 2010		-5.726,11	-9.789,98	4.063,88
BW 31.12.2010	✓	93.637,00		
Afa lt. BP 2011		-5.726,11	-9.789,98	4.063,88
BW 31.12.2011		82.184,78		
<u>Kto. 300 Gebäude lt. Averz.</u>			lt. Erkl.	Änd. Lt. BP
Zugang Geb. 2009 lt. Erkl.		118.190,85		
Kanalanschluß 2009 lt. Erkl.		3.626,73		
Wasseranschluß 2009 lt. Erkl.		2.417,26		
Summe Zug. Geb. 2009 lt. Erk.		124.234,84		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1a		-38.745,02		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1b		11.407,67		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1c		-23.117,18		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1a (Vst 2010 gelt.gem.)		-1.128,00		
abzügl. Anteil Wohnung lt. Tz. 1c (Vst 2010 gelt.gem.)		-711,32		
Anteil Vermietung lt. BP		71.940,97		
Afa lt. BP 2009		-1.079,11	-1.863,52	784,41
BW 31.12.2009	✓	70.861,86		
Afa lt. BP 2010		-1.079,11	-1.863,52	784,41
BW 31.12.2010	✓	69.782,74		
Afa lt. BP 2011		-1.079,11	-2.217,57	1.138,46 *1)
BW 31.12.2011		68.703,63		
*1)				
Anm.BP: Im Jahr 2011 wurde im AVERZ der Wert Zugang Gebäude nicht richtig übernommen-				
Pos. 7 - statt richtig 118.190,85 wurden fälschlicherweise 141.793,85 übernommen.				
		118.190,85	AK richtig (vor BP)	
Kontrolle:		141.793,85	AK falsch übernommen	
784,41		23.603,00	Diff.=zuschuss Fernwärme	
354,05		354,05	Afa 1,5 %	
1.138,45				

<u>Kto. 300 Gebäude lt. Averz.</u>			lt. Erkl.	Änd. Lt. BP
Zugang Geb. 2010 lt. Erkl.		33.968,79		
zur Gänze Wohnung 3.OG u.DG lt. Tz. 1d		-33.968,79		
BW Zugang Geb. 2010 lt. BP		0,00		
Afa 2010 lt. BP		0,00	496,12	496,12
BW 31.12.2010 lt. BP		0,00		
Afa 2011 lt. BP		0,00	906,97	906,97
BW 31.12.2011 lt. BP		0,00		
Zugang Geb. lt. Erkl.				
<u>Kto. 300 Gebäude lt. Averz.</u>			lt. Erkl.	Änd. Lt. BP
Zugang Geb. 2011 lt. Erkl.		14.000,00		
zur Gänze Wohnung 3.OG u.DG lt. Tz. 1d		-14.000,00		
BW Zugang Geb. 2011 lt. BP		0,00		
Afa 2011 lt. BP		0,00	210,00	210,00
BW 31.12.2011 lt. BP		0,00		
<u>Kto. 660 Einrichtung Gebäude lt. Averz.</u>			lt. Erkl.	Änd. Lt. BP
Zugang Fa. Kika 02.11.2011 lt. Erkl.		10.074,36		
zur Gänze Wohnung 3.OG u. DG lt. Tz. 1d		-10.074,36		
Zugang 2011 lt. BP		0,00		
Afa 2011 lt. BP		0,00	503,72	503,72
BW 31.12.2011 lt. BP		0,00		

Die Bf hat hinsichtlich dieser Berechnungen keine Einwendungen erhoben und sind auch keine Rechenfehler erkennbar, weswegen die VSt- bzw Werbungskostenkürzungen in der dargestellten Form vorzunehmen sind bzw keine Veranlassung besteht, von diesen abzuweichen.

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 iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die im Beschwerdefall strittigen Fragen insb nach dem Vorliegen der ernsthaften Absicht zur späteren Einnahmenerzielung sowie, ob die

Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Anerkennung der Unternehmereigenschaft der Bf als Bestandgeberin und der Einkunftsquelleneigenschaft des verfahrensggst Wohn- und Geschäftshauses für die Jahre 2007 bis 2011 vorlagen, sind in einem ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren iRd freier Beweiswürdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu klärende Tatfragen des BFG. Hierzu liegt (einheitliche) Rsp des VwGH vor, von dieser in casu auch nicht abgewichen wurde. Allgemein ist darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des BFG auf Sachverhaltsebene zu treffen und daher nicht revisibel ist (vgl VwGH 10.5.2017, Ra 2017/11/0042, mwN). Ob sohin die Beweiswürdigung idZ materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den VwGH (vgl VwGH 1.6.2017, Ra 2017/15/0037). Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Graz, am 27. Dezember 2023