

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri***, den Richter Mag. ***Ri2*** als beisitzenden Richter sowie die fachkundigen Laienrichter Ing. Mag. ***LR1*** und Mag. ***LRi2*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kohlfürst, Roth & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, St. Veiter Ring 1A, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, vom 12. Februar 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch Hofrätin ***AV1***, vom 8. Jänner 2016 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2011, allesamt ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. September 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin sowie nach durchgeführter Beratung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 sowie 2009 bis 2011 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 sowie 2009 bis 2011 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2008 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer (Bf) abgeführten Außenprüfung traf die Prüferin in ihrem Bp-Bericht vom 23.7.2014, Beilage 1, u.a. nachstehende Feststellungen:

„1) VERMIETUNG *L***:**

*Das Objekt in ***L*** wurde an den Abg. Pfl. lt. Übergabsvertrag vom 09. Juni 2000 von der Mutter, **A** ***NN***, übergeben. Die Übergeberin erhält als Gegenleistung ohne weiteres Entgelt das ausschließliche Wohnungsgebrauchsrecht sowie die Wartung und Pflege in alten und kranken Tagen (im Grundbuch)!*

****L*** ***NrX*** ist ein adaptiertes Einfamilienhaus, welches in 3 Wohneinheiten (EG, OG, DG) größtenteils im Zeitraum Mai bis September 2003 umgebaut wurde. Das Gebäude wird lt. Aktenlage ab 2002 vermietet und zwar wie folgend:*

a) Mietverhältnis **A ***NN*** - Mutter:**

Mietvertrag vom 25.11.2001 bzw. 02.12.2001

Mietbeginn: 01.12.2001

Miete: 400,00 inkl. 10 % Umsatzsteuer

Lt. diesem Mietvertrag wird das gesamte Objekt (EG, OG und DG sowie Garten, Holzhütte und Nebengebäude im Gesamtausmass von 164 m² und ca. 800 m² Wiesenfläche) an die Mutter vermietet. Desweiteren wird in diesem auch festgestellt, dass der Vermieter beabsichtigt, das Mietobjekt zu renovieren und in einen zeitgemäßen Zustand auszubauen.

Vereinbarung vom 27.04.2003

Nichtbenützbarkeit aufgrund von Umbauarbeiten vom 01.04 - 31.08.2003; Wiederbenützbar ab 01.09.2003.

Der Mietgegenstand reduziert sich auf das EG sowie der Mitbenützung der Aussenanlagen mit gleichem Mietzins. Die Bezahlung der Miete erfolgte in "bar" oder als "Bareinzahlung" auf die Bank!

*Frau ***NN*** ist am ****TT***.***MM***.2010 verstorben!*

b) Mietverhältnis Mag. *B*** ***NN*** - Gattin:**

Mietvertrag vom 04.05.2003

Mietbeginn: 01.09.2003

Mietende: 31.12.2007 lt. Schreiben vom 08.10.2007

Miete: 420,00 inkl. 10 % Umsatzsteuer

Mietgegenstand ist die Wohnung im zweiten Obergeschoss des Hauses! Die Bezahlung der Miete erfolgte ebenso in "bar" bzw. "Bareinzahlung auf das Bankkonto", halbjährliche Mietzahlungen....

c) Mietverhältnis *AA*** GmbH:**

*Im Zuge der Betriebsprüfung existierte für dieses Mietverhältnis kein schriftlicher Mietvertrag. Bei der Besprechung mit STB Dr. ***StB1*** am 27.06.2013 wurde dieser in schriftlicher Form nachgereicht mit Datum vom 05.11.2012!*

Mietbeginn: 01.09.2005

Miete: 1.563.50 netto

250,00 netto BK Akonto

1.813.50 netto

Mietgegenstand:

Keller inklusive Vorraum

3 Kfz-Abstellplätze im Freien

OG inkl. Vorraum

DG inkl. Vorraum

*Die Anteile der ***AA*** GmbH wurden mit Notariatsakt vom 18. Juli 2008 vom Verein "****GM1****" an Herrn Mag. ***NN*** abgetreten!*

*Adresse zu diesem Zeitpunkt: ***PLZ1*** ***Mh*** ***NrY****

d) Steuerliche Würdigung Mietverhältnis Mutter und Ehegattin lt. Bp:

Verträge zwischen nahen Angehörigen können nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt werden, wenn sie

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

Diese Kriterien haben Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden. Gem. § 25 BAO ist unter dem Begriff "Angehörige" nicht nur die Ehegattin zu subsumieren, sondern auch die Verwandten in gerader Linie.

*Frau **A** ***NN***, Mutter des Abgpl., hatte lt. Übergabsvertrag ein unentgeltliches Wohnrecht sowie die Wartung und Pflege. Somit hat Herr Mag. ***NN*** schon allein aus diesem Grund die Verpflichtung, seiner Mutter die Wohnung unentgeltlich zur Verfügung zu stellen.*

*Das Mietverhältnis mit Frau Mag. ***B*** ***NN***, Ehegattin des Abgpl., ist unter § 20 EStG zu subsumieren.*

Lt. Bp werden aufgrund der obigen Ausführungen diese Mietverhältnisse und somit in weiterer Folge die Einkunftsquelle an sich nicht anerkannt. Umsatzsteuerrechtlich liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor!

e) Steuerliche Würdigung Mietverhältnis ***AA GmbH lt. Bp:***

Wie laut dem nachträglich in schriftlicher Form vorgelegten Mietvertrag erkennbar, wurden an die GmbH Räumlichkeiten vermietet, die parallel an andere Personen (wie z.B. Ehegattin) vermietet wurden.

Beispielsweise wurden im Jahr 2005 seitens der GmbH keine Mieteinnahmen erklärt. Desweiteren wurde das OG an die Ehegattin des Abg. Pfl vermietet, das DG als "Ferienwohnung".

Aufgrund der nachträglich vorgelegten Unterlagen ergeben sich keine neue Erkenntnisse, die die Meinung lt. Bp ändert. Das Mietverhältnis wird daher erst ab 2008 (Übernahme der GmbH-Anteile) anerkannt - OG und DG!

f) Steuerliche Konsequenzen:

Einkommensteuerrechtlich im Zeitraum 2002 - 2007 - keine Einkunftsquelle - daher "null". Umsatzsteuerrechtlich - keine unternehmerische Tätigkeit - daher keine Umsatzsteuer und auch kein Vorsteuerabzug.

*Ab 2008: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - OG und DG - an GmbH
Anschaffungskosten Gebäude - 2/3 (ohne EG) zusätzlich Einheitswert ("Gutachten" der Fa.*

***2P** nicht anerkannt).

EG - privat - Vermietung an Mutter

2) VERMIETUNG *W***:**

Dieses Objekt wurde ebenso im Erbwege (Anm.: Richtig: im Wege der Übergabe) im Jahr 2000 erworben. Vor der Generalrevitalisierung hat sich dieses lt. Aussagen von Hrn. Mag. ***NN*** in einem "urigen Almhüttenzustand" befunden. Im Jahr 2009 wurde dieses zur Gänze "revitalisiert". Vermietung steuerrechtlich bereits seit 2000!

*Von 2000 - 2008 ergibt sich aus der Vermietung ***W*** ein Gesamtverlust in Höhe von € 76.007,11. Lt. Bp wird dieser Zeitraum unter "Liebhaberei" subsumiert und stellt somit keine steuerlich relevante Einkunftsquelle dar!

*) Beurteilung ab 2009:

Im Jahr 2009 wurde die Revitalisierung des Gebäudes durchgeführt. Das Objekt besteht aus drei Ebenen - EG mit 127,63 m², OG mit 140,14 m² und DG mit 143,47 m².

Mietverhältnis *AA*** GmbH - EG:**

Mietvertrag vom 24.09.2008

Mietbeginn: 01.10.2008

Miete: 25,00 netto

Weiters wurden von der GmbH (alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. ***NN***) Mieterinvestitionen in Höhe von 1/3 der Gesamtbaukosten getätigt (Zugang GmbH 2010: € 187.705,77).

Das Mietverhältnis wird lt. Bp anerkannt!

Mietverhältnis Mag. *B*** ***NN*** - Gattin - OG:**

Mietvertrag vom 10.09.2009

Mietbeginn: 01.10.2009

Miete: 763,63 netto

Lt. Bp wird diese Vermietung nicht anerkannt. Begründung siehe Punkt 1 d).

Mietverhältnis Mag. *MM*** - DG:**

Mietvertrag vom 01.04.2010

Mietbeginn: 01.04.2010 lt MV

01.07.2010 händisch korrigiert!

590,90 netto

Mietende: 31.12.2010 - 31.12.2012

*Aufgrund einer durchgeführten Besichtigung wurde festgestellt, dass von Hrn. Mag. ***MM*** nur ein Teil des DG genutzt wird und zwar die lt. Bauplan eingezeichnete Ferienwohnung mit 65,09 m² und nicht wie lt. Herrn Mag. ***NN*** das gesamte DG!*

Lt. Bp wird das Mietverhältnis anerkannt!

Somit werden von den Gesamtbaukosten, die vom Abgpl. getragen wurden (OG, DG) 1/4 anerkannt!“

In **Beilage 2** des Berichtes stellte die Prüferin die steuerlichen Auswirkungen von den getroffenen Prüfungsfeststellungen dar.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Prüferin und erließ entsprechende nunmehr in Anfechtung stehende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide. Damit änderte die Behörde die ursprünglich allesamt vorläufig (§ 200 BAO) ergangenen Bescheide vom 26.4.2004 (USt und ESt Bescheide 2003), 12.5.2005 (betreffend 2004), 3.3.2006 (betreffend 2005), 8.3.2007 (betreffend 2006), 12.3.2008 (betreffend 2007), 9.3.2009 (betreffend 2008), 21.7.2010 (2009), 17.3.2011 (betreffend 2010) und 12.3.2012 (betreffend 2011) ab.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten **Beschwerde** führte der Bf u.a. wörtlich aus:

„In rechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht ist aber sehr wohl auf die Ausführungen der Finanzverwaltung im BP-Bericht einzugehen, da die darin enthaltenen Sachverhaltsdarstellungen nicht den Tatsachen entsprechen bzw. unvollständig wiedergegeben wurden.

*In der Tz 1 des BP-Berichtes ist angeführt, dass die Vermietungstätigkeit unserer Mandantschaft erst ab dem Jahr 2008 teilweise anerkannt wird. Die Vermietung „***W***“ ist bis zu diesem Zeitpunkt mit „Liebhaberei“ zu subsumieren — die Vermietung in „***L***“ wird nicht als Einkunftsquelle anerkannt.*

*In der Beilage 1 zum BP-Bericht wird hinsichtlich der Vermietung ***L*** teilweise mit nicht dem Sachverhalt und nicht der Aktenlage entsprechenden Argumenten versucht darzutun, dass keine Einkunftsquelle bzw. keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt.*

*Zunächst ist allgemein hinsichtlich der Anerkennung der Vermietung an nahe Angehörige festzuhalten (betrifft auch die Vermietung „***W***“), dass die Auffassung der Finanzverwaltung nicht dem aktuellen Stand der Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungspraxis entspricht.*

Die Thematik der Vermietung an Gesellschafter einer GmbH, an Begünstigte einer Privatstiftung und an nahe Angehörige ist in den letzten Jahren umfangreich diskutiert und judiziert worden. Das Ergebnis ist, kurz zusammengefasst, dass eine fremdübliche Vermietung anzuerkennen ist. Auch die Finanzverwaltung hat dies, nach einer jahrelangen restriktiven Haltung in dieser Frage, nunmehr anerkannt, mit dem Argument, dass man die jüngste (eindeutige) Rechtsprechung nicht weiter ignorieren kann. Siehe dazu zB Beiser, RdW 2010, 81ff; Aigner/Tumpel, SWK 2011, 394ff; Ruppe/Achatz, § 1 Tz 180 und § 2 Tz 39; VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010-5; UFS 27.9.2012, RV/1945-W/07; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215.

Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dürfen wir auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 9.9.2009, 2006/08/0213, zum Anspruchslohn bei Dienstverhältnissen unter Ehegatten verweisen.

Das Argument der Finanzverwaltung im BP-Bericht, dass Leistungsbeziehungen bzw. Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich und generell nicht anzuerkennen sind entspricht somit nicht der Rechtslage und auch nicht der herrschenden Ansicht und Verwaltungspraxis.

*Im Betriebsprüfungsverfahren wurde beharrlich ignoriert, dass sämtliche Mietverträge schriftlich abgeschlossen wurden und den „Angehörigenkriterien“ entsprechen (siehe dazu auch die im Verfahren vorgelegte Stellungnahme von Notar Dr. ***Z*** vom 17.9.2012).*

*Hinsichtlich der Feststellungen zur Vermietung „***L***“ wurde und wird im Betriebsprüfungsverfahren und in den Feststellungen beharrlich ignoriert, dass die Mutter unserer Mandantschaft auf das ihr mit Übergabsvertrag vom 9.6.2000 eingeräumte Wohnungsrecht mit Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 3.8.2001 bzw. 7.11.2001 wirksam verzichtet hat. Siehe dazu nochmals die rechtliche Stellungnahme von Notar Dr. ***Z*** vom 17.9.2012. Pkt. 1). Insoweit beruhen die Feststellungen der Finanzverwaltung auf nicht der Aktenlage entsprechenden Annahmen.*

*Hinsichtlich der Feststellungen zur Vermietung „***L***“ wurde und wird im Betriebsprüfungsverfahren und in den Feststellungen beharrlich ignoriert, dass der Mietvertrag mit der ***AA*** GmbH bereits am 1.9.2005 und nicht erst im Jahr 2008 begonnen hat. Offensichtlich liegt hier eine Verwechslung mit der Vermietung „***W***“ vor. In ***W*** erfolgte die Vermietung ab dem Jahr 2008, in ***L*** bereits ab dem Jahr 2005! Im Jahr 2005 war unsere nach den eigenen Feststellungen der Finanzverwaltung im BP-Bericht noch gar nicht Gesellschafter der ***AA*** GmbH. Die Vermietung erfolgte somit ab dem Jahr 2005 somit an eine „fremde“ Gesellschaft. Aus welchen Gründen das Mietverhältnis zwischen unserer Mandantschaft und der ***AA*** GmbH erst ab dem Jahr 2008 anzuerkennen ist (siehe Feststellungen der Betriebsprüfung) ist nicht nachvollziehbar.*

Die Aussage in den Feststellungen zum BP-Bericht, dass eine Parallelvermietung an andere Personen stattgefunden hat, ist nicht zutreffend.

*Hinsichtlich der Feststellungen zur Vermietung „***L***“ wurde und wird im Betriebsprüfungsverfahren und in den Feststellungen beharrlich ignoriert, dass im Prüfungszeitraum (ab dem Jahr 2004 bis laufend) verschiedenen Vermietungen an fremde Personen erfolgten und nach wie vor erfolgen.*

*Im Betriebsprüfungsverfahren wurde hinsichtlich der Vermietung „***L***“ beharrlich ignoriert, dass bereits im Jahr 2013! ein Gesamtüberschuss Vermietung erzielt wurde. Bereits seit dem Jahr 2006 wurden positive Überschüsse erwirtschaftet.*

*Die im Betriebsprüfungsbericht bzw. den Feststellungen angeführten Gründe für die Nichtanerkennung der Mietverhältnisse bzw. die Versagung des Vorsteuerabzuges betreffend die Vermietung „***L***“ entsprechen nicht der Rechtslage, Judikatur und herrschenden Ansicht (Anerkennung von Mietverhältnissen zwischen nahen Angehörigen) oder beruhen auf sachverhaltswidrigen Annahmen die beharrlich, entgegen der Aktenlage, vertreten werden (Verzicht der Mutter des Beschwerdeführers auf das Wohnungsrecht, Vermietung an die ***AA*** GmbH bereits ab 2005 und nicht erst ab 2008).*

*Hinsichtlich der Vermietung „***W***“ dürfen wir auf die oben dargestellten Ausführungen zur Vermietung an nahe Angehörige verweisen. Darüber hinaus erfolgte hier eine von der Finanzverwaltung im BP-Bericht anerkannte Vermietung an die ***AA*** GmbH und an fremde Dritte. Nicht nachvollziehbar ist die in den Feststellungen angeführte Anerkennung der Gesamtbaukosten mit 1/4tel. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge sind, ebenso wie bei der Vermietung „***L***“ anzuerkennen. Ab dem Jahr 2009 werden aus der Vermietung „***W***“ Überschüsse erzielt, mit steigender Tendenz. Im Jahr ist bereits ein Überschuss von rund € 7.000,00 zu verzeichnen. Von Liebhaberei kann keine Rede sein.*

*Aus **verfahrensrechtlicher** Sicht ist zu beanstanden, dass die Erlassung von vorläufigen Bescheiden im konkreten Fall über einen so langen Zeitraum nicht zulässig gewesen ist.*

Vorläufige Bescheide sind dann zu erlassen, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht. Die Ungewissheit muss im Tatsachenbereich liegen, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist und müssen die in der Zukunft liegenden Sachverhalte entscheidungsrelevant sein.

Sowohl die Literatur als auch die Judikatur vertreten die Ansicht, dass vorläufige Bescheide der Behörde nicht dazu dienen dürfen, Ermittlungen der für die Abgabefestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsmäßigen Ermittlungsverfahrens zu ersparen.

Die Tatsache, dass die Vermietung an nahe Angehörige erfolgte, war von Beginn an gegeben und wurde der Behörde auch offengelegt. Die wurde auch mehrfach im Rahmen von Überprüfungen (5x) im Zeitraum 2004-2012 festgehalten und gab es diesbezüglich nie Beanstandungen.

An nahe Angehörige handelt es sich aber nicht um Sachverhalte die in der Zukunft liegen, sondern um Tatsachen welche im Rahmen von einem Ermittlungsverfahren festzuhalten sind.

Nachdem der Sachverhalt der Behörde von Beginn an offengelegt wurde, die Behörde mehrfach Überprüfungen vorgenommen hat (ohne Beanstandungen) und die laufenden Überschüsse der abgegebenen Prognoserechnungen entsprochen haben, waren die Voraussetzungen für das Erlassen von vorläufigen Bescheiden nicht gegeben, da es an der Ungewissheit fehlte.

Nachdem von Beginn an keine Ungewissheit gegeben war, kommt gemäß Literatur und Judikatur die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs.1 lit. a BAO zur Anwendung. Die Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO iVm § 209 Abs.4 BAO kommt nicht zur Anwendung, sodass die Jahre 2003 bis 2008 jedenfalls verjährt sind und somit keine neuerliche Festsetzung möglich ist.

Zur Verweigerung der Schlussbesprechung durch die Finanzverwaltung möchten wir festhalten, dass § 149 Abs. 1 BAO verpflichtend die Durchführung einer Schlussbesprechung vorsieht und lediglich im Abs. 2 einzelne Ausnahmen abschließend aufgezählt sind. Nachdem die in Abs. 2 aufgezählten Ausnahmen jedenfalls nicht zutreffen, handelt es sich bei der Verweigerung jedenfalls einen Verfahrensmangel. Der Verfahrensmangel ist auch schwerwiegend, da im Rahmen der Schlussbesprechung jedenfalls der Irrglaube ausgeräumt hätte werden können, dass die Vermietung an die Mutter unserer Mandantschaft im Rahmen eines unentgeltlichen Wohnrechts begründet ist. Die Ausräumung dieses Irrglaubens hätte jedenfalls zu einem geänderten Spruch geführt und somit zu einem anderen BP-Ergebnis. Ebenso die anderen vorangeführten Sachverhalte.

Abschließend erlauben wir uns noch auf den Grundsatz von Treu und Glauben zu verweisen, welcher im Abgabenverfahren zu berücksichtigen ist. Unsere Mandantschaft wird über einen Zeitraum von 10 Jahren mehrfach geprüft und wurde die Thematik der Vermietung an nahe Angehörige stets für in Ordnung befunden und gab es diesbezüglich keine Beanstandungen. Nach Ablauf von 10 Jahren wird von der Finanzverwaltung plötzlich eine völlig andere Rechtsansicht als in der Vergangenheit vertreten, obwohl über den gesamten Zeitraum derselbe Sachverhalt gegeben war. Diese Vorgehensweise ist nicht nachvollziehbar und widerspricht jedenfalls dem Grundsatz von Treu und Glauben. (..)“.

Der Bf beantragte die Stattgabe seines Rechtsmittels und die steuerliche Anerkennung der Vermietungstätigkeit in Bezug auf beide Objekte als Einkunftsquelle und unternehmerische Tätigkeit.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 14.9.2018 wies die belangte Behörde die Bescheidbeschwerde als unbegründet ab.

Nach Darstellung des behördenseits festgestellten Sachverhaltes in Bezug auf die beiden Objekte führte das Finanzamt in rechtlicher Hinsicht aus, dass gegenständlich die von der Judikatur geprägten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht vorliegen würden. Auch sei die Vermietung der gemeinsamen Ehewohnung an den Ehepartner in sämtlichen Varianten steuerlich nicht anzuerkennen.

Auch sei das Mietverhältnis mit der Mutter, die ursprünglich ohnehin ein unentgeltliches Wohnrecht innehatte, welches wegen des Umbaus zu ihrem Nachteil aufgehoben worden sei, keinesfalls eine fremdübliche Modalität. Die Aufgabe des unentgeltlichen Wohnrechtes habe offensichtlich der Minderung der Abgabepflicht des Bf. gedient. Ein Verzicht auf ein bereits grundbücherlich sichergestelltes unentgeltliches Wohnrecht zum Zwecke eines groß angelegten Umbaus mit anschließender Mietzinsverpflichtung könne wohl nicht als fremdüblich gewertet werden.

Ebenso wenig fremdüblich sei das mit der Gattin eingegangene Mietverhältnis. Diesbezüglich sei auf die Erkenntnisse des VwGH vom 27.5.1998, Zl. 98/13/0084 und vom 6.12.1998, Zl. 93/13/0299 zu verweisen.

Zum Bestandverhältnis mit der ***AA*** GmbH (Gesellschaft des Bf) sei zu bemerken, dass das Mietverhältnis in ***L*** laut Mietvertrag vom 5.11.2012 bereits am 1.9.2005 begonnen habe; dieses könne allerdings bis zum Jahre 2008 keinem Fremdvergleich standhalten. Der Bf habe nicht glaubhaft darlegen können, dass bereits ab dem 1.9.2005 ein Mietverhältnis zur besagten Gesellschaft bestanden habe. Der nachträglich mit Datum 5.11.2012 abgeschlossene Bestandvertrag mit der ***AA*** GmbH habe den Keller, drei KFZ-Abstellplätze, das Obergeschoss sowie das Dachgeschoss inklusive der Vorräume umfasst. Aufgefallen sei, dass Obergeschoss und Dachgeschoss in den Jahren 2005 bis 2007 auch an andere Personen (u.a. Gattin des Bf) vermietet worden seien. Von einer glaubhaften Vermietung an die genannte Gesellschaft könne daher in Ansehung der Mehrfachvermietung nicht ausgegangen werden. Die von Seiten der Prüferin gemachten Feststellungen und Berechnungen seien durchaus plausibel. Es sei auch der Ansatz der Anschaffungskosten für das Obergeschoss und das Dachgeschoss unter Berücksichtigung des Erdgeschosses (dieses sei der Mutter zuzurechnen und steuerlich nicht anzuerkennen) mit 2/3 die Anschaffungskosten für die AfA-Basis unter Hinzurechnung des Einheitswertes korrekt erfolgt.

Das Mietverhältnis zur ***AA*** GmbH in Bezug auf das Erdgeschoss des Objektes „***W***“ sei indes aufgrund der Feststellungen der Prüferin anzuerkennen. Wegen der Kostenübernahmen durch die ***AA*** GmbH als Mieterin sei lediglich ein Viertel (Obergeschoss und Dachgeschoss) der Gesamtbaukosten des Objektes ***W*** steuerlich zu berücksichtigen. So sei von der Prüferin im Zuge eines Ortsaugenscheines festgestellt worden, dass der Mieter Mag. (FH) ***MM*** nicht das gesamte Dachgeschoss, sondern lediglich 65,09m² angemietet habe.

Auch der Einwand der Verletzung von Treu und Glauben könne nicht verfangen, zumal im Zuge von Vorprüfungen behördenseits keine wie immer gearteten Erklärungen abgegeben worden seien, ***J** die vom Bf. gewählten Konstruktionen gesetzeskonform ausgestaltet worden wären. Vielmehr habe die Behörde es bei vorläufigen Veranlagungen belassen, welche im Falle einer gesetzeskonformen Gestaltung ja ohnedies vorzeitig für endgültig erklärt worden wären.

Im Zusammenhang mit den Einwendungen wegen der vorläufigen Veranlagung sei festzuhalten, dass diese – auch wenn sie berechtigt erscheinen – gegen die vorläufigen Bescheide zu richten gewesen wären. Dem Einwand der Verjährung könne dahingehend entgegengetreten werden, dass vom Finanzamt laufend nach außen hin erkennbare Handlungen gesetzt worden seien und daher die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. a BAO nicht zum Tragen kommen könne.

Da die besagten Mietverhältnisse aus steuerlicher Sicht nicht anzuerkennen gewesen seien, erübrige sich die eine Prüfung der Sachlage nach den Regeln der Liebhabereiverordnung.

In Bezug auf die umsatzsteuerliche Beurteilung sei unter Hinweis auf § 2 UStG 1994 festzuhalten, dass es sich aufgrund dieser Darlegungen bei den streitverfangenen Mietverhältnissen um keine unternehmerische Tätigkeit handle.

Mit Eingabe vom 12.11.2018 beantragte der Bf. in verlängerter Frist die **Vorlage** seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

Der Bf wiederholte seine bereits in der Beschwerdeschrift vertretene Rechtsansicht und hielt ergänzend fest, dass die Behörde in der Beilage 1 zum Bp-Bericht in Bezug auf die Vermietung ***L*** mit sachverhalts- und aktenwidrigen Argumenten versucht habe, darzulegen, dass keine Einkunftsquelle bzw. keine unternehmerische Tätigkeit vorliege. Die von der Behörde diesbezüglich eingenommene Rechtsansicht widerspreche dem aktuellen Stand der Judikatur, Literatur und Verwaltungspraxis.

So sei die Thematik der Vermietung an Gesellschafter einer GmbH, an Begünstigte einer Privatstiftung oder an nahe Angehörige in den letzten Jahren umfangreich diskutiert und judiziert worden. Dies mit dem Ergebnis, dass eine Vermietung - sofern fremdüblich - aus steuerlicher Sicht anzuerkennen sei. Zur Thematik der Anerkennung von Vereinbarungen

zwischen nahen Angehörigen sei insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 9.9.2009, 2006/08/0213, betreffend Anspruchslohn bei Dienstverhältnissen unter Ehegatten hinzuweisen. Die Argumentation der Finanzverwaltung, wonach Leistungsbeziehungen bzw. Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich bzw. generell nicht anzuerkennen seien, stünde diametral zur Rechtslage und Verwaltungspraxis.

Im vorliegenden Fall seien sämtliche Bestandverträge schriftlich abgeschlossen worden und würden den Angehörigenkriterien entsprechen.

Festzuhalten sei weiters, dass es sich bei der an die Ehegattin vermieteten Wohnung nicht um die gemeinsame Ehwohnung handle. Diese sei in ***Stadt1*** situiert. Die Ehegattin des Bf. sei im Zeitraum 2003 (Anm.: richtig wohl 2009) bis 2011 alleinige Bestandnehmerin der Wohnung in ***W*** gewesen.

In Bezug auf die Feststellungen zur Vermietung „***L***“ sei von Seiten der Behörde beharrlich ignoriert worden, dass die Mutter des Bf. auf das ihr mit Übergabsvertrag vom 9.6.2000 eingeräumte Wohnungsrecht mit Nachtrag zum selbem vom 3.8.2001 bzw. 7.11.2001 rechtswirksam verzichtet habe. Diesbezüglich sei auf die rechtliche Stellungnahme des Notars Dr. ***Z*** vom 17.9.2012 (Pkt. 1) zu verweisen. Insoweit würden die Feststellungen der Finanzverwaltung auf Annahmen beruhen, welche der Aktenlage nicht entsprechen.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass die Aufgabe des Wohnrechtes darauf beruhe, dass die Mutter des Bf. aufgrund eines erlittenen Schlaganfalles gar nicht mehr in der Lage gewesen sei, dieses grundbücherlich sichergestellte Personalservitut auszuüben. Vielmehr habe es hierzu einer Adaptierung des Objektes durch Vornahme von Baumaßnahmen bedurft, um **A** ***NN*** ein Wohnen in entsprechend lebenswerter Form zu ermöglichen. Aufgrund der massiven körperlichen Beeinträchtigung von Frau **A** ***NN*** sei ihr ein Benützen der Außenanlagen, des Obergeschosses und des Dachgeschosses aufgrund der steilen Stiege ohnedies nicht mehr möglich gewesen. Aufgrund ihres Gesundheitszustandes sei letztendlich die Entscheidung getroffen worden, die Wohnungseinheit im Erdgeschoss behindertengerecht zu adaptieren. Da einerseits aufgrund ihres körperlichen Zustandes die Benützung bisheriger vertragsgegenständlicher Mietflächen außerhalb des Erdgeschosses nicht mehr möglich gewesen sei, andererseits die Sanierungs- und Adaptierungsarbeiten im EG mit einem enormen finanziellen Aufwand verbunden gewesen seien, habe man nach Rücksprache mit dem Steuerberater und Notar die Übereinkunft getroffen nach Aufgabe des Wohnrechtes den Mietzins unverändert zu belassen. All diese Schritte würden eine durchaus fremdübliche Vorgehensweise darstellen. Die Rechtsauffassung des Finanzamtes, wonach das Nichtauflösen eines Mietverhältnisses infolge eines langen Krankenhausaufenthaltes fremdunüblich sei, sei völlig lebensfremd und könne daraus auch nichts abgeleitet werden.

In Bezug auf die Vermietung „***L***“ habe die Behörde beharrlich ignoriert, dass der Mietvertrag mit der ***AA*** GmbH bereits am 1.9.2005 und nicht erst im Jahr 2008

begonnen habe. Richtig sei, dass in ***W*** eine Vermietung an die ***AA*** GmbH ab dem Jahr 2008 erfolgt sei. Im Jahr 2005 sei der Bf nach den Feststellungen der Prüferin noch gar nicht Gesellschafter der ***AA*** GmbH gewesen. Die Vermietung sei ab dem Jahr 2005 somit an eine fremde Gesellschaft erfolgt. Aus welchen Gründen das Mietverhältnis zwischen dem Bf. und der ***AA*** GmbH erst ab dem Jahre 2008 anzuerkennen sei, könne nicht nachvollzogen werden.

Unzutreffend sei weiters die Aussage des BP-Berichtes, wonach eine Parallelvermietung an andere Personen stattgefunden habe.

Im Prüfungsverfahren sei hinsichtlich der Vermietung „***L***“ auch die Tatsache ignoriert worden, dass bereits ab dem Jahr 2013 (!) ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung erzielt worden sei. Bereits ab dem Jahr 2006 seien positive Überschüsse erwirtschaftet worden.

In Bezug auf die Vermietung des Objektes „***W***“ verwies der Bf ebenso auf seine Ausführungen im Zusammenhang mit der Vermietung an nahe Angehörige. Darüber hinaus sei, so der Bf, hier eine von der Finanzverwaltung im Bp-Bericht anerkannte Vermietung an die ***AA*** GmbH und an fremde Dritte erfolgt. Nicht nachvollziehbar sei die in den Feststellungen angeführte Anerkennung der Gesamtbaukosten von lediglich einem Viertel. Aus der Vermietung „***W***“ seien ab dem Jahr 2009 Überschüsse erzielt worden; dies mit steigender Tendenz. Im Jahr 2013 sei bereits ein Überschuss von rd. 7.000 Euro zu verzeichnen. Von Liebhaberei könne daher keine Rede sein.

Auch hinsichtlich der Vermietung „***W***“ seien die ertragssteuerlichen und umsatzsteuerrechtlichen Feststellungen der Finanzverwaltung unbegründet.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht sei zu beanstanden, dass die Erlassung von vorläufigen Bescheiden, wie im konkreten Fall, über einen so langen Zeitraum nicht zulässig gewesen wäre. Vorläufige Bescheide hätten dann zu ergehen, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht bestehe. Die Ungewissheit müsse im Tatsachenbereich liegen, die im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar und für zukünftige Sachverhalte entscheidungsrelevant sei.

Vorläufige Bescheide dürften nicht dazu dienen, Ermittlungen der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtliche Verhältnisse vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens zu ersparen. Die Tatsache, dass die Vermietung an nahe Angehörige erfolgte, sei von Beginn an gegeben und auch der Behörde gegenüber offengelegt worden. Dies sei auch mehrfach im Rahmen von Überprüfungsmaßnahmen durch die Behörde im Zeitraum 2004 bis 2012 festgehalten worden.

Bei der hier vorliegenden Vermietung an nahe Angehörige handle es sich nicht um Sachverhalte, die in der Zukunft liegen, sondern um Tatsachen, welche im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens festzustellen seien.

Nach dem von Beginn an keine Ungewissheit vorgelegen habe, komme gemäß Literatur und Judikatur die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO zur Anwendung. Die Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO iVm § 209 Abs. 4 BAO sei jedenfalls nicht anzuwenden, was zur Folge habe, dass die Jahre 2003 bis 2008 jedenfalls als verjährt anzusehen seien und somit eine neuerliche Festsetzung nicht möglich sei.

Wie aus den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung zu entnehmen sei, habe die Finanzverwaltung angenommen, dass von Beginn an keine Einkunftsart im Sinne von § 2 Abs. 3 EStG vorliegen würde. Demnach wäre die Finanzverwaltung schon damals verpflichtet gewesen, die „Vermietung und Verpachtung“ als solches nicht in die Einkommensteuerbescheide aufzunehmen und auch nicht vorläufige Bescheide zu erlassen. Nach dem die angefochtenen Bescheide Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausweisen würden, sei man offensichtlich doch von einer Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG ausgegangen. Die Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung seien somit nicht schlüssig.

Der Bf monierte ferner die Verweigerung der Schlussbesprechung im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens sowie die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben als wesentliche Verfahrensmängel.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Beschwerde dem Verwaltungsgericht vor. In ihrem 25-seitigen **Vorlagebericht** führte die belangte Behörde ua. Nachstehendes aus:

Die im Vorlageantrag enthaltenen Einwände des Bf würden nicht geteilt. Die Prüferin habe lediglich festgehalten, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung finden, wenn sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien rechtfertige auch bei derartigen Verträgen eine genaue Prüfung, ob sie durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt seien (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221). Die Fremdüblichkeit sei aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.07.1996, 94/15/0039).

In Bezug auf das Mietobjekt „***L***“ führte die Amtsvertreterin aus:

Das Mietverhältnis mit ***B*** ***NN*** (Ehegattin) sei nicht anzuerkennen, da der Mietgegenstand eine gemeinsame Ehwohnung darstelle. Gemäß § 90 ABGB seien Ehegatten einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, insbesondere zum gemeinsamen Wohnen sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Im vorliegenden Fall sei aufgrund der Tatsache, dass offenbar zwei Wohnsitze (***Stadt1*** und

L) bestanden haben, davon auszugehen, dass beide Wohnsitze (je nach Bedarf) von der gesamten Familie genutzt worden seien und damit eine weitere Ehewohnung vorliege. Der Bf sei laut ZMR von 16.5.2001 bis 22.12.2005 in ***L*** **NrX*** gemeldet gewesen und habe sich laut eigenen Angaben sehr oft aus beruflichen Gründen dort aufgehalten. Warum nunmehr eine (fremdübliche) Vermietung des Zweitwohnsitzes an die Ehegattin steuerlich zu Anerkennung gelangen sollte, habe der Bf nicht darlegen können. Des Weiteren seien in der Mietvertragsurkunde zwar die geforderten Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Mietzinshöhe und deren Fälligkeit, Wertsicherungsklauseln, Erhaltungspflichten oder das Tragen von Betriebs- und Heizkosten, pflegliche Behandlung des Mietgegenstandes und der mitvermieteten Einrichtungsgegenstände) enthalten, bei Überprüfung hinsichtlich der tatsächlichen Abwicklung hätten sich allerdings folgende Ungereimtheiten ergeben:

So seien die Mietbeträge von der Mieterin nicht im Wege der Überweisung auf das Bankkonto des Bf zur Einzahlung gebracht worden, sondern nach dessen Aussage bar an ihn übergeben worden; dieser (Bf) habe im Anschluss daran das erhaltene Bargeld auf sein Bankkonto eingezahlt. Aus den Buchungen, welche auf den Bankkontoauszügen aufscheinen, sei nicht ersichtlich, ob es sich dabei konkret um die Mietzinsezahlungen handle; auch deren Höhe sei zum Teil nicht nachvollziehbar, da teilweise Pauschalbeträge auf das Bankkonto eingezahlt worden seien. Ferner seien offenbar keine Betriebskosten bzw. Heizkosten abgerechnet worden; es seien Einrichtungsgegenstände mitvermietet worden, welche im Mietvertrag nicht genannt seien und für die auch kein Mietentgelt vereinbart worden sei. Die Mieterin (Gattin) sei im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in einer Vollzeitbeschäftigung in ***Stadt1*** angestellt gewesen; die beiden Kinder der Eheleute seien in den Jahren 2004 und 2005 zur Welt gekommen und hätten nach Angaben des Bf den Kindergarten in ***Stadt1*** besucht. Nach Ablauf der Karenzzeit habe Frau ***NN*** im Jahr 2007 ihre Beschäftigung in ***Stadt1*** in Teilzeit wiederum aufgenommen und das Mietverhältnis mangels Bedarfs mit Ablauf des Jahres 2007 aufgekündigt. Im Anschluss daran (2009) habe sie allerdings im zweiten Bestandsobjekt des Bf (**W* 1) eine Wohnung angemietet. Aufgrund der vorliegenden Sachverhaltselemente sei nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht von einem fremdüblichen Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen auszugehen, sodass das besagte Bestandsverhältnis keine Einkunftsquelle bzw. unternehmerische Tätigkeit darstellen würde und folglich steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Ebenso wenig sei das Mietverhältnis zur Mutter **A* ***NN*** als Einkunftsquelle bzw. unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren. So sei im Zuge der Übergabe der Liegenschaft ***L*** **NrX*** ein Wohnungsgebrauchsrecht für das Erdgeschoss sowie das Mitbenützungsrecht am Garten als Dienstbarkeit ausbedungen worden. Zusätzlich sei die Wartung und Pflege in alten und kranken Tagen vereinbart und als Reallast grundbücherlich sichergestellt worden. In einem Nachtrag zum Übergabsvertrag (unterfertigt am 3.8.2001 bzw. 7.11.2001) sei festgehalten worden, dass sich die vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten

Teile des Gebäudes in einem dringend renovierungsbedürftigen Zustand befinden und vom Bf die für den Umbau bzw. die Renovierungsarbeiten geschätzten Kosten in der Höhe von € 200.000,- vom Bf. getragen würden. Im Gegenzug dazu erklärt sich Frau **A** ***NN*** bereit, auf das eingeräumte Wohnungsrecht zu verzichten und ab 1.12.2001 einen Mietvertrag abzuschließen und einen angemessen, ortsüblichen Mietzins zu bezahlen. Im Anschluss an den Nachtrag zum Übergabsvertrag sei der Mietvertrag schriftlich abgeschlossen und der Mietgegenstand (EG, 1. OG, DG, Garten, Holzhütte und Nebengebäude und Wiese) ab 01.12.2001 um € 400,- inkl. 10% USt vermietet worden. Auch in diesem Mietvertrag sei die Überweisung auf das Bankkonto des Bf und die Tragung der auf das Objekt entfallenden Betriebs-, Heizungskosten und öffentlichen Abgaben durch die Mieterin vereinbart worden. Auch dieser Mietvertrag enthalte den Hinweis auf die Renovierungsbedürftigkeit des Mietgegenstandes und die pflegliche Behandlung desselben und der mitvermieteten Einrichtungsgegenstände.

Bei Überprüfung, ob die Mietvertragsinhalte auch in der Praxis wie vereinbart abgewickelt worden seien, sei festgestellt worden, dass sämtliche Mietzahlungen in bar erfolgt und vom Bf diese Bargeldbeträge auf sein Bankkonto eingezahlt worden seien (zum Teil in Pauschalbeträgen); eine Abrechnung von Betriebskosten, Heizungskosten und öffentlichen Abgaben sei nicht erfolgt. Während des Krankenhausaufenthaltes von Frau **A** ***NN*** seien die Mieten lt. Bf weiterhin in bar bezahlt worden, was Fragen in Bezug auf die Abwicklung aufwerfe. Auch wenn ein Verzicht auf ein Wohnungsrecht, welches als Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft vereinbart worden sei, zivilrechtlich Gültigkeit erlangen möge, würde die gewählte Vorgehensweise nach Ansicht der Abgabenbehörde unter fremden Dritten nicht in dieser Form stattfinden und sei zudem aus Sicht der Übergeberin weder schlüssig noch nachvollziehbar. Diese übergebe die Liegenschaft, von der sie offenbar aufgrund ihrer beginnenden Gehbehinderung lediglich das Erdgeschoss nutze, ihrem Sohn und erhalte im Gegenzug dazu ein Wohnrecht und die Wartung und Pflege in alten und kranken Tagen. Achtzehn Monate später habe diese auf das Wohnungsrecht verzichtet und sei bereit gewesen einem umfangreichen Umbau des Übergabeobjektes zuzustimmen, über fünf Monate hindurch eine Ersatzwohnung zu beziehen und für die weitere Nutzung (ausschließlich Erdgeschoß und Außenanlagen) Miete an ihren Sohn zu bezahlen. Weshalb die Übergeberin dieser Vorgehensweise trotz Vorliegens eines Wohnungsrechtes und der Verpflichtung des Übernehmers die Wartung und Pflege in alten und kranken Tagen zu gewährleisten, aus wirtschaftlichen Gründen zustimmen sollte, habe im Verfahren aus Sicht der Abgabenbehörde nicht schlüssig und nachvollziehbar begründet werden können. Aufgrund der oben angeführten Sachverhaltselemente sei nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht von einem fremdüblichen Mietverhältnis auszugehen.

Sowohl das Mietverhältnis mit der Mutter als auch jenes mit der Gattin würde keine Einkunftsquelle und keine unternehmerische Tätigkeit darstellen und wären demzufolge steuerlich nicht anzuerkennen.

In Bezug auf das Mietverhältnis mit der ***AA*** GmbH (Objekt ***L***) führte die Amtspartei aus, dass der Beschwerdeeinwand, wonach nicht nachvollziehbar sei aus welchen Gründen das Mietverhältnis zwischen dem Bf und der ***AA*** GmbH erst ab dem Jahr 2008 anzuerkennen sei, nicht verfange.

Wörtlich führte die Behörde ins Treffen:

„Der Mietvertrag vom 05.11.2012 vorgelegt am 27.06.2013, vorher mündlicher Vertrag, Beginn der Vermietung: 01.09.2005?

Mietzins: 1.563,50 für den Keller, KFZ-Abstellplätze, OG und DG

Mietgegenstand: Keller 66 m², Obergeschoß 110 m², Dachgeschoß 114 m², 3 KFZ-Abstellplätze.

Nach Auswertung der vom Bf. vorgelegten Unterlagen und den Mietern zugeordneten Mietzahlungen ergaben sich folgende Widersprüchlichkeiten:

*Im Zeitraum von 04/2005 - 12/2007 hatte Fr. ***O** die Wohnung im DG gemietet;*

*bis 31.12.2007 hat Fr. ***NN*** ***B*** die Wohnung im OG gemietet;*

*die Miete für das OG wurde tatsächlich lt. Rechnung erst ab 04/2008 von der ***AA*** GesmbH bezahlt, für das DG gibt es bereits Rechnungen über Mieten ab 09/2005 - zu diesem Zeitpunkt war Fr. ***O** Mieterin?*

die bezahlten Mieten stimmen nicht mit den Mieten lt. Vertrag überein;

*der Bf. hat in seiner Stellungnahme vom 10.08.2012 hinsichtlich der Vermietung der Wohnung bzw. des Büros im Dachgeschoss und des 1. OG folgendes angegeben: "Aus diesem Grund wurde in der Zeit vom 01.09.2003 bis zur Vermietung an die ***AA*** Projektentwicklungs- und Beratungs GmbH das 1. OG bis zum 31.12.2007 an meine Frau vermietet" bzw. "Die Wohnung im DG wurde nach den Umbauarbeiten bis Ende 2007 an verschiedene Personen/Institutionen vermietet. Anschließend erfolgte die Vermietung an die ***AA*** als Büro."*

Auch im Rahmen dieses Mietverhältnisses wurden die Mietzahlungen in bar geleistet und vom Bf. auf das Bankkonto eingezahlt - Hinweis "Miete Betriebsstätte". Auch hier ist die Zusammensetzung der Beträge (Miete, Betriebskosten, öffentliche Abgaben lt. Pkt. IV des Vertrages) nicht nachvollziehbar“.

Die Amtsverteterin setzte im Vorlagebericht fort, dass aufgrund der widersprüchlichen Aussagen des Bf. nicht geklärt habe werden können, welche Mietverhältnisse tatsächlich zu welchem Zeitpunkt im Ober- und Dachgeschoß des Mietobjektes bestanden hätten

(nachweislich Parallelvermietungen). Eine derartige Feststellung sei auch aus den Aufzeichnungen (Bankkontoauszügen, Buchhaltungsunterlagen) nicht zu ersehen. Als glaubhaft bzw. nachgewiesen sei das Mietverhältnis ab dem Jahr 2008, was zu dessen steuerlichen Anerkennung geführt habe (Übernahme der Anteile an der ***AA*** GmbH im Juli 2008, Adresse ab 10/2008 ***L*** **NrX***), wiewohl auch zu diesem Zeitpunkt noch kein fremdüblicher Mietvertrag mit der ***AA*** GmbH vorgelegen habe.

Zur Vermietung der Ferienwohnung im DG nach erfolgtem Umbau führte die Amtspartei im Vorlagebericht aus:

*„Auch für die Vermietungen der Dachgeschoßwohnung ab Mai 2004 (an den Bruder des Bf. Hr. ***V* ***NN*** im Mai und Juni 2004, an Fr. ***P*** Heidrun ab Juli 2004 und Fr. Mag. ***O** vormals ***X*** - Angestellte der Fa. ***AA*** GmbH - ab April 2005 bis Dezember 2007) konnten keine Aufzeichnungen bzw. Mietzahlungen der Mieter nachgewiesen werden. Auch in diesem Fall wurden sämtliche Mietzahlungen in bar geleistet (in der Regel im Voraus) und vom Bf. mit entsprechenden Vermerken auf sein Bankkonto eingezahlt, wobei die Höhe der Einzahlungen nicht nachvollzogen werden kann. Betriebskostenabrechnungen hat es auch im Falle der Vermietung an Fr. ***O** (dauerhafte Anmietung der Wohnung als Hauptwohnsitz?) offenbar nicht gegeben. Mangels Nachvollziehbarkeit und Fremdüblichkeit wurde die Vermietung des DG bis zur Vermietung an die Fa. ***AA*** GmbH nicht als Einkunftsquelle bzw. unternehmerische Tätigkeit anerkannt.*

Als Fazit wurde festgehalten:

*„Bei Gesamtbetrachtung der Vermietungstätigkeit ***L*** ergab sich für die Abgabenbehörde folgendes Bild:*

Trotz umfangreicher Investitionen in das Elternhaus hat der Bf. trotz seiner betriebswirtschaftlichen Kenntnisse offenbar keine Wirtschaftlichkeitsrechnung hinsichtlich der erzielbaren Rendite erstellt bzw. die Möglichkeiten im Hinblick auf die gewinnbringende Vermietung eines derartigen Objektes (abgelegene Örtlichkeit, schlechte Infrastruktur, mangelnde Erschließung mit öffentlichen Verkehrsmitteln, erschwerte Vermietung von Wohnungen gehobener Ausstattung in derartigen Lagen - siehe auch Dokumentation des Immobilienmaklers, dass keine einzige Vermietung vermittelt werden konnte - vorab nicht entsprechend geprüft. Dies zeigt sich vor allem auch dadurch, dass die "Vermietung" ausschließlich an Familienangehörige, Bekannte, Geschäftspartner bzw. eine GmbH erfolgte, an der der Bf. als Gesellschafter beteiligt ist bzw. bis zur Übernahme der Anteile als Geschäftsführer fungiert hat.

*Zusammenfassung **Mietobjekt** ***L***: bis einschließlich 2007 liegt mangels Fremdüblichkeit bzw. Nachvollziehbarkeit der Vermietungstätigkeit keine Einkunftsquelle bzw. unternehmerischer Tätigkeit vor, ab 2008 Anerkennung der Vermietung an die Fa. ***AA****

GesmbH. Mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle bedurfte es auch keiner Auseinandersetzung mit den vorliegenden (mehrmals geänderten bzw. adaptierten) Prognoserechnungen bzw. den prognostizierten Überschüssen und der Überprüfung, ab wann ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten vorlag.“

In Bezug auf das **Objekt ***W***** führte die Amtsvertreterin aus, dass die ebenfalls im Zuge des Übergabsvertrages vom 9.6.2000 übertragene land- und forstwirtschaftliche Hofstelle (Bauernhaus mit Stall, Waldflächen, landwirtschaftliche Nutzflächen) nach Aussage des Bf bis zum Umbau im Jahr 2009 als Alm- bzw. Schihütte an Feriengäste vermietet worden sei. Für den Zeitraum 2000 bis 2008 ergab sich im Rahmen dieser Nutzung aufgrund der sehr geringen Einnahmen ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von circa € 85.000,- weshalb die Betriebsprüfung die Bewirtschaftung für diesen Zeitraum in der vorgenommenen Art und Weise zu Recht als Liebhabereitätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) eingestuft habe.

Aufgrund der umfangreichen Umbau- und Zubaumaßnahmen sei in der Folge ein gänzlich anderes Mietobjekt geschaffen und sei die Bewirtschaftung in völlig anderer Form (kurzfristige Vermietung an Feriengäste bis zum Umbau - Dauervermietungen nach dem Umbau) erfolgt. Diese Änderung der Bewirtschaftung habe bewirkt, dass ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen begonnen und die ursprüngliche Bewirtschaftung mit dem Umbau geendet habe (abgeschlossener Beobachtungszeitraum). Eine Summierung der Ergebnisse vor und nach dem Umbau sei nicht zulässig. Es könne auch dem Argument, dass aufgrund der erzielten Überschüsse in den Zeiträumen nach dem Umbau für vorhergehende Zeiträume Liebhaberei nicht vorliege, nicht gefolgt werden.

Nach dem erfolgten Umbau im Jahr 2009 in drei Geschoßeinheiten (Fertigstellung 2010) sei die Vermietung des Erdgeschoßes an die *****AA*** GmbH** ab dem 01.10.2008 erfolgt. Zu dieser Vermietung würden zwei unterschiedliche Mietverträge vorliegen, die sich in den Punkten Mietgegenstand, Kündigungsgründe und -Möglichkeit, vorgesehene Adaptierungsarbeiten und EU-Förderungswürdigkeit unterscheiden. Das Mietverhältnis mit der *****AA*** GmbH** sei nach Besichtigung des Mietgegenstandes von der Betriebsprüfung steuerlich anerkannt worden. Das Obergeschoß sei wiederum an die Ehegattin *****B*** ***NN***** vermietet worden, wobei auch in diesem Fall der Zweck der Vermietung und die bar bezahlten Mietentgelte nicht nachvollziehbar seien. Diesbezüglich korrespondiere der Sachverhalt mit der Vermietung des Objektes *****L***** (keine fremdübliche Vermietung, Privatnutzung).

Das Dachgeschoß sei an Herrn *****MM***** (Dienstnehmer der *Verein* Großglockner - Mölltal - Oberdrautal) vermietet worden, wobei sowohl hinsichtlich des Mietgegenstandes, als auch hinsichtlich der bar im Voraus geleisteten Mietzahlungen Ungereimtheiten bestanden hätten (siehe Sachverhaltsdarstellung). Von Seiten der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass entgegen der Vereinbarung im Mietvertrag nur die Hälfte des DG von Hr. *****MM***** genutzt

worden sei. Das Mietverhältnis sei dem Grunde nach anerkannt und 50% des Dachgeschosses als auf die Vermietung entfallend berücksichtigt worden.

Die Vermietung an Herrn Josef ***HB*** bzw. an die ***CC** Beratungs- und Handels GmbH ab 15.02.2009 sei in Bezug auf den Mietgegenstand (gesamte Objekt ***W***) und der bar bezahlten Pauschalentgelte nicht nachvollziehbar, weshalb auch diesem Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit die Anerkennung versagt geblieben sei. Auch hinsichtlich dieses Mietobjektes sei bei Betrachtung der gesamten Umstände die Planung und Abwicklung aus Sicht der Abgabenbehörde als ungewöhnlich bzw. nicht fremdüblich einzustufen: So sei die Angabe bzw. Prognose hinsichtlich des erforderlichen Investitionsvolumens mehrfach geändert worden; offensichtlich sei in Bezug auf Umfang und Kosten eine Detailplanung bzw. Kalkulation zu Beginn der Vermietungsabsicht nicht vorhanden gewesen; die vertraglichen Vereinbarungen mit den Mietern seien widersprüchlich bzw. nicht nachvollziehbar gestaltet worden. Entgegen der Einschätzung des Immobilienmaklers, dass eine Vermietung aufgrund der Lage und der weiten Entfernung vom Zentrum sehr schwierig sei, was auch die Vermittlung eines Mietverhältnisses ausgeschlossen habe, sei das ehemalige Bauernhaus zu einem Mietobjekt ausgebaut worden und sei die Vermietung sodann ausschließlich an Familienangehörige und Bekannte bzw. an die ***AA*** GmbH (an der der Bf als Gesellschafter beteiligt sei) erfolgt. Auch erscheine die Variante mit der Mieterinvestition der ***AA*** GmbH in der Höhe von € 190.000,- als ungewöhnlich, da in den Verträgen weder über das Schicksal der Mieterinvestitionen nach Beendigung oder im Streitfall abgesprochen werde und auch die Gegenverrechnung mit der sehr geringen Miete (€ 25,-/Monat) nicht nachvollziehbar sei. Zweifelhaft erscheine auch, dass es einen fremden Mieter gäbe, der für einen Raum zu Präsentationszwecken ohne detaillierte vertragliche Vereinbarung in ein fremdes Gebäude € 190.000,- investieren würde. Die gesamte Abwicklung der Mietverhältnisse im Bezug auf die Mietentgelte (ausschließlich Barzahlungen und sehr häufig im Voraus) widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens und ist die Nachvollziehbarkeit der Mietzahlungen hinsichtlich der Höhe und der Zuordnung zu den jeweiligen Mietern nur erschwert oder überhaupt nicht möglich.

Im Vorlagebericht führte die Amtspartei weiters wörtlich aus:

„Insgesamt ergab sich damit folgende Verteilung hinsichtlich der Nutzung im Rahmen der Vermietung und Verpachtung bzw. der Privatnutzung:

- Erdgeschoß: V+V
- Obergeschoß: privat
- Dachgeschoß: 50% V+V und 50% privat.

*Hinsichtlich der Baukosten erfolgte allerdings eine davon abweichende Aufteilung, da die ***AA*** GesmbH Investitionen in das Mietobjekt (Erdgeschoß) getätigt hat und diese Investitionen von der Mieterin auf die Nutzungsdauer verteilt abgeschrieben werden bzw. die*

*Vorsteuer in Abzug gebracht wurde. Demzufolge ergab sich für den Bf. ein Anteil an den Baukosten und den abzugsfähigen Vorsteuern, die auf die Vermietung entfallen, lediglich für 50% des Dachgeschoßes (MV ***MM***) - dies entspricht einem Viertel der vom Bf getragenen Baukosten.*

Feststellung hinsichtlich der Abschreibung für Abnutzung, die im Zuge der BP auch für den Altbestand auf 1/4 gekürzt wurde –

Aufteilung Altgebäude bzw. Kürzung Einlagewert Altgebäude von 150.000,- auf 100.000,- (Schätzung) der Bf. ist zivilrechtlicher Eigentümer des gesamten Altbestandes - es steht ihm somit auch die Abschreibung für das EG zu entspricht im Ergebnis einer Abschreibung des Altbestandes in der Höhe von 50% der AK.“

Die Amtspartei beantragte im Zuge der Vorlage folgende Änderung in Bezug auf die Afa (Gebäudealtbestand) und Mieterinvestitionen hinsichtlich des Objektes „***W*** 1“ (ab 2009):

„Zuerkennung der Abschreibung für Abnutzung des Altbestandes Erdgeschoß - somit Abschreibungsbasis 50% von € 100.000,- - davon 1,5% entspricht einer AfA-Erhöhung von jährlich € 375,- ab 2009.

*Änderung der rechtlichen Würdigung hinsichtlich der Mieterinvestition der ***AA*** GmbH im Ausmaß von € 187.705,77 netto im Jahr 2010 und € 3.233,10 netto im Jahr 2011, da bis dato weder als Einnahme noch als Umsatz erfasst wurden: Hat sich der Mieter vertraglich zur Vornahme von Investitionen verpflichtet, so fließt dem Vermieter die entsprechende Einnahme bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Investition zu (VwGH 20.02.1998, 96/15/0086) und führt - nach der Art der Investition (Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand) - zu sofort oder verteilt abzugsfähigen Werbungskosten. Auch ein Gebäudezubau, den ein Dritter auf einem Grundstück des Steuerpflichtigen errichtet und der dem Steuerpflichtigen ins wirtschaftliche Eigentum wächst, ist als Einnahme anzusetzen (VwGH 23.9.1966, 1469/65). Eine mit der laufenden Miete verrechnete Mieterinvestition stellt eine Mietvorauszahlung dar und ist vom Vermieter zum Zeitpunkt der Beendigung der Mieterinvestition zur Gänze als Einnahme zu erfassen (VwGH 25.2.1970, 1794/68). (...)*

*Da sich die Mieterin (***AA*** GmbH) vertraglich verpflichtet hat, die Investitionen im Erdgeschoss des Gebäudes ***W*** 1 (1/3 der Gesamtbaukosten ca. € 187.000,-) zu tragen und lediglich eine Monatsmiete von € 25,- zu leisten hat, wird beantragt, die Mieterinvestition im Zeitpunkt der Vornahme bzw. Beendigung der Mieterinvestition zur Gänze als Einnahme bzw. Umsatz zu erfassen.“*

Die Amtspartei führte weiters aus, dass - entgegen dem Beschwerdevorbringen - die Erlassung von vorläufigen Bescheiden auch für die Zeiträume 2003 bis 2008 rechtens gewesen sei. Als

Begründung für die vorliegende Ungewissheit in den Jahren 2003 bis 2008 im Lichte der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren für vorläufige Bescheide (§ 209 Abs. 4 BAO) brachte diese vor:

„2003

*Der Umbau der Liegenschaft ***L***, ***PLZ124*** ***Ort3*** in 3 Wohneinheiten (EG, OG, DG) erfolgte im Jahr 2003.*

*Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 07/2003 – 10/2003 – Umbauphase ***L*** – wurde von der Prüferin folgender Sachverhalt festgestellt und die steuerliche Würdigung wie folgt getroffen (interner Vermerk vom 14.01.2004):*

*„***L*** ***NrX*** ist ein adaptiertes Einfamilienhaus, welches in 3 Wohneinheiten (EG, OG, DG) größtenteils im Zeitraum von Mai bis Sept. 2003 umgebaut wurde. Die Umbau- bzw. Zubauarbeiten waren im Zeitpunkt der Besichtigung (Dezember 2003) bereits abgeschlossen. Das EG wurde an die Mutter des Abgabepflichtigen (Abgpfl.) vermietet (siehe Mietvertrag vom 27.04.2003) und das DG (richtig das OG) wurde an die Ehegattin des Abgpfl. vermietet (siehe Mietvertrag vom 04.05.2003). Für das OG (richtig das DG) ist ein Mietvertrag (ab Feber 2004) in Vorbereitung an Hr. ***O*** *N**, ***Str1***/6, ***Ort1***. In der vorgelegten Prognoserechnung des Abgpfl. wurden die prognostizierten Mieteinnahmen nach Ansicht der BP unrichtig (zu optimistisch) dargestellt:*

- 1) Der Abgpfl. geht von der Vermietung der 3. Wohneinheit aus, ohne derzeit einen Mieter bzw. einen Mietvertrag vorweisen zu können.*
- 2) Die derzeit fließenden Mieteinnahmen gehen von einer jährlichen Indexanpassung aus, ohne im vorliegenden Mietvertrag mit der Ehegattin eine vertragliche Deckung zu finden (Stufenindex 5% Jahressprung wird bei derzeitiger Verbraucherpreisindexsituation nicht erreicht werden können).*
- 3) Ein Mieter ist die eigene Mutter, zweiter Mieter ist die Ehegattin, ein dritter Mieter ist noch nicht vorhanden. Die BP würdigt daher die prognostizierte Gesamtüberschussituation des Abgpfl. in seiner Prognoserechnung ***L*** (Gesamtüberschuss im 18. Jahr) als zu optimistisch und regt daher an, die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerveranlagungen 2003 und Folgejahre vorläufig durchzuführen und das Jahr 2004 als Überprüfungsjahr vorzumerken. ***W*** 1 entspricht von seiner Baustruktur einer Almhütte/Schihütte im ländlich alpinen Stil. Der Abgpfl. vermietet die Almhütte für Familien (Schiurlaub, Sommerurlaub) aber auch für Geburtstags-, Silvester- oder sonstige Feiern. Im vergangenen Jahr wurden Strom, Wasser und der Zufahrtsweg hergestellt. Lt. Angaben*

des Abgpl. ist eine Generalrenovierung in Höhe von ca. € 400.000,- bis € 500.000,- ab dem Jahr 2005 geplant. Lt. Prognoserechnung wurden jedoch nur € 300.000,- eingeplant, infolgedessen bis auf weiteres eine vorläufige Veranlagung sinnvoll erscheint.“

*Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung war ersichtlich, dass sowohl für das Objekt ***L*** (Einnahmen € 4.072,75, Werbungskosten € 12.524,69) als auch für das Objekt ***W*** (Einnahmen € 1.000,-, Werbungskosten € 6.567,34) Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erklärt wurden.*

*Es ist zwar richtig, dass die Mietverträge mit der Mutter und der Ehegattin des Bf. im Zuge der Veranlagung 2003 bereits vorgelegen haben, die Ungewissheit dem Grunde und der Höhe nach bestand allerdings weiterhin im Bereich der Vermietung der 3. Wohneinheit (DG) des Objektes ***L*** und der zukünftigen Nutzung des Objektes ***W***.*

Die vorläufigen Veranlagungen erfolgten aufgrund der Ergebnisse und der dargestellten Umstände somit zu Recht.

2004

*Im Zuge eines Vorhalteverfahrens (Nichteinhaltung der Prognoserechnung für das Objekt ***L***) wurde vom steuerlichen Vertreter am 06.05.2005 folgende Stellungnahme schriftlich eingereicht:*

„Bei der Ihnen ursprünglich übermittelten Prognoserechnung wurde davon ausgegangen, dass das Bauvorhaben bis Ende 2003 zur Gänze abgeschlossen ist und die drei im Haus befindlichen Wohnungen daher bereits ab 2004 zur Gänze vermietet werden können. Tatsächlich hat sich das Bauvorhaben aufgrund diverser Probleme verzögert und konnte erst im Mai 2004 vollständig abgeschlossen werden. Aus diesem Grund konnten die Wohnungen im Jahr 2004 auch noch nicht zur Gänze vermietet werden. Dazu kam, dass die angefallenen Bau- und Investitionskosten höher waren als ursprünglich geplant. Vor allem aus diesen Gründen wurde das Planergebnis des Jahres 2004 nicht erreicht. Inzwischen sind jedoch alle Wohnungen ganzjährig vermietet und aufgrund der höher als geplant angefallenen Baukosten konnte mit den Mietern aller Wohnungen auch eine höhere monatliche Miete als ursprünglich geplant vereinbart werden. Für die beiden Wohnungen im Erdgeschoß und im ersten Stock werden im Jahr 2005 ganzjährig Monatsmieten von € 550,- (Bruttobetrag inkl. USt) vereinnahmt, für die möblierte Wohnung (Ferienwohnung) im Dachgeschoß kann den erhaltenen Auskünften zufolge mit durchschnittlichen Einnahmen von rund € 600,- pro Monat (Bruttobetrag inkl. USt) gerechnet werden.“

*Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung war ersichtlich, dass sowohl für das Objekt ***L*** (Einnahmen € 12.863,61, Werbungskosten € 25.007,90) als auch für das Objekt ***W*** (Einnahmen € 2.470,93, Werbungskosten € 9.553,09) Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erklärt wurden. Aufgrund der obigen Ausführungen konnte auch im Zuge der Überprüfung der Veranlagung 2004 nicht festgestellt werden, ob und wann hinsichtlich der Vermietung ***L*** in einem absehbaren Zeitraum Überschüsse erzielt werden. Außerdem stehen die Aussagen hinsichtlich der Fertigstellung des Bauvorhabens und des Beginns der Vermietungen in Widerspruch zu den Aussagen im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung bzw. im Widerspruch zu den Wahrnehmungen der Prüferin im Jahr 2003 bzw. 2004. Auch die angegebenen Monatsmieten stimmen nicht mit den Mieten lt. den vorgelegten Mietverträgen überein. Für das Dachgeschoß wurde wiederum nur von einer möglichen Erzielung von Einnahmen in einer bestimmten Höhe ausgegangen und der Prognoserechnung somit geschätzte Einnahmen zugrunde gelegt. Die geplante Generalrenovierung des Objektes ***W*** hat noch nicht stattgefunden. Die vorläufigen Veranlagungen erfolgten aufgrund der Ergebnisse und der dargestellten Umstände somit zu Recht.*

2005

*Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung war ersichtlich, dass sowohl für das Objekt ***L*** (Einnahmen € 19.790,94, Werbungskosten € 23.294,56) als auch für das Objekt ***W*** (Einnahmen € 3.565,89, Werbungskosten € 8.337,75) Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erklärt wurden. Die geplante Generalrenovierung des Objektes ***W*** hatte entgegen der Aussagen des Bf. im Jahr 2005 offenbar noch nicht stattgefunden.*

*Eine Beurteilung der geplanten Vermietung ***W*** konnte somit auch im Jahr 2005 noch nicht endgültig vorgenommen werden. Die vorläufigen Veranlagungen erfolgten aufgrund der Ergebnisse und der dargestellten Umstände somit zu Recht.*

2006

*Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung war ersichtlich, dass für das Objekt ***L*** ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Einnahmen € 25.681,82, Werbungskosten € 20.758,22) und für das Objekt ***W*** ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen erklärt (Einnahmen € 1.211,33, Werbungskosten € 12.380,90) wurden. Mit der geplanten Generalrenovierung des Objektes ***W*** wurde im Sommer 2006 begonnen (Errichtung der Außenanlagen).*

*Eine Beurteilung der geplanten Vermietung ***W*** konnte somit auch im Jahr 2006 noch nicht endgültig vorgenommen werden. Die vorläufigen Veranlagungen erfolgten aufgrund der Ergebnisse und der dargestellten Umstände somit zu Recht.*

2007

Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung war ersichtlich, dass für das Objekt ***L*** ein geringfügiger Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Einnahmen € 23.800,-, Werbungskosten € 23.202,40) und für das Objekt ***W*** ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen (Einnahmen € 639,77, Werbungskosten € 18.020,12) erklärt wurden. Im Zuge der geplanten Generalrenovierung des Objektes ***W*** wurden auch im Jahr 2007 lediglich Arbeiten im Bereich der Außenanlagen durchgeführt.

Eine Beurteilung der geplanten Vermietung ***W*** konnte somit auch im Jahr 2007 noch nicht endgültig vorgenommen werden. Die vorläufigen Veranlagungen erfolgten aufgrund der Ergebnisse und der dargestellten Umstände somit zu Recht.

2008

Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung war ersichtlich, dass für das Objekt ***L*** ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Einnahmen € 24.512,72,-, Werbungskosten € 15.787,64) und für das Objekt ***W*** ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen (Einnahmen € 2.095,33 inkl. Anlagenverkäufe, Werbungskosten € 16.960,51) erklärt wurden.

Im Zuge der geplanten Generalrenovierung des Objektes ***W*** wurden auch im Jahr 2008 lediglich Arbeiten im Bereich der Außenanlagen durchgeführt. Hinsichtlich der Gebäudeerrichtung erfolgten im Herbst 2008 erste Planungsarbeiten bzw. die Bauverhandlung. Eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Ergebnisse aus den Vermietungen mit den prognostizierten Ergebnissen lt. Prognoserechnungen aus den Jahren 2004 und 2005 ergaben hohe Abweichungen in der Form, dass die tatsächlichen Ergebnisse deutlich hinter den erwarteten Ergebnissen lagen. Eine Beurteilung der geplanten Vermietung ***W*** konnte somit auch im Jahr 2008 noch nicht endgültig vorgenommen werden. Die vorläufigen Veranlagungen erfolgten aufgrund der Ergebnisse und der dargestellten Umstände somit zu Recht.

Es wird in Anlehnung an die Einwände des steuerlichen Vertreters darauf hingewiesen, dass die Tatsache, dass die Mietverträge mit der Ehegattin und der Mutter des Bf schon von Beginn an vorgelegen sind und damit offengelegt wurden, nicht bestritten wird. Diese Verträge wurden vorerst zur Kenntnis genommen, was allerdings nicht bedeutet, dass diese akzeptiert bzw. steuerlich bereits gewürdigt wurden. Diese Verträge waren auch nicht der Grund für die Erlassung vorläufiger Bescheide, sondern vielmehr der Umstand, dass beide Vermietungsobjekte umgebaut wurden und die beabsichtigte Nutzung bzw. das Ausmaß der Vermietungen dem Grunde und der Höhe nach ungewiss waren.

Im Zuge von Veranlagungen ist es nicht möglich bei Vorliegen mehrerer Einkunftsquellen eine davon als endgültig und eine andere in Form einer vorläufigen Veranlagung zu beurteilen. Liegt in einem Bereich eine Ungewissheit dem Grunde bzw. der Höhe nach vor, kann nur die gesamte Veranlagung des Kalenderjahres vorläufig erlassen werden.

Auch die Einwendung, dass für den Prüfungszeitraum bereits mehrfach Überprüfungen (ohne Beanstandungen) stattgefunden haben, vermag an der Rechtmäßigkeit einer Gesamtbeurteilung im Zuge einer Außenprüfung nichts zu ändern. Eine Nachschau im Sinne des § 144 BAO bzw. eine Umsatzsteuersonderprüfung im Sinne des § 147 BAO, bei denen die Befugnisse der Abgabenbehörde wesentlich geringer sind als bei einer Außenprüfung, stellt für eine spätere Außenprüfung im Sinn des § 147 BAO kein Hindernis dar (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0303). Die Tatsache, dass im Rahmen der eingeschränkten Überprüfung im Zuge einer Nachschau oder Umsatzsteuersonderprüfung keine Feststellungen getroffen wurden, steht Feststellungen im Rahmen einer umfassenden Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen nicht entgegen.

Das Bestehen einer Ungewissheit betrifft im vorliegenden Fall nicht das Hervorkommen neuer Tatsachen oder die "neuerliche" Beurteilung vorliegender Verträge, sondern ist lediglich für die Verjährung in Bezug auf § 208 Abs. 1 lit. d BAO iVm § 209 Abs. 4 BAO von Relevanz.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde waren die Voraussetzungen für die Erlassung vorläufiger Abgabebescheide aus den vorgenannten Gründen jedenfalls rechtmäßig, weshalb hinsichtlich der Abgabebescheide 2003 – 2008 Verjährung nicht eingetreten ist.

*Es wird die Abweisung des Beschwerdebegehrens und die Änderungen hinsichtlich a) der Abschreibung des Altbestandes ***W*** 1 (Erhöhung zugunsten des Bf.) ab 2009 und b) der Erfassung der Mieterinvestitionen als Einnahme bzw. Umsatz im Zeitpunkt der Beendigung der Mieterinvestitionen der Fa. ***AA*** GesmbH in den Jahren 2010 und 2011 beantragt.“*

Im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde im Rahmen eines **Erörterungstermins** (§ 269 Abs. 3 BAO) die Sach- und Rechtslage mit den Verfahrensparteien erörtert. Im Zuge dieser Verfahrenshandlung erzielten die Verfahrensparteien einen Konsens dahingehend, die gegenständliche Beschwerde einer Erledigung im amtseigenen Wirkungsbereich auf Grundlage des § 300 BAO zuzuführen. Im Zuge der für diese Lösung erforderlichen zahlenmäßigen Abstimmung zerfiel der Parteienkonsens, sodass letztlich die Erlassung der in Aussicht gestellten Aufhebungs- und Ersatzbescheide unterblieb.

In der mündlichen **Senatsverhandlung** wandte der Bf vorab ein, dass nicht nur, wie vom Finanzamt bereits erkannt wurde, für die Jahre 2000 bis 2002 eine Festsetzungsverjährung vorliege, sondern auch in Bezug auf die Jahre 2003 bis 2008. Die Behörde habe ohne Vornahme

von Überprüfungsverfahren in Bezug auf das Vorliegen einer Ungewissheit in sämtlichen beschwerdeverfangenen Zeiträumen vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erlassen. Die Bescheide seien zudem weder im Hinblick auf ihre Vorläufigkeit begründet noch hinsichtlich der Ermessensübung. Wie aus der IST-Rechnung zu entnehmen sei, habe das Objekt ***L*** bereits im 5. Jahr (ab 2002) einen Überschuss erzielt. Es bestehe der Anschein, dass die Behörde erkannt habe, dass beide Objekte innerhalb des Prognosezeitraumes einen Gesamtüberschuss abwerfen würden; aufgrund dessen habe die Behörde ihre Strategie dahingehend geändert, dass sie nunmehr die einzelnen Mietverhältnisse in Frage stelle bzw. als nicht fremdüblich qualifiziere. Der Bf bzw. seine steuerliche Vertretung gehe davon aus, dass die Bescheide in analoger Anwendung der §§ 93 und 307 BAO nichtig seien, zumal die Begründung für die Unsicherheit und die Ermessensentscheidung fehlten, welche im Rechtsmittelverfahren auch nicht nachholbar seien (§ 303 BAO per analogiam). Wann die subjektive Ungewissheit für die Behörde beseitigt werde, sei im Hinblick auf die Verjährung irrelevant.

Dem hielt die Amtsvertreterin folgendes entgegen: Es sei zwar richtig, dass die Ungewissheit in den bekämpften Bescheiden nicht dokumentiert worden sei, allerdings sei dieser Umstand insofern irrelevant, als gemäß der verwaltungsgerichtlichen Judikatur vielmehr zu prüfen sei, ob im Zeitpunkt der Erlassung eines vorläufigen Bescheides tatsächlich eine Ungewissheit bestanden habe. Sollte diese der Fall sein, so sei in einem zweiten Schritt zu evaluieren, ab welchem Zeitpunkt die Ungewissheit weggefallen sei. Erst im Zeitpunkt des Wegfallens der Ungewissheit beginne die Verjährung zu laufen. Die Überprüfung der Ungewissheit sei in Bezug auf sämtliche Mietverhältnisse vorzunehmen. Die Tatsache der Ungewissheit liege aus Sicht des Finanzamtes in jedem einzelnen Beschwerdejahr vor. Der Bf hatte aufgrund der USO-Prüfung sehr wohl Kenntnis von jenen Umständen, welche letztlich zur Erlassung von vorläufigen Bescheiden geführt haben. Auch sei der Bf vom Prüfungsorgan über die Problematik von Verträgen zwischen nahen Angehörigen in Kenntnis gesetzt worden.

Eine USO-Prüfung bilde naturgemäß nur einen kleinen Zeitraum (ggst Juli bis Oktober 2003) ab. Eine tiefgreifende Überprüfung der Sachlage könne daher nicht erfolgen. Aufgrund des umfangreichen Tatsachenkomplexes habe die Prüfung insgesamt über zwei Jahre gedauert. Entgegen dem Vorbringen des Bf können Ermittlungsschritte auch intern erfolgen; der Steuerpflichtige müsse nicht über jeden Schritt der Behörde informiert werden. Auch betreffe die Nachholung von Wiederaufnahmegründen ausschließlich das Verfahren nach § 303 ff BAO und könne nicht im Wege der Analogie auf das Verfahren nach § 200 BAO übertragen werden.

Der Bf setzte dem entgegen, dass er keine Kenntnis davon gehabt habe, weshalb die Behörde eine vorläufige Veranlagung vorgenommen habe. Auch sein damaliger Steuerberater ***MR*** habe ihm dies nicht erklärt. So habe er (Bf) keine Notwendigkeit gesehen, gegen die vorläufigen Bescheide ein Rechtsmittel einzubringen, zumal er aufgrund der „Zwischenprüfung“ (Uso-Prüfung) davon ausgegangen sei, dass die Mietverhältnisse auch in

Zukunft steuerlich anerkannt würden. Die beiden Prüferinnen ***R*** und ***H*** hätte ihm erklärt, was bei Vermietung an nahe Angehörige allgemein zu beachten sei. Die ihm (Bf) vorliegende Niederschrift vom 14.01.2004 divergiere vom internen Aktenvermerk vom selben Tage.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, die Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide diene nicht dazu der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung erforderlichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen.

Im Zuge der Verhandlung wurde der vormalige Mieter des Objektes ***W*** (Dachgeschoss DG) Mag. (FH) *P* ***MM*** zeugenschaftlich zum Bestandverhältnis mit dem Bf befragt. Dieser gab zu Protokoll, dass der Bf als Gf der *Verein* ***1*** sein damaliger Vorgesetzter gewesen sei. Im DG des Objektes hätten sich zwei Wohneinheiten befunden, wovon er die rechts des Stiegenaufganges situierte Wohnung angemietet habe. Die links der Stiege gelegene Wohnung sei damals leerstehend gewesen. Die 105 m2 Wohnfläche laut Mietvertrag würden wohl aus der Mitbenützung der Räumlichkeiten im EG resultieren. Mit dem Bf als Bestandgeber sei u.a. die Entrichtung des Mietzinses in bar für mehrere Monate im Voraus vereinbart worden. Er habe die Wohnung angemietet um etwas Abstand von daheim zu gewinnen. Er sei damals 24 Jahre alt und alleinstehend gewesen. Zudem sei die Wegstrecke zwischen Wohnung und Dienststelle in ***Mh*** näher gewesen als sie vom Elternhaus in ***Kt*** aus gewesen wäre. Im März 2012 habe er seinen Wohnsitz wieder nach ***Kt*** verlegt, da er eine Anstellung bei der Gemeinde ***123*** erhalten habe. Insgesamt sei die Wohnsituation in ***W*** sehr einsam gewesen. Hin und wieder - gefühlt einmal wöchentlich - seien Frau und Herr ***NN*** erschienen. Vom Bestandgeber habe er stets Belege über die von ihm erbrachten Barzahlungen erhalten. Er habe den Vertrag noch bis Ende Oktober 2012 aufrecht belassen, da er aufgrund einer neuen sehr fordernden Anstellung keine Zeit gefunden habe diesen aufzukündigen.

Im Zuge der weiteren Befragung gab der Zeuge an, dass er theoretisch das ganze Haus nutzen habe können. Im Laufe der Einvernahme korrigierte der Zeuge seine Aussage, wonach sich im DG zwei Wohneinheiten befunden hätten. Der Raum links des Stiegenhauses sei vielmehr eine Art Aufenthaltsraum gewesen, welcher nicht als eigene Wohneinheit qualifiziert werden könne, zumal Küche und Sanitärbereich gefehlt hätten. Er habe jedenfalls einen Schlüssel für das gesamte DG besessen, habe allerdings faktisch nur den rechten Teil benützt.

Der Bf legte zum Mietverhältnis mit ***MM*** einen Polierplan vor und kennzeichnete in der Verhandlung die von ***MM*** gemieteten Teile mit einem blauen Textmarker. Gleichzeitig hielt dieser fest, dass der heute dem Gericht übergebene Ausführungsplan der richtige sei; die bisher im Akt einliegenden Polierpläne seien keine Ausführungspläne, sondern im Zuge der Planung entstanden. Die blau schraffierten Flächen würden insgesamt 105m2 (Wohnung

rechts der Stiege, Arbeitsraum und Fläche des Stiegenhauses im OG) ausmachen und lägen dem Mietvertrag zugrunde.

Zum Mietvertrag mit seiner Mutter ****A**** gab der Bf an, dass dieser durch einen behindertengerechten Umbau der Erdgeschosswohnung die Unterbringung in einem Pflegeheim erspart geblieben sei. Die Ausmittlung des Mietzinses sei mit der Hilfe der Fachreferenten der Wirtschaftskammer, Landwirtschaftskammer, Arbeiterkammer sowie seines Steuerberaters erfolgt. Die hohen Vorauszahlungen der Mieterin hätten letztendlich seiner Absicherung gedient. Eine Abgeltung des bestehenden Wohnrechtes sei nicht erfolgt, zumal dieses nach Rücksprache mit den Interessensvertretungen und seinem damaligen Steuerberater wertlos gewesen sei. Die Wohnung sei stark abgewohnt und nicht mehr zeitgemäß ausgestattet gewesen. Schriftliche Unterlagen in Bezug auf die mit den Interessensvertretungen geführten Gespräche seien allerdings nicht vorhanden.

Die Amtsvertreterin replizierte, dass eine Wertlosigkeit des Wohnrechtes aus den Unterlagen, etwa aus der Mitteilung der Firma *****2P**** (der Gutachter komme darin auf einen Wertansatz von € 180.000) vom 7.5.2003 nicht zu entnehmen sei. Im Übrigen sei es fremdunüblich auf ein bestehendes Mietrecht unentgeltlich zu verzichten um es dann in der Folge gegen Entgelt anzumieten. Ebenso nicht fremdüblich sei, wenn ein verbüchertes Wohnrecht, nach dessen vertraglicher Aufhebung nicht gelöscht, sondern weiterhin im Grundbuch verbleibe. Daraus folge konsequenterweise, dass ein nach außen in Erscheinung treten des Vorganges eben nicht stattgefunden habe.

Der Bf wandte eine, dass ein nicht nutzbares Objekt zum damaligen Zeitpunkt einen monetären Wert von ca. € 700/m² aufgewiesen habe, was bei 280m² einen Wertansatz von € 196.000 ergäbe. Das Gutachten von *****2P**** sei in Ordnung.

Zum Mietverhältnis mit der Gattin *****B***** betreffend *****L***** gab der Bf an, dass dieses von September 2003 bis Dezember 2007 angedauert habe.

Die Vermietung des DG in *****L***** sei an Frau *****O****, Frau *****P*****, Herrn *****O***** sowie Herrn *****V* ***NN***** (Cousin) erfolgt. Das längste Mietverhältnis wurde mit Frau *****O**** begründet und dauerte von 2005 bis 2007 an. Sämtliche Mietverträge seien mündlich abgeschlossen worden. Im Dachgeschoss sei wie auch im OG eine Wohneinheit vorhanden gewesen, aus welcher man bei Bedarf zwei Einheiten konstruieren konnte.

Die *****AA***** GmbH habe ab 2005 den nördlichen Teil angemietet. Der südliche Teil des DG sei von Frau *****O**** angemietet worden. Ab 2008 habe die *****AA***** GmbH das gesamte DG angemietet.

Dem hielt die Amtsvertreterin entgegen, dass im Jahre 2004 das DG abwechselnd von Frau *****O**** und Frau *****P***** in Bestand genommen worden seien. Dies habe in beiden Fällen

eine Ferienwohnung betroffen. Der Bf habe allerdings auch geltend gemacht, dass das DG von der ***AA*** GmbH gemietet worden sei. Darin bestehe ein Widerspruch.

Dem entgegnete der Bf, dass eben nur ein Teil des DG von der ***AA*** GmbH gemietet worden sei. Über Befragen gab der Bf zu Protokoll, dass die Rücküberweisung der Miete per 17.12.2010 aus dem Grund erfolgt sei, da der Mietvertrag von der Bruttofläche ausgegangen sei, gesetzlich aber die Nettofläche heranzuziehen sei. Auch die Einberechnung des Podestes wie auch die unrichtige Flächenanzahl seien korrigiert worden.

In Bezug auf das Objekt „***W***“ gab der Bf zum Mietverhältnis mit der ***AA*** GmbH (EG) über Befragen an, dass der zweite Mietvertrag, also jener mit einem vereinbarten Kündigungsverzicht der Richtige sei. Dass es in Bezug auf ein Mietverhältnis zwei divergierende Verträge gäbe, beruhe auf einem menschlichen Versagen.

Die Miethöhe sei auf Anraten des steuerlichen Vertreters auf nahezu Null reduziert worden. Bei der Ermittlung des Investitionsvolumens sei er von einem monatlichen Mietzins von € 900 für 13 Jahre, ds € 145.000 zuzüglich € 10.000 Inneneinrichtung und € 30.000 Außenanlagen ausgegangen. Dies ergäbe eine Summe von € 190.000.

Dem hielt die Amtsvertreterin entgegen, dass aus Sicht des Finanzamtes sowohl Miethöhe als auch Dauer des Mietverzichts fremdunüblich seien; so fänden sich auch keinerlei Regelungen über das Schicksal der Mieterinvestition nach Beendigung des Mietverhältnisses.

Ferner hielt der Bf in Bezug auf das Objekt ***W*** fest, dass die Renovierung sehr spät begonnen habe, zumal das Widmungsverfahren viel Zeit (bis 2007) in Anspruch genommen habe. Auch sei die Wohnung nicht als Ehewohnung zu werten; diese befinde sich in ***Stadt1***, wo sich sein Lebensmittelpunkt und der seiner Gattin befinde und auch die Kinder zur Schule gingen.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass die Bestimmung des § 20 EStG 1988 in Bezug auf das Mietverhältnis mit der Gattin nicht anwendbar sei. Auch sei der vom Finanzamt beantragte Ansatz der Mieterinvestitionen 2010 und 2011 nicht korrekt. Fakt sei, dass im Jahre 2023 die Ablöse vom gerichtlich beeideten Sachverständigen mit € 33.000 festgesetzt und vom Bf auch zur Überweisung gebracht worden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte, das Gericht möge ihrem im Vorlagebericht gestellten Antrag folgen und die Beschwerde als unbegründet abweisen sowie die angefochtenen Bescheide im Hinblick auf die Jahre 2010 und 2011 zum Nachteil des Bf abändern und die getätigten Mieterinvestitionen steuerlich erfassen. Weiter beantragte die Amtsvertreterin auch die Erhöhung der Afa bei den Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 um € 375 p.a. (***W***) laut Vorlagebericht.

Der Bf bzw. dessen steuerlicher Vertreter beantragte der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und die bekämpften Bescheide aufzuheben bzw. den Rechtszustand herzustellen, der vor deren Erlassung gegeben war.

Dem Bf wurde eingeräumt, binnen einer Frist von 14 Tage jene Urkunden dem Gericht vorzulegen, welche er im Zuge der Verhandlung nicht vorlegen konnte (Belege hinsichtlich vollständiger Berichtigung des Mietzinses betreffend Mietverhältnis ****A** **NN****, Nachweis, wer die Miete betreffend das Mietverhältnis mit Josef *****HB***** zur Einzahlung brachte, etc.).

Mit E-Mail vom 18.9.2024 begehrte der Bf die Verlängerung der Frist für die Vorlage von Belegen um weitere 14 Tage.

In seiner E-Mail vom gleichen Tage führte der steuerliche Vertreter abermals aus, dass eine Verjährung der Abgabefestsetzung eingetreten sei, weshalb die bekämpften Bescheide bereits aus diesem Grunde nicht ergehen hätten dürfen. In den angefochtenen Bescheiden fänden sich keine Hinweise, die eine Vorläufigkeit rechtfertigen würden. Ebenso fehle die Begründung in Bezug auf das geübte Ermessen. Worin die Ungewissheit im Tatsachenbereich gelegen sein soll, gehe aus den bekämpften Bescheiden definitiv nicht hervor. Auch habe es den Anschein, dass sich das Finanzamt selbst nicht sicher gewesen sei, weshalb es vorläufige Bescheide erlassen habe.

Die Verjährung beginne bei vorläufigen Bescheiden mit Ablauf des Jahres zu laufen, an dem die Ungewissheit weg falle (§ 208 Abs. 1 lit d BAO). Dies sei nach objektiven Kriterien zu beurteilen. Wann subjektiv für die Behörde die Ungewissheit beseitigt werde, sei für die Verjährung irrelevant. Die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit d BAO sei nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen worden sei, obwohl keine Ungewissheit bestanden habe (VwGH 18.10.1984, 83/15/0085; diesfalls richte sich Beginn und Lauf der Verjährung nach lit a der besagten Norm).

Wiederholend führte der steuerliche Vertreter aus, dass sowohl die USo-Prüfung 2004 als auch jene aus 2009 keinerlei Hinweise auf die Vorläufigkeit der zu ergehenden Bescheide enthalten würden. Die in der BAO verankerte Offenlegung- und Wahrheitspflicht müsse vice versa auch für die Behörde gelten. Wenn die Behörde „intern geheim paktiert“ werde zudem der Grundsatz des Parteiengehörs verletzt.

In Bezug auf den Antrag der Amtspartei, das Gericht möge die Kostenübernahme am Objekt *****W***** durch die *****AA***** GmbH als Mieterinvestition werten und steuerlich in den Jahren der Fertigstellung (2010 und 2011) steuerlich in Ansatz bringen, führte der steuerliche Vertreter aus, dass eine derartige Vorgehensweise nur gerechtfertigt wäre, wenn der Mieter aufgrund des Mietvertrages zur Kostenübernahme verpflichtet wäre. Im vorliegenden Fall sei eine Verpflichtung zur Kostentragung nicht erkennbar; es bestehe nur eine Berechtigung zur

Vornahme von baulichen Veränderungen. Es sei auch vertraglich festgelegt worden, dass der Mieter (**AA** GmbH) insoweit auch keinen Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen habe, als diese bei Beendigung des Bestandverhältnisses im Mietobjekt verbleiben. Wenn Investitionen bis zur Beendigung des Mietverhältnisses zurückgenommen werden können und der Mieter diese ohne Verpflichtung leiste, fließe der dem Vermieter daraus erwachsene Vorteil erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zu. Unter der Möglichkeit der Zurücknahme der Investitionen sei die rechtliche Möglichkeit gemeint und nicht die das physische Rückbauen der Investitionen. Im Mietvertrag werde dem Mieter für die gesamte Dauer des Bestandverhältnisses das Recht eingeräumt, das Bestandsobjekt auszubauen und zu gestalten, was naturgemäß auch die Berechtigung beinhalte die getätigten Investitionen wieder rückgängig zu machen.

In Bezug auf die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses mit der Ehegattin wandte der steuerliche Vertreter ein, dass lediglich 25% der diesbezüglich angelaufenen Werbungskosten auszuscheiden wären, zumal die beiden Objekte nicht nur vom Bf, sondern von der gesamten Familie (Bf, Gattin und zwei Töchter) genutzt worden seien.

Der steuerliche Vertreter beantragte die zeugenschaftliche Ladung des mit der Erlassung der BVE betrauten Finanzbeamten Dr. **J**, der beiden Prüferinnen **R** und **H**, des Mieters **HB** sowie die Durchführung eines Ortsaugenscheines an den beiden Objekten durch den gesamten Senat.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

A. In Bezug auf das Objekt „L** **NrX**“:**

Mit Übergabsvertrag vom 9.6.2000 übertrug die Mutter des Bf, Frau **A** **NN**, das genannte Bauwerk unentgeltlich an ihren Sohn (Bf). Als Übergangsstichtag wurde der 1.7.2000 vereinbart. Die Übergeberin hielt sich ein Wohnungsgebrauchsrecht an den im Erdgeschoss situierten Räumlichkeiten samt Gartenbenützung zurück. Zudem wurde vereinbart, dass die Übergeberin die Betriebskosten sowie Kosten für elektrische Energie und Heizung zu tragen habe. Zwischen den Vertragsteilen wurde weiters die Wartung und Pflege der Übergeberin in alten Tagen (Reinigung der Wohnung, Arzt holen, Erledigung von Einkäufen etc.) als Reallast vereinbart. Sowohl Wohnungsgebrauchsrecht als auch Reallast wurden grundbücherlich sichergestellt.

In einem Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 9.6.2000, datiert mit 3.8.2001 bzw. 7.11.2001 (Gegenzeichnung), hielten die Vertragsteile fest, inzwischen sei festgestellt worden, dass die vom Gebrauchsrecht umfassten Teile sich in einem dringend renovierungsbedürftigen Zustand befänden und der Bf als Liegenschaftseigentümer verpflichtet sei die diesbezüglich

erforderlichen Renovierungs-, Umbau- und Sanierungsarbeiten vorzunehmen. Die diesbezüglich anfallenden Kosten wurden mit „rund Euro 200.000“ beziffert.

In Pkt IV hielten die Vertragsparteien wörtlich fest:

*„Frau ***NN*** erklärt sich im Gegenzug dazu bereit, auf das ihr im Übergabsvertrag eingeräumte Wohnungsrecht zu verzichten und mit Wirksamkeit ab 1. Dezember 2001 einen Mietvertrag mit ihrem Sohn abzuschließen. In diesem Mietvertrag, der die gesamte Übergabsliegenschaft einschließlich Außenanlagen umfasst, wird ein angemessener ortsüblicher Mietzins für den Mietgegenstand vereinbart“.*

Nachdem der Bf das Wohnhaus einer Generalsanierung unterzogen hatte, versuchte dieser zunächst das OG und DG über eine Makleragentur zu vermieten.

In Bezug auf das EG bestand die Vereinbarung mit der Mutter in Form des Nachtrages zum Mietvertrag. Letztendlich wurden ohne Zutun der Makleragentur (diese bestätigte im Jahre 2012, dass die beiden Objekte aufgrund der Situierung in Verbindung mit der Ausstattung nicht vermietbar wären) nachstehende Mietverhältnisse begründet:

a.) Mietverträge mit **A ***NN*** (Mutter)**

Mit **Mietvertrag vom 2.12.2001** mietete **A** ***NN*** (vormalige Übergeberin) von ihrem Sohn (Bf) das gesamte Objekt ***L*** (laut Vertrag: EG, OG und DG) ab dem 1.12.2001 auf unbestimmte Zeit zu einem vereinbarten Mietzins von € 400 brutto (indexangepasst). Zwischen den Vertragsteilen wurde vereinbart, dass der Mietzins auf das Konto des Bestandgebers zu überweisen sei.

Festgehalten wurde zudem, dass der Vermieter beabsichtige das Objekt zu renovieren.

In der am **27.4.2003 abgeschlossenen Vereinbarung** hielten die Vertragsteile fest, dass das besagte Mietobjekt wegen Renovierungsarbeiten in der Zeit zwischen 04/2003 und 08/2003, sohin für fünf Monate, nicht benützbar sei. Die Mieterin (Mutter des Bf) verpflichtete sich unter Freistellung von Mietzinszahlungen eine Ersatzwohnung zu beziehen.

Weiters wurde festgehalten, dass nach erfolgter Renovierung ausschließlich die im Erdgeschoss gelegenen Räumlichkeiten an **A** ***NN*** vermietet werden. Nicht mehr an **A** ***NN*** in Bestand gegeben wurden die Räumlichkeiten des OG und des DG. Unverändert blieb das Recht der Mieterin die Außenanlagen mitzubedenützen. Der Mietzins blieb ob der getätigten Verbesserungen am Mietgegenstand unverändert.

In Bezug auf die Zahlungsabwicklung erfolgten Bareinzahlungen auf das Konto des Bf, zum Teil in monatlichen Beträgen (dies insbesondere in den Anfangsjahren), zum Teil kumuliert für

mehrere Monate im Voraus (bspw. Re 12.4.2008 „Miete 7-12/2008 € 3.120“ oder 21.2.2006 „April bis Sept. pauschal € 3.300“).

Der Bf gab an, dass ihm seine Mutter den Mietzins in bar übergeben habe und er diesen auf sein bei der ***Bank1*** ***Stadt1*** geführtes Konto zur Einzahlung gebracht habe.

Die Mutter des Bf verstarb nach einjährigem Krankenhausaufenthalt im Oktober 2010.

Auch im Jahr 2010 erfolgten Bareinzahlungen des Mietzinses auf das Konto des Bf.

b) Mietvertrag mit Gattin Mag. *B*** ***NN*****

Mit dem am 4.5.2003 zwischen dem Bf und dessen Gattin ***B*** ***NN*** abgeschlossenen Bestandvertrag wurde die Anmietung des OG (im Vertrag fälschlicherweise 2. OG bezeichnet) um einen Bestandzins von € 420 brutto per 1.9.2003 vereinbart. Der Mietgegenstand umfasste 85m² und bestand aus Küche, Vorraum, Balkon, 2 Schlafzimmer, WC und Bad. In der Folge dauerte das Mietverhältnis bis zum 31.12.2007 hin an und wurde von Seiten der Mieterin mit der Begründung, dass sie nach Ende ihrer Karenzzeit wieder in ***Stadt1*** wohne und dort einer Erwerbstätigkeit nachgehe, schriftlich aufgelöst.

In Bezug auf den Grund der Anmietung gab der Bf an, dass damit dem Interesse seiner Gattin eine Freizeitwohnung innezuhaben, entsprochen worden sei. Da sie Schwangerschaftsprobleme gehabt habe, habe sie Unterstützung durch ihre Eltern, die in der Nähe wohnten, erfahren. Zudem sei so eine Betreuung seiner Mutter **A** ***NN***, die im selben Gebäude gewohnt habe, möglich gewesen. Die Wohnung ***L*** sei ein Zweitwohnsitz für seine Gattin gewesen.

Die Bezahlung der Miete erfolgte stets in bar.

c) Mietvertrag mit der *AA*** GmbH**

Der vom damaligen steuerlichen Vertreter Dr. ***StB1*** der Betriebsprüferin im Zuge des Prüfungsverfahrens (2014) erstmals ausgehändigte Mietvertrag trägt das Datum 5.11.2012. Darin wurde festgehalten, dass das Mietverhältnis bereits am 1.9.2005 zu laufen begonnen habe.

Der im Mietvertrag aus 2012 ausgewiesene Vertragsgegenstand umfasst das OG, das DG, den Keller sowie drei KFZ Abstellplätze. Als Mietzins ist der Betrag von € 1.813,50 (brutto und indexangepasst) ausgewiesen.

Mietzinszahlungen hinsichtlich des DG erfolgten laut Feststellungen der Außenprüfung bereits im Jahre 2006 (Re vom 1.4.2006 betreffend Zeitraum 09/2005 bis 06/2006, d.s. 10 Monate iHv € 8.160 brutto; Re vom 2.1.2007 betr. Zeitraum 01-12/2007 iHv € 10.080 brutto). In Bezug auf

das OG erfolgten Fakturen ab 2008 (Re vom 22.5.2008 für den Zeitraum 4-12/2008 iHv € 2.880).

Festzuhalten ist, dass der vom Verein „Region Großglockner/Mölltal - Oberdrauburg“ gehaltene Geschäftsanteil an der ***AA*** GmbH per Notariatsakt vom 28.7.2008 an den Bf um einen (symbolischen) Abtretungspreis von € 1 abgetreten wurde. Als Übergangsstichtag wurde der 10.8.2008 vereinbart. Die ***AA*** GmbH firmierte bis zum 27.10.2008 unter der Anschrift „***Mh*** ***NrY***“, ab dem 28.10.2008 unter der Anschrift „***L*** ***NrX***“.

Weitere aktenkundige Mietverhältnisse in Bezug auf „*L***“ (DG) erfolgten mit**

d) Heidrun *p*****

in Bezug auf die im DG situierte Dachgeschosswohnung („Ferienwohnung“), wobei diesbezüglich keine schriftliche Vertragsurkunde existiert und die Begleichung des Mietzinses kumuliert, zum Teil im Vorhinein, zum Teil im Nachhinein erfolgte (siehe Darstellung im Vorlagebericht Seite 12). Die Ferienwohnung wurde von der Mieterin (Angestellte der PGB GmbH) in den Zeiträumen 7-10/2004 und 18.6.-2.7.2005 angemietet;

e) *V* ***NN*** (Cousin des Bf)**

ebenso in Bezug auf die Ferienwohnung. Auch hier liegt keine schriftliche Vereinbarung vor; die Anmietung erfolgte für den Zeitraum 5-6/2004 (Re vom 7.6.2004 iHv € 1.100);

f) Mag. (FH) *O****

in Bezug auf die Ferienwohnung im DG für die Zeiträume 4/2005 bis 12/2007.

Laut ZMR hatte Frau ***O** in der Zeit vom 11.4.2005 bis zum 2.7.2007 ihren HWS in ***L*** ***NrX***. Frau ***O** ist eine ehemalige Angestellte der ***AA*** GmbH.

Aktenkundig sind diverse an Frau ***O** ergangene Fakturen, die zumeist kumuliert über mehrere Monate ausgestellt wurden (bspw. Re vom 3.7.2007 betreffend Jänner bis Juni 2007 über € 1.500; Re vom 2.4.2007 betreffend Juli bis Dezember 2007 über € 1.500; Re vom 2.1.2006 betreffend Jänner bis März 2006 über € 1.800; Re vom 19.6.2006 betreffend April bis Juni 2006 über € 1.320; etc.). Eine aktuelle Meldeanschrift von ***O** liegt nicht vor; laut ZMR Abfrage ist ***O** in die Schweiz verzogen.

Ein schriftlicher Mietvertrag mit Frau ***O** ist ebenfalls nicht aktenkundig.

B. In Bezug auf das Objekt „*W*** 1“**

Das genannte Objekt („Alm- und Skihütte“) wurde dem Bf per Übergabsvertrag vom 9.6.2000 von seiner Mutter ****A** **NN**** unentgeltlich übertragen.

Im Zeitraum 2000 bis 2008 wurde aus der Vermietungstätigkeit laut „Überschussrechnung ****W****“ ein Gesamtverlust in Höhe von rund € 87.000 erzielt.

Ab 2005 erfolgte eine umfassende Generalsanierung, welche mehrere Jahre andauerte und ein Investitionsvolumen von rund € 500 Tsd erforderte.

Während das Objekt „****W** 1**“ vor der Renovierung als „urige Almhütte“ an Wanderer und sonstige Gäste vermietet wurde, versuchte der Bf nach erfolgtem Umbau primär die Vermietung an Dauermieter. Neben dem EG (127m²) weist das Objekt ein OG (140m²), ein Dachgeschoss (143m²) sowie einen Keller (57m²) auf.

Die mit der Mietersuche beauftragte Makleragentur ****2**** teilte mit Schreiben vom 5.11.2012 mit, dass eine Vermietung des Objektes aufgrund der Situierung nicht möglich gewesen sei. Eine erfolgreiche Vermittlung sei daher nicht zustande gekommen.

Vom Bf wurden in der Folge nachstehende Mietverhältnisse mit folgenden Bestandnehmern begründet:

a) Mietvertrag mit **AA**** GmbH**

Mit Mietvertrag vom 24.9.2008 wurde das EG des Objektes an die ****AA**** GmbH (der Bf ist Gesellschafter-Gf dieser Gesellschaft), beginnend ab 1.10.2008, zu einem Bestandzins von € 25 vermietet. Die Mieterin gab bekannt, dass sie die Sanierungskosten in Höhe von maximal einem Drittel der gesamten Investitionskosten am Objekt ****W**** übernehmen werde. Der Vermieter (Bf) verzichtete auf das Recht zur Kündigung bis Dezember 2020. § 13 dieses Vertrages hält fest, dass die Mieterin beabsichtige, den Mietgegenstand auf eigene Kosten für ihre betrieblichen Zwecke umzubauen; gleichzeitig erteile der Vermieter bereits jetzt seine Zustimmung für die baulichen Maßnahmen.

Eine weitere Vertragsurkunde, datiert und unterzeichnet ebenso am 24.9.2008, weist als Mietgegenstand den Veranstaltungsraum des EG im Ausmaß von 55,54m², welcher nur für „Projektpräsentationen, Veranstaltungen, Vorträge, Besprechungen mit Geschäftspartnern, Sitzungen etc“ verwendet wird. Ein Kündigungsverzicht wurde von Seiten des Vermieters lediglich bis zum Jahresende 2008 abgegeben. Als Mietzins wurde ebenso € 25 per Monat vereinbart.

Der Bf gab im Zuge der Verhandlung an, dass der erstgenannte Vertrag mit dem Kündigungsverzicht bis Ende 2020 der Richtige sei.

b) Mietverhältnis Gattin **B******

Das OG (bestehend aus Wohnzimmer, Küche, 2 Schlafzimmer, 2 Bäder im Flächenausmaß von ca. 138 m²) des Objektes wurde ab Dezember 2009 an die Gattin ***B*** ***NN*** zu einem Bestandzins von € 840 vermietet. Vereinbart wurde, dass der Mietzins halbjährlich im Voraus in bar zu entrichten sei. Im Jahr 2010 erfolgten Mietzinszahlungen von € 17.660. Die Wohnung diene der Familie des Bf. als Zweitwohnung für Erholung und Freizeitgestaltung.

c) Mietverhältnis Mag (FH) *MM*****

Das DG des Objekts wurde ab Juli 2010 an den Dienstnehmer der ***AA*** GmbH, Mag (FH) *P* ***MM***, zu einem monatlichen Bestandzins von € 650 vermietet. Vertraglich vereinbart wurde zunächst die Befristung des Mietverhältnisses bis Dezember 2011. Das Mietverhältnis wurde in der Folge einvernehmlich bis zum 31.12.2012 bzw. – nach Angaben des Zeugen ***MM*** – bis Oktober 2012 verlängert.

Der Bestandzins wurde zum Teil in bar zum Teil per Überweisung, stets über mehrerer Monate vom Voraus, entrichtet.

Bei einer von Seiten der Betriebsprüferin am 13.7.2012 erfolgten Vernehmung des besagten Mieters als Auskunftsperson gab dieser an, dass er geplant habe seinen Lebensmittelpunkt nach ***W*** zu verlegen; er sei damals bei der *Verein* Großglockner /Mölltal-Oberdrautal beschäftigt gewesen. Aufgrund der Nähe zu seinem Arbeitsort (***Mh***) und der bestandenen Mitfahrgelegenheit mit dem Bf (damaliger Vorgesetzter von ***MM***) sei die Anmietung der im DG situierten Wohnung vorteilhaft gewesen.

Laut ZMR-Abfrage habe ***MM*** in der Zeit zwischen dem 30.03.2010 und dem 13.03.2012 in ***W*** 1 seinen HWS gehabt. ***MM*** gab im Zuge seiner Befragung durch die Prüferin am 13.7.2012 an, dass er derzeit die Wohnung lediglich am Wochenende zu Erholungszwecken benütze. Er werde von seiner Mutter und seinem Großvater finanziell unterstützt und beziehe auch eine Waisenrente.

Der am 1.4.2010 abgeschlossene Mietvertrag weist ein gemietetes Flächenausmaß von 105 m² bestehend aus Aufenthaltsraum, Küche, Gang, Vorraum, 2 Schlafzimmern, Bad mit WC und WC gesondert, auf.

Im Zuge der Einnahme von ***MM*** vor dem BFG sprach dieser vorerst von der bestehenden Mitbenutzungsmöglichkeit des Erdgeschosses. Im Laufe der Befragung gab der Zeuge an, dass er die Möglichkeit gehabt habe, auch die restlichen Teile des OG mitzubedenützen. Der Bf hingegen begründete die vertraglich festgehaltene m²-Zahl mit dem Einschluss von Vorraum und Stiegenhausflächen.

d) Mietverhältnis Josef *HB*****

Diesbezüglich existiert kein schriftlicher Mietvertrag. Die vom Bf ausgestellte Rechnung vom 15.2.2009 weist eine Pauschalsumme von € 18.000 aus und betrifft die Anmietung des gesamten Objektes für den Zeitraum 01-03/2009.

Fakt ist, dass das EG des Objektes bereits ab Oktober 2008 an die ***AA*** GmbH vermietet war.

2. Beweiswürdigung

Der erkennende Senat gründet seine Beweiswürdigung auf das gesamte schriftliche und mündliche Vorbringen der Verfahrensparteien im erst- und zweitinstanzlichen Verfahren, insbesondere auf die Aussagen der Parteien in der mündlichen Verhandlung. Ebenso herangezogen wurden die Aussagen des als Zeugen einvernommenen ehemaligen Mieters Mag. ***MM***.

Die vom erkennenden Senat in concreto erfolgte Beweiswürdigung zu den einzelnen Streitpunkten mögen aus Pkt. 3 dieses Erkenntnisses entnommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

A) Zum Einwand der Verjährung

In der Beschwerde führte der Bf aus, dass die Jahre 2003 bis einschließlich 2008 verjährt seien, sodass eine Abgabefestsetzung für die besagten Zeiträume in Form von endgültigen Bescheiden unzulässig sei.

Dem hielt die Amtspartei entgegen, dass eine Ungewissheit in sämtlichen Beschwerde Jahren vorliegen würde. Explizit benannt wurden diese Gründe, die die seinerzeitige Erlassung vorläufiger Bescheide rechtfertigen würden, im Vorlagebericht.

Richtig ist, dass sowohl die Umsatz- als auch die Einkommensteuerbescheide der beschwerdeverfangenen Jahre zunächst gemäß § 200 BAO vorläufig ergingen. Keine dieser Bescheide enthält eine ordnungsgemäße Begründung in Bezug auf die Vorläufigkeit. Auch in Bezug auf das geübte Ermessen fehlt jegliche substantielle Begründung.

Mit den vorläufigen Bescheiden bejahte die belangten Behörde zunächst die unternehmerische Tätigkeit sowie die Einkunftsquelleneigenschaft der beiden Objekte und veranlagte erklärungskgemäß.

Es ist zutreffend, dass für den Bf bzw. für dessen damaligen steuerlichen Vertreter nicht explizit erkennbar war aus welchen Erwägungen bzw. Überlegungen heraus, die Behörde zunächst eine vorläufige Veranlagung vornahm. Dass der Grund für die Vorläufigkeit dem Bf bzw. seinem steuerlichen Vertreter in Anbetracht der Ergebnisentwicklung wohl bekannt gewesen sein

musste, mag durchaus der Fall sein, ist allerdings unerheblich. Die vorläufigen Bescheide selbst sind daher mit einem wesentlichen Mangel behaftet, welcher allerdings nicht so schwer wiegt, dass die Bescheide nichtig wären.

Fakt ist aber auch, dass die Vorläufigkeit selbst in keinem Jahr bekämpft wurde. Sämtliche vorläufigen Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Erst aufgrund der im Jahre 2012 begonnenen und 2014 zu Ende geführten Außenprüfung erließ die Behörde, nachdem sich diese sowohl den Feststellungen als auch der rechtlichen Würdigung der Prüferin vollinhaltlich angeschlossen hatte, zunächst im wiederaufgenommenen Verfahrens geänderte Bescheide. Aufgrund der in der Folge eingebrachten Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die darauf basierenden Sachbescheide, gab die belangte Behörde der Beschwerde gegen die verfahrensrechtlichen Bescheide Folge, womit den geänderten Sachbescheiden ihre Rechtsgrundlage entzogen wurde.

In der Folge erließ die Behörde die nunmehr bekämpften endgültigen Abgabenbescheide.

Grundsätzlich ist eine vorläufige Veranlagung nach § 200 Abs. BAO zulässig, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Nach Abs.2 dieser Norm hat die Behörde die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die BAO regelt in den §§ 207 ff das Rechtsinstitut der Verjährung. Grundsätzlich beträgt die Frist für die Verjährung der Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuer gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit a BAO). Wenn die Behörde – vorgelagert – vorläufige Bescheide erlässt, so beginnt der Lauf der Verjährung mit Ablauf des Jahres, indem die Ungewissheit beseitigt wurde (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO). Diese Spezialregelung betrifft die Verjährung des Rechtes, eine endgültige Abgabenfestsetzung nach einer vorläufigen vorzunehmen. **Maßgeblich ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangt** (Ritz, BAO Kommentar, 6. Aufl., § 208 Tz 4 unter Hinweis auf Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO HB, § 208, 574).

Die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit d BAO ist dann nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestanden hat (Ritz, aaO. unter Hinweis auf die verwaltungsgerichtliche Judikatur). Diesfalls richtet sich der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit a BAO.

Wird eine Abgabe vorläufig festgesetzt, so sind die Sonderregelungen für den Beginn der Verjährungsfrist und die absolute Verjährungsfrist zu beachten. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht eine Abgabe festzusetzen, spätestens 10 Jahre nachdem der Abgabeananspruch entstanden ist. Allerdings verjährt nach § 209 Abs. 4 BAO das Recht eine vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung der Ungewissheit durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens 15 Jahre nachdem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Durch den Ausspruch der Vorläufigkeit kann somit die Abgabenbehörde eine Abgabe zu einem späteren Zeitpunkt – auch wenn keine anderen Verfahrenstitel mehr anwendbar sind – erneut festsetzen und dabei die Festsetzung in jede Richtung abändern.

In Bezug auf den gegenständlichen Beschwerdefall ist - wie ausgeführt - offenkundig, dass die vorläufig ergangenen Bescheide mangelhaft sind, zumal es für den Bescheidadressaten unklar blieb, aus welchen Überlegungen heraus die Behörde eine endgültige Veranlagung unterlassen hat.

Das Gericht hatte nunmehr u.a. die Frage zu beantworten, inwieweit sich der Umstand, dass der Bf die offenkundig mangelhaften vorläufigen Steuerbescheide in Rechtskraft erwachsen ließ, auf den Beginn des Fristenlaufes in Bezug auf die Festsetzungsverjährung auswirkt.

Der VwGH hatte in seinem Erkenntnis vom 29.3.2012, 2009/15/0178, festgehalten, dass die Frage, ob eine Vermietung objektiv geeignet ist innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erzielen, eine Tatfrage darstelle, die auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösen sei. Für die Frage, wann nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO die Ungewissheit über die objektive Ertragsfähigkeit beseitigt worden sei und daher die Verjährungsfrist zu laufen beginne, sei auf ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren abzustellen.

Im Ergebnis geht der VwGH davon aus, dass auch dann, wenn der vorläufigen Festsetzung keine Ermittlungen vorausgegangen sind und der vorläufige Bescheid keine Begründung für die Vorläufigkeit enthält, dieser Mangel im Nachhinein „geheilt“ werden kann. Wenn im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung weder die Abgabenbehörde noch der Steuerpflichtige die objektiv tatsächlich bestehende Ungewissheit kennen, ist diese „ungewisse Ungewissheit“ dem VwGH zufolge nicht mit einer fehlenden Ungewissheit gleichzusetzen. Für den Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO ist nach dem besagten Judikat darauf abzustellen, ob – bei einem angenommenen ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren – eine Ungewissheit objektiv vorgelegen hat und gegebenenfalls wann diese beseitigt wurde. Wird erst nach der vorläufigen Festsetzung eine tatsächlich bestehende Ungewissheit festgestellt, ist diese dennoch für den Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO relevant.

Somit hat sich der VwGH entschieden, dass für den Beginn der Verjährungsfrist auf das **objektive Vorliegen einer Ungewissheit abzustellen ist, und zwar unabhängig davon, ob der**

Steuerpflichtige die Ungewissheit im Zeitpunkt der vorläufigen Festsetzung kannte bzw. die Abgabenbehörde diese ermittelt hat. Ein subjektives Moment bleibt somit außer Ansatz.

Anzumerken ist, dass gemäß der einhelligen Judikatur des VwGH ein endgültiger Bescheid auch dann ergehen kann, wenn der vorläufige Bescheid zu Unrecht erlassen wurde, weil objektiv gar keine Ungewissheit vorlag (VwGH 4.9.1986, 86/16/0083; 12.8.1994, 94/14/0055; 28.2. 2012, 2010/15/0164, uva.). Begründet wird dies insbesondere mit dem Argument, dass der Ausspruch der Vorläufigkeit Spruchbestandteil darstellt, der der Rechtskraft fähig und dementsprechend auch anfechtbar ist. Damit sind die damit verbundenen Rechtswirkungen, nämlich die Möglichkeit bzw. Notwendigkeit, einen allenfalls auch inhaltlich abweichenden endgültigen Bescheid zu erlassen, auch dann beachtlich, wenn der Spruch mangels tatsächlich bestehender Ungewissheit rechtswidrig ist (VwGH 18.7.1995, 91/14/0016). Die Erlassung endgültiger und für sich selbstständig anfechtbarer Bescheide nach vorangegangenen vorläufigen Bescheiden ist geradezu geboten, um eine eindeutige Bescheidlage herzustellen.

Wenn eine Abgabe vorläufig festgesetzt wird und ein derartiger Bescheid in Rechtskraft erwächst, kann auch bei fehlender Ungewissheit die Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit d BAO keinesfalls vor Erlassung des vorläufigen Bescheides beginnen (VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328). Die Verjährungsfrist beginnt somit mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen wurde (*Dziurdz* in ÖStZ 2012/629).

Die Amtspartei hat in ihrem Vorlagebericht und auch in der Beschwerdeverhandlung jene Gründe angeführt, die aus ihrer Sicht gesehen, die (seinerzeitige) Erlassung von vorläufigen Bescheiden erforderlich gemacht hatten. Die Darstellung erfolgte gesondert für jedes einzelne Beschwerdejahr.

In Bezug auf das Jahr 2003 verwies die Amtspartei auf einen internen Aktenvermerk, welcher festhielt, dass die prognostizierten Mieteinnahmen des Objektes *****L***** zu optimistisch dargestellt worden seien, zumal der Abgabepflichtige von der Vermietung des DG ausgehe, ohne einen Mieter bzw. Mietvertrag vorweisen zu können. Darüber hinaus liege der Prognose eine jährliche Indexanpassung zugrunde, ohne dass eine solche etwa im vorliegenden Mietvertrag mit der Ehegattin vereinbart wäre (Stufenindex mit 5 % Sprungklausel).

In Bezug auf das Objekt „*****W*****“ hält der Aktenvermerk fest, dass der Abgabepflichtige eine Generalrenovierung mit einem Kostenaufwand in Höhe von ca. € 400 Tsd bis € 500 Tsd ab dem Jahr 2005 plane. Laut Prognoserechnung seien allerdings lediglich € 300. Tsd eingeplant, weshalb eine vorläufige Veranlagung sinnvoll erscheine.

Die Amtspartei argumentierte, dass in Anbetracht der bestehenden Werbungskostenüberschüsse in Bezug auf beide Objekte die Erlassung vorläufiger Bescheide angebracht bzw. erforderlich gewesen sei. Es sei zutreffend, dass die Mietverträge mit der Mutter und der Ehegattin bei der Veranlagung 2003 bereits vorgelegen hätten; die

Ungewissheit dem Grunde und der Höhe nach würde sich allerdings im Bereich der Vermietung des Objektes ***L*** auf das DG beziehen bzw. hinsichtlich des Objektes ***W*** auf dessen (nach erfolgtem Umbau und Änderung der Bewirtschaftung) künftige Nutzung.

In Bezug auf das Jahr 2004 bezog sich die Amtspartei auf eine von der steuerlichen Vertretung des Bf eingereichte Stellungnahme vom 6.5.2005, welche ausführt, dass sich das Bauvorhaben ***L*** aufgrund diverser Probleme verzögert und erst im Mai 2004 vollständig abgeschlossen habe werden können. Aus diesem Grunde sei eine gänzliche Vermietung der Wohnungen im Jahr 2004 noch nicht möglich gewesen. Auch seien die investitionsbedingten Baukosten höher ausgefallen als ursprünglich geplant. Das Planergebnis sei daher verfehlt worden. Inzwischen seien sämtliche Wohnungen ganzjährig in Bestand gegeben worden und seien mit sämtlichen Mietern auch höhere Mietzinse als ursprünglich geplant vereinbart worden. Für die beiden Wohnungen im EG und OG würden im Jahr 2005 ganzjährig Monatsmieten von € 550 (Bruttobetrag inklusive USt) vereinnahmt, für die möblierte Wohnung (Ferienwohnung) im Dachgeschoss könne mit durchschnittlichen Einnahmen von rund € 600 pro Monat (Bruttobetrag inklusive USt) gerechnet werden.

Die Amtspartei brachte diesbezüglich vor, dass für beide Objekte im Jahre 2004 Werbungskostenüberschüsse erklärt worden seien (***L***: rd € 12.150, ***W*** rd € 7.100) und es aufgrund der Ausführungen der steuerlichen Vertretung nicht möglich gewesen sei, festzustellen, ob bzw. ab welchem Jahr ein Gesamtüberschuss entstehen würde. Außerdem würden die Aussagen hinsichtlich Fertigstellung des Bauvorhabens und Vermietungsbeginn in Widerspruch zu den Wahrnehmungen der Prüferin in den Jahren 2003 und 2004 stehen. Ebenso würden die angegebenen Monatsmieten nicht mit den in den vorgelegten Mietverträgen ausgewiesenen Beträgen korrespondieren. Darüber hinaus habe die geplante Generalrenovierung in Bezug auf ***W*** noch nicht stattgefunden.

Der erkennende Senat schließt sich den Ausführungen des Finanzamtes an, wonach eine vorläufige Veranlagung der Steuerbescheide 2003 und 2004 mit der Rechtslage in Einklang steht. Das Finanzamt hat substantiiert jene Gründe dargelegt, welche die Erlassung vorläufiger Bescheide rechtfertigen bzw. im Hinblick auf die im Raum stehende Liebhaberei geradezu gebieten. Das Vorliegen einer Ungewissheit wurde vom damaligen steuerlichen Vertreter zumindest für 2004 eingeräumt.

Wenn der Bf moniert, dass in Bezug auf 2003 ohne seine Kenntnisnahme ein interner Vermerk betreffend die Anregung der Prüferin zu Erlassung vorläufiger Bescheide samt weiterer Beobachtung der Ergebnissituation hinsichtlich ***W*** angefertigt worden sei, er (Bf) jedoch von Seiten derselben Prüferin dahingehend informiert worden sei, dass alles in Ordnung sei, so hat dieser Umstand auf die zu beurteilende **objektive Rechtmäßigkeit** zur Erlassung vorläufiger Bescheide keinen Einfluss. Selbst wenn der Bf bzw. dessen damaliger steuerlicher Vertreter von der belangten Behörde im Unklaren über deren Beweggründe in Bezug auf die Erlassung

vorläufiger Bescheide gelassen worden sei bzw. sein sollte, so ist dies für die Beurteilung des Vorliegens einer Ungewissheit im Blickwinkel einer objektiven Betrachtung irrelevant.

Was die Rechtfertigung hinsichtlich der Erlassung vorläufiger Bescheide für die Jahre 2005 und 2006 anbelangt, so verwies die Amtsvertreterin wiederum auf die Werbungskostenüberschüsse in Bezug auf beide Objekte. So seien für das Objekt ***L*** Einnahmen in Höhe von € 19.790,94 (2005) bzw. € 25.681,82 (2006) erklärt worden; dem gegenüber seien Werbungskosten in Höhe von € 23.294,56 (2005) bzw. € 20.758,22 (2006) gestanden. Hinsichtlich der Situation betreffend ***W*** seien Einnahmen von € 3.565,89 (2005) bzw. € 1.211,33 (2006) erklärt worden; demgegenüber seien Werbungskosten in Höhe von € 8.337,75 (2005) bzw. € 12.380,90 (2006) geltend gemacht worden.

Die Amtsvertreterin brachte weiters vor, dass die geplante Generalrenovierung in Bezug auf ***W*** im Jahr 2005 und auch im Jahr 2006 offensichtlich noch nicht endgültig vorgenommen worden sei. Bereits aus diesem Grund habe eine endgültige Veranlagung nicht erfolgen können. Im Sommer 2006 sei mit der Errichtung der Außenanlagen ***W*** begonnen worden.

Der erkennende Senat vermag sich auch dieser Argumentationslinie anzuschließen. Sie zeigt in nachvollziehbarer Weise auf, dass wesentliche Gründe für eine vorläufige Veranlagung vorliegen bzw. im jeweiligen Veranlagungsjahr vorlagen, zumal die erklärten Ergebnisse (bis auf ***L*** im Jahre 2006) durchwegs negativ waren und insbesondere das weitere Schicksal des Objektes ***W*** (bevorstehende Komplettrenovierung) völlig offen war. Diese Unklarheit bezog sich einerseits auf die Ergebnisse der Bewirtschaftung vor der durchgeführten Renovierung (siehe dazu die im Zuge der mündlichen Verhandlung zur Vorlage gebrachte Prognoserechnung mit Ansatz von IST-Werten, welche für den Zeitraum 2000 bis 2008 ein kumuliertes Ergebnis (Verlust) in Höhe von € 71.610,42 ausweist), andererseits auf das Jahr der Finalisierung der Generalrenovierung und des damit verbundenen Beginnes eines neuen Beobachtungszeitraumes.

Der Bf selbst gab in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll, dass sich das behördliche Widmungsverfahren bis in das Jahr 2006 erstreckt habe, sodass es in der Folge zu erheblichen zeitlichen Verzögerungen in Bezug auf die Renovierungsarbeiten gekommen sei.

Hinsichtlich der Zeiträume 2007 und 2008 verwies die belangte Behörde auf den nachhaltigen Werbungskostenüberschuss in Bezug auf das Objekt ***W*** (2007: Einnahmen € 639,77, Werbungskosten € 18.020,12; 2008: Einnahmen € 2.095,33, Werbungskosten € 16.960,51). Überdies seien auch im Jahr 2007 und zum Teil auch 2008 lediglich Renovierungsarbeiten im Bereich der Außenanlagen durchgeführt worden; erst im Herbst 2008 seien Planungsarbeiten erfolgt und die Bauverhandlung abgeführt worden. Eine Beurteilung der geplanten Vermietung (im Lichte der Liebhabereithematik) habe auch in den Jahren 2007 und 2008 noch nicht endgültig vorgenommen werden können.

Darüber hinaus habe eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit ***W*** mit den prognostizierten Ergebnissen laut den vorgelegten Prognoserechnungen aus 2004 und 2005 verdeutlicht, dass die tatsächlichen Ergebnisse deutlich hinter den erwarteten gelegen seien.

Der Senat vermag sich auch diesem Argumentationsstrang anzuschließen. So war es insbesondere hinsichtlich des Objektes ***W*** für die Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderteilung (vorläufige Bescheide) völlig offen, ob die Vermietung dieses Objektes innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes jemals zu einem Gesamtüberschuss führen würde. In Ansehung der Ergebnisentwicklung (s. nochmals Prognoserechnung laut IST-Werten betr. ***W***) und der beabsichtigten und auch zumindest in den nächsten Jahren bevorstehenden Generalsanierung mit grundlegender Änderung in der Bewirtschaftung war im Zeitpunkt der Erlassung der Steuerbescheide für 2004 und nachfolgende Jahre (und zwar letztlich bis einschließlich 2008) eher davon auszugehen, dass der eingefahrene Gesamtverlust nicht mehr durch zu erzielende Gewinne kompensiert werden kann.

Aber auch die Ergebnisse in Bezug auf das Objekt ***L*** wichen von den prognostizierten Zahlen (allerdings in positiver Weise) ab. So wurden für die Jahre 2005 bis 2008 nachstehende Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit ***L*** erklärt: 2005: -3.503,62 €; 2006: € 4.923,60; 2007: € 597,60 €; 2008: 8.725,08 € (Ergebnisse laut geänderter Prognoserechnung des Bf vom 9.5.2005: 2005: -3.911,74 €; 2006: -3.098,87 €; 2007: -2.468,61 €; 2008: -737,61 €) ab. Hätte der Bf lediglich das Objekt ***L*** in Bestand gegeben, so wäre nach Ansicht des Gerichtes die Erlassung endgültiger Bescheide bereits zu einem früheren Zeitpunkt (etwa ab 2007 oder 2008) vertretbar (aber nicht zwingend geboten) gewesen, zumal die erklärten Ergebnisse von ihrer Tendenz her weitaus positiver ausfielen als die laut verbesserter Prognoserechnung aus 2005 prognostizierten. Ferner konnte auch das DG (befristet) in Bestand gegeben werden.

Da im Zuge der Veranlagung beide Objekte und zwar sowohl in Bezug auf die Ertragsteuer als auch hinsichtlich der Umsatzsteuer in jeweils einem Bescheid zu erfassen sind, führt auch eine Ungewissheit in Bezug auf lediglich ein Objekt zwingend zur Erlassung von vorläufigen Bescheiden.

Was den Zeitraum 2009 bis 2011 anbelangt, so erfolgte auch diesbezüglich die Erlassung vorläufiger Bescheide zu Recht. In Bezug auf ***W*** löste die geänderte Bewirtschaftung einen neuen Beobachtungszeitraum aus. Die Tätigkeit des Bf zielte nunmehr nach umfangreichen Sanierungsmaßnahmen auf eine Dauervermietung des Objektes bzw. der einzelnen Stockwerke ab, indessen die Tätigkeit in den Vorjahren auf die Vermietung an Tages- bzw. Kurzzeitgäste ausgerichtet war. Dass die Behörde in Anbetracht dieser Umstände Vorsicht walten ließ und im Jahre der Änderung in der Bewirtschaftungsweise und auch danach zunächst vorläufige Bescheide erließ, ist durchaus nachvollziehbar und steht mit der Rechtslage in Einklang.

Die vorläufigen Steuerbescheide 2010 ergingen am 17.3.2011; eine endgültige Festsetzung erfolgt durch die (nunmehr bekämpften) Bescheide vom 8.1.2016. Selbst wenn man davon ausginge, dass die Ungewissheit im Jahre 2010 wegfiel, so beginnt die Verjährung mit Ablauf dieses Jahres (2010) zu laufen und würden nach der allgemeinen Regelung unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Umsatz- und Einkommensteuerbescheid in 2011 erlassen wurden, grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2016 enden. Eine Verjährung wäre diesfalls ohnehin, nach der allgemeinen Verjährungsregel des § 208 Abs. 1 lit a BAO nicht gegeben.

Zusammenfassend hält der Senat fest, dass der vom Bf angezogene Verjährungseinwand nicht verfährt. Bei der Beurteilung der Frage des Beginns der Verjährung (Festsetzungsverjährung) von vorläufigen Bescheiden ist jedes Veranlagungsjahr unter dem Aspekt zu prüfen, ob nach objektiven Kriterien die Behörde berechtigt war zum damaligen Zeitpunkt vorläufige Bescheide zu erlassen. Erst mit Ablauf des Jahres, in dem kein ausreichender Grund für eine Vorläufigkeit mehr besteht, beginnt nach neuerer Judikatur des VwGH die Verjährungsfrist zu laufen.

Dass ein Steuerpflichtiger, der über Jahre hinweg ausschließlich vorläufig veranlagt wird, sich in einer lang andauernden Phase der wirtschaftlichen Unsicherheit befindet, was nicht gerade der Planungssicherheit in Bezug auf unternehmerische Entscheidungen beiträgt, ist evident. Andererseits ist auch das Interesse des Staates auf Rechtsrichtigkeit der Steuerfestsetzung zu beachten. Dass der Gesetzgeber bei Abwägung der Interessenslagen dem öffentlichen Interesse auf eine korrekte Steuerfestsetzung mehr an Gewicht eingeräumt hat und die Festsetzungsverjährung für jene durch vorläufig ergangene Bescheide festgesetzten Abgaben auf 15 Jahre ausdehnte, bleibt letztlich eine gestaltungspolitische Maßnahme. Gemäß § 323 Abs. 27 BAO ist die lange Verjährungsfrist erstmals für Abgaben, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist, anzuwenden.

Der Senat hatte daher in Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen seiner Entscheidung die lange Verjährungsfrist zugrunde zu legen.

B) Zu den inhaltlichen Aspekten der Beschwerde

1. Grundsätzliches:

Bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen bzw. sich nahestehenden natürlichen und juristischen Personen gilt folgendes: Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur sind vertragliche Vereinbarungen für den steuerrechtlichen Bereich – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn sie

- (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

(3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen haben kumulativ vorzuliegen.

Die genannten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, mwN).

a) Publizität

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher grundsätzlich nicht zwingende Voraussetzung. Jedoch müssen – mangels Schriftform – die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; s auch VwGH 17.12.08, 2004/13/0056). Wenn unter Fremden die schriftliche Abfassung einer Urkunde (verkehrs-)üblich ist, so gilt dies auch für Angehörigenvereinbarungen.

b) Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Einer Vereinbarung fehlt die erforderliche Eindeutigkeit jedenfalls dann, wenn ihr nicht die Art der zu erbringenden Leistung zu entnehmen ist (vgl VwGH 24.9.2008, 2006/15/0119) oder konkrete Abrechnungsmodalitäten fehlen (vgl VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre. Ein für die steuerliche Zuerkennung unzureichender Inhalt würde bei einer Bestandsvereinbarung auch dann vorliegen, wenn das Bestandsobjekt nicht ausreichend konkretisiert wurde bzw. eine Konkretisierbarkeit nicht gegeben ist oder sonstige wesentlich Inhalte der Vereinbarung fehlen bzw. nur unklar vorliegen.

c) Fremdüblichkeit

Im Rahmen der Fremdüblichkeit ist zu prüfen, ob die Vereinbarung auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl ua. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025). Maßgeblich ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ (vgl VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt bzw. prävaliert.

Diese von der verwaltungsgerichtlichen Judikatur geprägten Voraussetzungen wurzeln im Umstand, dass der Interessensgegensatz, der unter Fremden in der Regel besteht, und zum Streben einer Vorteilsmaximierung jedes Partners führt, unter nahen Angehörigen in der Regel nicht vorliegt bzw. zumindest nicht so ausgeprägt ist. Durch die rechtliche Gestaltung von Vertragsbeziehungen zwischen Angehörigen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlich bestehenden wirtschaftlichen Verhältnissen herbeigeführt werden (VwGH

18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen stets zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung vermieden werden.

Die oben genannten Kriterien beruhen auf der in § 21 BAO verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Bei der steuerrechtlichen Beurteilung ist daher auf den konkreten Einzelfall abzustellen.

In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch von familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung von einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung vorliegen. Wie ausgeführt, gehen unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Das Kriterium des Fremdvergleiches ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen zu prüfen, wobei von deren üblichen Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Im vorliegenden Fall traf der Bf seine in den Jahren 2004 und 2005 vorgelegten Prognoserechnungen unter der Annahme, dass die Behörde sämtliche der von ihm begründeten Mietverhältnisse steuerlich anerkennt.

Auch die im Zuge der mündlichen Verhandlung zur Vorlage gebrachten Ist-Rechnungen fußt auf der Annahme der steuerlichen Anerkennung der von ihm begründeten bzw. der Behörde gegenüber geäußerten Bestandverhältnisse.

Das Finanzamt argumentiert indessen, dass diverse Bestandverhältnisse die von der höchstgerichtlichen Judikatur geprägten Kriterien für eine steuerliche Zuerkennung nicht erfüllen würden und daher bei der Beurteilung des Vorliegens eines Gesamtüberschusses außer Ansatz zu lassen seien.

2. Zu den einzelnen in Streit stehenden Mietverhältnissen hat der Senat erwogen:

2.1. *L*** **NrX*****

a) Mietverhältnis mit Mutter **A ***NN*****

Zu prüfen ist einerseits, ob die vom Bf und seiner Mutter gewählte Vorgehensweise (schenkungsweise Übergabe der gesamten Liegenschaft unter Zurückbehaltung eines

Wohngebrauchsrechtes an der Wohnung im EG; danach unentgeltlicher Verzicht auf das besagte Wohngebrauchsrecht durch Mutter und nachfolgende Vermietung der Liegenschaft an Mutter) dem Grunde nach als fremdüblicher Vorgang zu qualifizieren ist, andererseits ob Art und Weise, wie die Bezahlung des Mietzinses über den Bestandzeitraum hindurch erfolgt ist, fremdüblichen Kriterien entspricht.

Fest steht, dass im Zuge der Übergabe der Liegenschaft - der Übergabsvertrag wurde am 9.6.2000 abgeschlossen - die Mutter als Übergeberin sich das ausschließliche Wohnungsgebrauchsrecht an den im Erdgeschoss des Wohngebäudes gelegenen Räumlichkeiten (Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Vorraum, Bad/WC, Windfang) sowie das Mitbenützungsrecht an dem Gemüse- und Obstgarten sowie dem Keller vorbehalten hatte. Darüber hinaus wurde „die Wartung und Pflege der Übergeberin in alten und kranken Tagen“ als Reallast vereinbart.

Mit Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 7.11.2001 (Datum der Gegenzeichnung) verzichtete die Übergeberin **A** ***NN*** auf das ihr im Übergabsvertrag eingeräumte Wohngebrauchsrecht und verpflichtete sich diese einen Mietvertrag mit dem Übernehmer zu einem angemessenen und ortsüblichen Mietzins abzuschließen.

In Punkt II dieser Vereinbarung wurde festgehalten, dass sich die von dem Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Teile des Gebäudes in einem dringend renovierungsbedürftigen Zustand befinden würden. Die Verpflichtung zur Durchführung der erforderlichen Renovierung-, Umbau- und Adaptierungsarbeiten treffe den Bf als Liegenschaftseigentümer und erkläre sich dieser bereit die hierfür auflaufenden Kosten in Höhe von rund € 200.000 zu übernehmen.

Im Anschluss daran, nämlich mit Mietvertrag vom 25.11.2001 bzw. 2.12.2001 (Gegenzeichnung durch **A** ***NN***) mietete diese von ihrem Sohn die Liegenschaft ***L*** ***NrX***, zunächst bestehend aus EG, OG und DG sowie Garten, Holzhütte und Nebengebäude im Gesamtausmaß von 164 m² Wohnfläche und ca. 800 m² Wiesenfläche. Dieser Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und wurde eine indexangepasste Grundmiete in Höhe von monatlich Euro 400 inkl. 10 % USt (exklusive Betriebs- und Heizkosten sowie öffentliche Abgaben) vereinbart. In Punkt 5.1 des Vertrages wurde festgehalten, dass der Vermieter beabsichtige das Mietobjekt zu renovieren und in einem zeitgemäßen Zustand auszubauen.

Mit gesonderter Vereinbarung vom 27.4.2003 wurde festgehalten, dass das Bestandobjekt aufgrund von Umbau-, Renovierungs- unter Verbesserungsarbeiten in der Zeit vom 1.4. 2003 bis voraussichtlich zum 31.8.2003 für Bestandnehmerin nicht benützbar sei. Weiters wurde in dieser Vereinbarung festgelegt, dass nach Abschluss der Renovierungsarbeiten im OG und im DG zwei neue selbständige Wohneinheiten entstehen würden, welche der Eigentümer gesondert in Bestand geben werde. Festgehalten wurde zudem, dass durch die getätigten vom Vermieter zur Gänze getragenen Verbesserungsmaßnahmen eine beträchtliche

Qualitätsverbesserung des Mietgegenstandes eingetreten sei. Aus diesem Grunde werde der vereinbarte Mietzins trotz Reduktion der Mietflächen nicht reduziert.

Das Gericht hatte vorab die Frage zu beantworten, ob die vom Bf und seiner Mutter gewählte Vorgehensweise eine fremdübliche ist, d.h. so gewählt wurde, wie sie auch Vertragspartner wählen würden, die einander fremd sind.

Die schenkungsweise Übergabe einer Liegenschaft an ein Kind unter Zurückbehaltung eines verbücherten Wohnungsgebrauchsrechtes ist eine übliche Vorgangsweise, wie diese insbesondere im Familienverband sehr häufig vorkommt.

Im vorliegenden Fall hatte die Mutter des Bf ca 1 ½ Jahre nach Abschluss des Übergabsvertrags auf ihr einverleibtes Wohnungsgebrauchsrecht verzichtet und einen Mietvertrag über die gesamte Liegenschaft abgeschlossen. Die weitere Vorgehensweise ihres Sohnes, nämlich die Intention das gesamte Objekt so rasch als möglich zu renovieren und sodann zu vermieten, war nach der Vertragslage ****A** ***NN***** bekannt.

Dass eine neu eingerichtete und für betagte Menschen besser nutzbare Wohnung für die Mieterin einen entsprechenden Mehrwert darstellt, ist nach Auffassung des erkennenden Senates offenkundig. Der vertraglich vereinbarte Mietzins wurde vom Bf als ortsüblich und angemessen qualifiziert. Auch die Amtspartei erhob dagegen keinen Widerspruch.

Ein fremder Dritter, welcher in derselben Situation gewesen wäre wie ****A** ***NN***** (diese war im Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses 73 Jahre alt) hätte sich allerdings den Verzicht auf das ausbedungene ihr auf Lebenszeit eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht, welches nach Auffassung des Gerichts jedenfalls einen gewissen Wert repräsentiert, entweder durch eine Ablösesumme (kapitalisiert) abfinden lassen oder hätte darauf gedrungen, dass der Wert des Wohnrechtes auf die zu zahlende Monatsmiete, somit pro rata temporis angerechnet wird.

Im vorliegenden Fall jedoch wurde jener für die Aufgabe des Wohnrechtes anzusetzende Wert in keinerlei Weise berücksichtigt. Der Bf begründete den unterbliebenen Ansatz mit dem Argument, dass nach Rücksprache und auf Anraten der Interessensvertretungen (Wirtschaftskammer, Arbeiterkammer, etc.) sowie seines Steuerberaters ein Wertansatz unterblieben sei, zumal die Erdgeschosswohnung sich in einem renovierungsbedürftigen Zustand befunden habe und so ein realer Wert des Wohnrechtes nicht vorgelegen habe. Beweismittel, dass Beratungsgespräche mit den besagten Interessensvertretungen tatsächlich in der vom Bf dargestellten Art und Weise stattgefunden hätten, konnten allerdings nicht vorgelegt werden.

Darüber hinaus ging das Gutachten der Firma *****2P** GmbH** vom 7.5.2003 - diese wurde vom Bf zur „Wertermittlung des Wohnobjektes *****L*** Nr. ***NrX*****“ in Auftrag geben - von einem Wertansatz für EG, OG und DG (Wohnnutzfläche ca 220 m²) iHv rund € 180.000 aus.

Der erkennende Senat qualifiziert in freier Beweiswürdigung die gewählte Vorgehensweise, nämlich auf das grundbücherlich sichergestellte Wohngebrauchsrecht ohne weiteres Entgelt zu verzichten, als nicht fremdüblich.

Aus zivilrechtlicher Sicht ist anzuführen, dass die Erhaltungskosten für eine mit einem Wohnungsgebrauchsrecht belastete Liegenschaft grundsätzlich den Eigentümer des Gebäudes treffen. Gemäß § 508 Satz 3 ABGB hat der Gebrauchsberechtigte die Erhaltungskosten aber insoweit zu übernehmen, als diese den Nutzen übersteigen, der dem Eigentümer aus der belasteten Liegenschaft verbleibt. Maßgeblich ist der gegenwärtig ziehbare Nutzen. Bei einem zu Versorgungszwecken begründeten Wohnungsgebrauchsrecht ist § 508 S 3 ABGB als schlüssig abbedungen anzusehen, weshalb der Eigentümer die Erhaltungskosten jedenfalls zur Gänze zu tragen hat (OGH 14.4.2011, 6 Ob 40/11t). Im vorliegenden Fall wäre - kurz gesagt - der Eigentümer (Bf) verpflichtet gewesen die servitutsbelastete Erdgeschosswohnung für seine Mutter (als Servitutsberechtigte) in brauchbarem Zustand zu erhalten, zumal davon auszugehen ist, dass die Zurückbehaltung, respektive Einräumung des Wohngebrauchsrechtes aus Gründen der Versorgung erfolgte. Somit lässt sich auch im Lichte der zu § 508 ABGB ergangenen Judikatur die Annahme, dass das eingeräumte Wohngebrauchsrecht überhaupt keinen Wert mehr gehabt hat, nicht begründen. Dass allerdings aufgrund des fortgeschrittenen Lebensalters der Servitutsberechtigten sowie der für ein abgewohntes Objekt zu erzielenden Miete, der kapitalisierte Wert als nicht mehr allzu hoch eingestuft werden kann, ist evident.

Nach Auffassung des Senates würde allerdings ein in der Lage von ****A** ***NN**** sich befindlicher Extraneus doch darauf dringen, dass ihm sein Verzicht auch monetär abgegolten wird. Ein gänzlich unentgeltlicher Verzicht auf ein Recht wird wohl ausschließlich bei Angehörigenvereinbarungen vorkommen, nicht jedoch zwischen Personen, die in keiner Nahebeziehung stehen.

Darüber hinaus lässt insbesondere die Art der Berichtigung der Mietzinszahlungen erhebliche Zweifel an der Existenz einer fremdüblichen Abwicklung aufkommen. Dieser Aspekt wiegt nach Auffassung des Gerichtes schwerer als der unentgeltliche Verzicht auf ein bestehendes Wohnungsgebrauchsrecht. Der Mietvertrag hält fest, dass der Mietzins auf das Konto bei der ****Bank2**** Bank AG eingerichtete Konto des Bf zu überweisen ist, und zwar jeweils bis zum Fünften eines jeden Monats im Voraus. Während die Mietzahlungen in den Jahren 2002 bis 2004 noch entsprechend der vertraglichen Vereinbarung in monatlichen Abständen erfolgt sind, wurden bereits ab dem Jahr 2005 Mietzinszahlungen kumuliert für mehrere Monate zur Einzahlung gebracht. So weist etwa der Datenträgerumsatz „*****NN**** Miete“ auf dem *****Bank2**** Konto des Bf (Nr. *******892**) per Datum 11.1.2005 einen Eingang von € 2.700 mit dem händischen Zusatz „Miete 1-6/2005“ und per Datum 2.2.2005 einen Eingang von € 3.000 mit dem händischen Zusatz „Miete 7-12/2005“ auf. Dabei handelt es sich um zwei erfolgte Bareinzahlungen („Kassa-Einzahlungen“) bei einer Bankstelle der *****Bank1**** *****NX**** *****Stadt1****. Als Einzahlerin scheint jeweils „****A** ***NN****“ auf.

Dass Mietzinszahlungen zu Jahresbeginn kumuliert für das gesamte Jahr geleistet werden, erscheint dem erkennenden Senat als unter Fremden unüblich; diese insbesondere unter dem Aspekt, dass die im Jahre 1928 geborene Mieterin bereits ein fortgeschrittenes Lebensalter aufwies und mit gesundheitlichen Problemen (Schlaganfälle, etwa in 2004) zu kämpfen hatte.

Im Jahr 2006 erfolgen ebenso Mietzinszahlungen in „pauschaler“ Form. So wurde per Datum 27.3.2006 unter dem Titel „Miete 10-12/06 **A** ***NN***“ ein Betrag von € 1.650 auf das Raiffeisenkonto Nr. 320.192 des Bf zur Einzahlung gebracht. Per Datum 21.2.2006 wurde ein Betrag von € 3.300 pauschal an „Miete April – September 2006 **A** ***NN***“ am Konto des Bf (**Bank1**) zur Einzahlung gebracht. Am 12.1.2006 erfolgte die Einzahlung eines Betrages vom € 1.650 unter dem Titel „**A** ***NN*** Miete 1-3/2006“ am besagten Konto. Aktenkundig sind diesbezüglich Rechnungen des Bf an **A** ***NN*** vom 2.1.2006 betreffend den Zeitraum Jänner bis März 2006, mit welcher zum „Pauschalpreis von € 1.500“ zuzüglich USt 10% abgerechnet wurde.

Daraus ergibt sich, dass die Miete für das gesamte Jahr 2006 bereits im März entrichtet wurde.

Ein ähnliches Bild zeichnet das Jahr 2007. Auch in diesem Jahr wurde die Miete pauschal abgerechnet. So erfolgte am 3.1.2007 eine Bareinzahlung auf das **Bank1** Konto von € 3.120 an Mietzinszahlungen von **A** ***NN*** betreffend den Zeitraum 1-6/2007, sowie am 4.5.2007 eine Bareinzahlung von € 3.120 für den Zeitraum 7-12/2007. Die aktenkundigen Rechnungen vom 3.1 und 2.4.2007 weisen die Beträge als „Pauschalpreis“ aus.

Ebenso wurde im Jahr 2008 die Mietzinszahlungen kumuliert für 6 Monate (20.3.2008 für 1-6/2008 und am 12.4 für 7-12/2008) zur Einzahlung gebracht.

Im Jahr 2009 erfolgen wiederum zwei Mietzinszahlungen. So wurden am 13.2.2009 (händischer Vermerk „AM“) und am 17.11.2009 (Tit: „Miete 2 HJ **A** ***NN***“) je € 3.000 zur Einzahlung gebracht.

Für das Jahr 2010, in diesem Zeitraum befand sich **A** ***NN*** bereits im Krankenhaus, wo sie Ende Oktober auch verstarb, sind zwei Einzahlungen mit dem händisch angebrachten Vermerk „Miete A ***NN***“ versehen, aktenkundig. So erfolgte am 31.3.2010 eine Einzahlung iHv € 900 auf das **Bank1** Konto des Bf, sowie am 6.10.2010 eine weitere Einzahlung desselben Betrages. Weitere Einzahlungen sind nicht aktenkundig.

Dass Mietzinszahlungen im Jahr 2010 trotz der eines langen Krankenhausaufenthaltes der Mutter weiterbezahlt wurden, ist fremdüblich. Fremdunüblich wäre die Einstellung von Zahlungen während eines Krankenhausaufenthaltes.

Der erkennende Senat gewann allerdings den Eindruck, dass der Bf, welcher den Mietzins von seiner Mutter stets als Barzahlung erhalten haben soll und das erhaltene Geld auf sein bei der **Bank1** ***Stadt1** geführte Konto zur Einzahlung brachte, diese Einzahlungen nach

eigenem Gutdünken vornahm. So erfolgten insbesondere in den Jahren 2006 bis 2008 höhere Vorauszahlungen an Miete, währenddessen etwa im Jahr 2009 der Bestandzins für das zweite Halbjahr 2009 erst im November entrichtet wurde. Eine derartige Vorgehensweise findet sich nach Auffassung des Senates nicht unter Fremden. So würde etwa ein betagter Bestandnehmer der bereits im 80. Lebensjahr steht, wohl kaum zu Jahresbeginn bzw. im ersten Quartal des Jahres ohne Not eine Mietzinsvorauszahlung für das gesamte Kalenderjahr leisten. Umgekehrt würde ein Bestandgeber wohl auch nicht dulden, wenn Mietzinszahlungen betreffend etwa die Monate August, September, etc., erst im November eintreffen.

Im Zusammenhalt mit dem Umstand, dass keinerlei Bewertung bzw. ansatzweise Berücksichtigung des Wohnungsgebrauchsrechtes erfolgt ist, vermag der Senat das mit der Mutter ****A**** eingegangene Mietverhältnis als nicht den Erfordernissen der Angehörigenjudikatur entsprechend zu beurteilen. Eine für die steuerliche Anerkennung gebotene Fremdüblichkeit liegt demnach nicht vor.

b) Mietverhältnis mit Gattin ***B*******

Auch in diesem Fall ist zu prüfen, ob die von der Judikatur für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen unter nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien zutreffen. Vorab stellt sich hier die Frage, ob dem Bestandverhältnis eine echte Leistungsbeziehung zugrunde liegt oder ob dieses familienhaft bestimmt ist. Die Fremdüblichkeit ist aus der Sicht beider Vertragsparteien zu beurteilen.

Das Mietverhältnis dauerte im vorliegenden Fall von Oktober 2003 bis Dezember 2007 an. Es wurde eine schriftliche Vertragsurkunde errichtet, welche von beiden Parteien unterzeichnet wurde.

Der Bf gab an (s Eingabe an FA vom 18.10.2012), dass die Vermietung der Wohnung durch ein Maklerbüro nicht möglich gewesen sei, zumal das Objekt aufgrund seiner Situierung und Ausstattung nicht vermietbar sei. Daher habe er dem Wunsch seiner Gattin entsprochen und ihr die Wohnung als Freizeitwohnung entgeltlich überlassen. Begründet wurde dies vom Bf damit, dass seine Gattin, die in den Jahren 2004 und 2005 zwei Töchter geboren hatte, durch die Begründung eines Zweitwohnsitzes in *****L***** näher bei ihren Eltern, welche auch in dieser Region wohnen, sein habe können. Deren Mutter sei ihr (*****B*** *****NN*******) in der Schwangerschaft zur Seite gestanden und habe ihr nach ihren Möglichkeiten ausgeholfen. Darüber hinaus sei es seiner Gattin auch möglich gewesen, sich um ihre kranke Schwiegermutter ****A** *****NN*******, die im EG gewohnt habe, zu kümmern. Die Wohnung sei, so das weitere Beschwerdevorbringen, nicht nur von der Gattin des Bf, sondern von der gesamten Familie genützt worden. So hätten sich der Bf sowie die gemeinsamen Kinder dort aufgehalten.

Die aufgezeigten Beweggründe stellen klare Indizien dafür dar, dass nicht der Leistungsaustausch an sich vordergründig war, sondern vielmehr familienhafte Aspekte. Es trifft zwar zu, dass sich die gemeinsame Wohnung der Eheleute ***NN*** (also die Ehewohnung) in ***Stadt1*** befunden und die Wohnung in ***L*** nur als quasi Zweitwohnsitz bzw. Refugium fungiert hat. So waren es jedenfalls familiäre Motive, die der Anmietung zugrunde lagen und keine wirtschaftlichen. Auf den Umstand, ob die Wohnung als Ehewohnung zu qualifizieren ist oder nicht, ist dabei irrelevant.

Entscheidend ist, ob es sich bei der gegenständlichen Vermietung überhaupt um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit handelt. Sollte eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit nicht vorliegen und das Mietverhältnis vordergründig aus dem Grunde begründet worden sein um eine Einkunftsquelle und die damit verbundenen steuerlichen Vorteile lukrieren zu können, so unterliegen die diesbezüglich erzielten Einnahmen nicht der Einkommensteuer (vgl BFG 26.3.2021, RV/5101261/2017); auch in Bezug auf die Umsatzsteuer liegt dann keine unternehmerische Tätigkeit vor. Die durch die Vermietung sich ergebenden Aufwendungen sind ebenso nicht abzugsfähig (VwGH 29.9.2020, Ra 2020/15/0098).

Fakt ist, dass die Gattin des Bf im Zeitraum 09/2003 bis 12/2007 als Bestandnehmerin der OG-Wohnung ***L*** aufschien. In dieser Zeit befand sie sich in Karenz und erhielt Karenzgeld. Der Bf war gegenüber seiner Ehegattin, welche in den Jahren 2004 und 2005 zwei Töchter gebar und in dieser Zeit keiner Erwerbstätigkeit nachging, unterhaltspflichtig. Die Aufkündigung des Mietverhältnisses per Ende 2007 wurde von Seiten der Gattin schlussendlich mit der bevorstehenden Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit in ***Stadt1*** begründet.

Die Bestimmung des § 20 EStG 1988 ordnet an:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2.a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

b) ... „

Das mit der Gattin abgeschlossene Mietverhältnis in Bezug auf das OG des Objektes ***L*** wurde, so denn dieses überhaupt ernstlich gewollt war, aus rein privaten Motiven heraus abgeschlossen. Diese Gründe (örtliche Nähe zu den Eltern der Mieterin, die ihr in der Schwangerschaft und nach der Geburt beistehen konnten; örtliche Nähe bei Schwiegermutter, die im selben Haus wohnt und schon ein gewisses Maß an Pflegebedürftigkeit aufwies) sind keine beruflichen oder betrieblichen Gründe, sondern allesamt im privaten Lebensbereich

angesiedelt und fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 (1) Z 2 lit a EStG bzw. bei bestehender Unterhaltspflicht auch unter Z 1 der genannten Bestimmung. Aus der Nichtabzugsfähigkeit der genannten Ausgaben beim Bestandnehmer resultiert vice versa auch die Nichtanerkennung des zugrundeliegenden Bestandverhältnisses beim Bestandgeber.

Eine diametrale Betrachtung wäre anzustellen, wenn die Gattin in der Wohnung eine berufliche bzw. betriebliche Tätigkeit ausgeübt hätte (beispielsweise Führung einer Rechtsanwaltskanzlei o.dgl.). Diesfalls wäre das private Veranlassungsband nicht mehr aufrecht.

Dem Ansinnen des steuerlichen Vertreters, das Gericht möge Aufwendungen der genannten Art zum Teil (mit 3/4) anerkennen, zumal die Wohnung nicht nur vom Bf sondern auch von der restlichen Familie genutzt wurde, vermag der Senat nicht zu folgen. So gibt es auch keine sachliche Begründung ein Mietverhältnis, welches familienhaft begründet ist und demnach unter das Abzugsverbot fällt mit dem Argument, dass die Wohnung von weiteren Familienangehörigen (etwa den Kindern) genutzt wird, anzuerkennen.

Der erkennende Senat folgt der Argumentation der Amtspartei und versagt dem Mietverhältnis seine steuerliche Anerkennung.

c) Mietverhältnis *AA*** GmbH**

Vorab war zu beurteilen, ob für jene Zeiträume, die vor Abschluss des schriftlichen Mietvertrages (November 2012) lagen, ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis überhaupt vorliegt.

Das Finanzamt anerkannte das mit der ***AA*** GmbH begründete Mietverhältnis ab 2008; dies mit der Begründung, dass ab diesem Jahr eine Doppelvermietung nicht mehr vorliegt und damit die gebotene Klarheit des Bestandverhältnisses im Wesentlichen gegeben sei.

Der Senat hält fest: In Bezug auf das OG wurden erstmals im Jahr 2008 von Seiten der PGB GmbH Mieteinnahmen überwiesen. Das Mietverhältnis mit der ***AA*** GmbH wurde vom Finanzamt ab 2008 anerkannt und ist somit in Bezug auf die Zeiträume 2008 und nachfolgende ohnedies unstrittig. Eine Anerkennung dieses Bestandverhältnisses in Bezug auf das OG für die Jahre 2005 bis 2007 ist in Ansehung fehlender Mietzinseingänge obsolet. Darüber hinaus war das gesamte OG bis zum 31.12.2007 an die Gattin des Bf vermietet.

Der Senat teilt diesbezüglich die Rechtsauffassung der belangten Behörde. Das Mietverhältnis mit der ***AA*** GmbH in Bezug auf das OG bis einschließlich 2007 ist steuerlich nicht anzuerkennen.

In Bezug auf das DG blieb die Anerkennung des Mietverhältnisses zur ***AA*** GmbH unter Hinweis einer Doppelvermietung versagt.

Der Senat hält diesbezüglich fest: Grundsätzlich sind rückwirkende Vereinbarungen im Steuerrecht problematisch. Wenn ein Mietvertrag erst 2012 verschriftlicht wird und der Behörde zur Gebührenbemessung angezeigt wird, dieser aber eine Geltung bereits ab dem Jahr 2005 ausweist, so ist zu hinterfragen, ab welchem Zeitpunkt die Vereinbarung tatsächlich auch in der im Vertrag geregelten Art und Weise nach außen hin klar und deutlich erkennbar umgesetzt wurde.

Der Mietvertrag mit der ***AA*** GmbH regelt ua. die Anmietung des DG im Flächenausmaß von ca. 110 m². Erst in der Senatsverhandlung brachte der Bf vor, dass das OG teilbar sei und bei Bedarf von einer Wohneinheit in zwei umgestaltet werden könne. In der Nachtragseingabe vom 26.9.2024 konkretisierte dieser seine Ausführungen mit der Vorlage von Skizzen, welche ausweisen, dass ab 1.3.2005 ein Zimmer für „Schlafen/Wohnen“ (rot), ein weiteres Zimmer als „Büro“ (gelb) und ein drittes Zimmer als „Gemeinsam“ genutzt worden sei. Ob nunmehr die ***AA*** GmbH diese Nutzung in der nunmehr beschriebenen Form vorgenommen hat, bleibt fraglich. Weder der schriftliche Mietvertrag aus 2012 liefert dafür einen substanziellen Hinweis, noch ist derartiges aus den an die übrigen Mieter (***O**, ***P*** etc.) gelegten Fakturen (schriftliche Verträge sind keine vorliegend) zu entnehmen. Diese weisen allesamt als Mietgegenstand eine „Ferienwohnung“ aus.

Die für eine Anerkennung erforderliche Klarheit fehlt. Dass im Beschwerdeverfahrens erstmals vorgebracht wird, dass die DG-Wohnung bei Bedarf auch in der beschriebenen Art und Weise genutzt werden könne, vermag die von Beginn an vorzuliegende nach außen gerichtete Klarheit der rechtlichen Verhältnisse keinesfalls zu substituieren. Im Gegenteil: in Ermangelung irgendwelcher Verträge besteht weitestgehend Unklarheit darüber ob, ab wann und für wie lange Flächen im OG durch die ***AA*** GmbH angemietet wurden.

Der Anerkennung des Mietverhältnisses mit der ***AA*** GmbH in der Zeit von 2005 bis einschließlich 2007 wird die Anerkennung versagt. Der Senat folgt der Auffassung der belangten Behörde.

d) Mietverhältnisse DG vor 2008 (*P***, ***O** etc).**

Die DG-Wohnung wurde in den Jahren 2004 bis 2007 an diverse Mieter in Bestand gegeben. Diese Mieter waren allesamt mit dem Bf bekannt bzw. war dieser ihr Vorgesetzter (Gf der *Verein* bzw. Ges-Gf der ***AA*** GmbH).

Mit den Mietern wurden zwar keine schriftlichen Vereinbarungen abgeschlossen, dennoch sieht der erkennenden Senat die tatsächliche Existenz der Bestandverhältnisse als sehr wahrscheinlich an. Die Mieterin ***O** meldete sich an der Adresse ***L*** ***NrX*** durchgehend für ca. zwei Jahre mit ihrem Hauptwohnsitz an.

Das Gericht anerkennt die vorliegenden Mietverhältnisse in Bezug auf das DG ab 2004.

Demnach sind folgende Einnahmen (Nettowerte; Fakturen aktenkundig) steuerlich zu erfassen:

	2004	2005	2006	2007
Ingo ***NN***	1.000,00			
p	2.045,45			
***O**		7.809,09	4.654,54	2.727,27
Gesamt	3.045,45	7.809,09	4.654,54	2.727,27

Ausgabenseitig geht der Senat von den erklärten Ausgaben für das Objekt „***L***“ aus und ermittelt jene Aufwendungen, die auf das DG entfallen im Wege der Schätzung mit einem Drittel der insgesamt iZm dem Objekt „***L***“ erklärten Aufwendungen.

Aufgrund des vorhandenen Datenmaterials (AIS-DB2 Abfrage) ergeben sich folgende Beträge:

	2004	2005	2006	2007
Aufwendungen ***L***	25.007,90	23.294,56	20.758,22	23.202,40
Davon 1/3	8.335,96	7.764,86	6.919,41	7.734,13

Sonach ergeben sich aus ertragsteuerlicher Sicht nachstehende Ergebnisse:

	2004	2005	2006	2007
	-5.290,51	144,23	-2.264,87	-5.006,86

In Ansehung der erfolgten ertragsteuerlichen Qualifikation der Jahre 2004 bis 2007 anerkennt der Senat auch die im Jahre 2003 anfallenden Ausgaben (geschätzt in Höhe eines Drittels der insgesamt für das Objekt erklärten Ausgaben, **sohin mit € 4.174,90**) als antizipative Werbungskosten. Einnahmen in Bezug auf das DG wurden 2003 keine erzielt.

Was den umsatzsteuerlichen Aspekt anbelangt, so hält der erkennende Senat fest:

Die in ausgestellten Fakturen an die genannten Mieter ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge sind vom Aussteller an das Finanzamt abzuführen. Der steuerliche Vertreter wurde im Zuge des Beschwerdeverfahren mehrfach aufgefordert die auf die einzelnen Stockwerke entfallenden Vorsteuerbeträge bekannt zu geben (s. Ladung ET 6.3.2024, Lad. Senat 15.6.2024). Mitgeteilt wurde lediglich, dass diesbezüglich keine Unterlagen mehr vorhanden seien.

Voraussetzung für die Zuerkennung von Vorsteuern ist das Vorhandensein korrekt ausgestellter Rechnungen. Diese liegen gegenständlich nicht mehr vor. Eine schätzungsweise Ermittlung von Vorsteuern ist nur dann zulässig, wenn als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern in Rechnung gestellt wurden (*Ritz*, BAO Kommentar, 6. Aufl., § 184 Tz 2 und die dort zit. Jud.). Diese äußerst strenge Voraussetzung sieht der Senat als nicht gegeben an. Bei der gegenständlichen Konstellation (Vorliegen von vorläufigen Bescheiden bzw. eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens) wäre es Aufgabe des Bf gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass Rechnungen, die verfahrensrelevante Zeiträume betreffen bis zur Verfahrensbeendigung aufbewahrt werden.

Im Übrigen wäre eine schätzungsweise Zuordnung von das DG betreffende Ausgaben sowohl in Bezug auf ihre betragliche Höhe als auch hinsichtlich des Zeitpunktes ihrer Verausgabung aufgrund des (noch) vorhandenen aktenkundigen Materials faktisch nicht durchführbar.

B. *W*** 1**

a) Mietverhältnis mit *AA*** GmbH (EG)**

Dieses Mietverhältnis wurde im angefochtenen Bescheid anerkannt. Dieses Mietverhältnis steht damit außer Streit.

Zum Antrag der Amtspartei, das Finanzamt möge die von Seiten der Mieterin geleisteten Investitionen (1/3 der Gesamtbaukosten) im Zeitpunkt ihrer Vornahme (im Jahr des Zufließens) sowohl umsatzsteuerlich- als auch ertragsteuerliche in Ansatz bringen, hält der Senat fest:

Mieterinvestitionen, zu denen der Mieter sich laut Mietvertrag verpflichtet hat, führen bereits im Zeitpunkt ihrer Vornahme zu steuerpflichtigen Einnahmen beim Vermieter in der Höhe der getätigten Investition. Je nachdem, ob Investitionen als Herstellungs-, Instandsetzungs- oder Instandhaltungskosten zu qualifizieren sind, hat der Vermieter die Aufwendungen zu verteilen oder kann sie sofort absetzen. Die Investitionskosten sind also im Zeitpunkt ihres Anfalles sofort in voller Höhe als Vorteil des Vermieters zu versteuern. Sollte vereinbart werden, dass die Mieterinvestition mit künftigen Mietvorschreibungen verrechnet wird, liegt im Zeitpunkt der Investitionsvornahme durch den Mieter in Höhe der Investitionskosten eine Mietvorauszahlung vor, die ebenfalls zur Gänze als Einnahme zu versteuern ist.

Freiwillige Mietereinbauten und Investitionen des Mieters gehören grundsätzlich nicht zu den Mieteinnahmen des Vermieters. Beim Vermieter liegt nach der Judikatur aufgrund der Vornahme von freiwilligen Mieterinvestitionen (das sind solche, zu deren Vornahme der Mieter berechtigt, aber nicht verpflichtet ist) ein Vorteil aus dem Mietverhältnis vor, der in dem Zeitpunkt zufließt, in dem der Mieter das Mietobjekt räumt bzw. mit der Beendigung des Mietverhältnisses (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 2024, § 28 Tz 59).

Im vorliegenden Fall geht der Senat in Ansehung der Formulierung der diesbezüglich im Mietvertrag verankerten Klausel (§ 13) von einer freiwilligen Mieterinvestition aus, deren Vornahme insbesondere im Interesse der Mieterin getätigt wurde (*„die Mieterin beabsichtigt, den Mietgegenstand auf eigene Kosten für ihre betrieblichen Zwecke umzubauen und zu adaptieren, damit er für den vereinbarten Verwendungszweck geeignet ist“*).

Das Gericht folgt dem Vorbringen des Bf, wonach die Übernahme der Kosten in Bezug auf die Sanierung bzw. Adaptierung des Mietobjektes aus freien Stücken erfolgte.

b) Mietverhältnis Gattin *B*****

Diesbezüglich gelten die Ausführungen des Gerichts unter Punkt A. b). Die Anmietung erfolgte aus rein privaten Motiven. Eine steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses bleibt in Ansehung des § 20 Abs. 1 EStG 1988 versagt.

c) Mietverhältnis Mag. (FH) *MM*****

Im Zuge der Senatsverhandlung wurde der ehemalige Mieter ***MM*** eingehend zum eingegangenen Mietverhältnis befragt. Der Senat hegt keine Zweifel am tatsächlichen Bestehen dieses Rechtsverhältnisses. Richtig ist, dass sich der ehemalige Mieter im Zuge der Befragung nicht mehr an einzelne Vertragselemente erinnern konnte. Dies erscheint allerdings in Anbetracht des zwischen Mietvertragsabschluss und Befragung liegenden Zeitraumes von ca. 14 Jahren durchaus verständlich und nachvollziehbar.

Der Senat geht davon aus, dass die von ***MM*** angemieteten Flächen wie vertraglich vereinbart, ca 104 m² aufwiesen. Der Bf schraffierte jene Teile des DG, welche vom Mietvertrag mit Herrn ***MM*** umfasst waren, in blauer Farbe.

Demzufolge sind rund $\frac{3}{4}$ der Gesamtfläche des DG als mit der Vermietungstätigkeit in Zusammenhang stehend anzuerkennen. Die belangte Behörde hatte lediglich die Hälfte der Fläche des DG mit dem Mietverhältnis ***MM*** im Zusammenhang stehend anerkannt.

Es ergibt sich nunmehr folgendes Bild:

Wie die belangte Behörde richtig erkannt hat, bleibt das EG bei der Aufteilung der Vorsteuern außer Ansatz, da die diesbezüglichen Aufwendungen die Mieterin aus Eigenem getragen hatte. Das OG wird ob des fremdunüblichen Mietvertrages mit der Gattin ebenso steuerlich nicht berücksichtigt; das DG erfährt durch die erweiterte Anerkennung der in Bestand gegebenen Flächen eine steuerliche Anerkennung in Höhe von 75%. Damit werden unter Zugrundelegung der Gesamtflächen des OG und des DG insgesamt 37,50% steuerlich berücksichtigt (in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden waren dies 25%).

Gewendet betrachtet heißt dies: Es sind nunmehr Vorsteuern im Ausmaß von 62,5% anstatt 75% (laut FA; zu den Ansätzen siehe Beilage 2 des Bp-Berichtes) einzukürzen.

Damit belaufen sich die anzuerkennenden Vorsteuerbeträge betreffend „***W***“ auf € 25.646,67 (2009), € 5.598,02 (2010) und € 1.554,76 (2011), was gegenüber den angefochtenen Bescheiden eine Vorsteuererhöhung von **€ 8.548,90 (2009), € 1.866,00 (2010) und € 518,25 (2011)** ergibt.

Aus ertragsteuerlicher Sicht ergeben sich nachstehende Änderungen:

Die Betriebsprüfung anerkannte von den zugrundeliegenden Afa-Beträgen von € 11.983,41 (2009) € 13.852,09 (2010) und € 17.699,06 (2011) lediglich 25%. Die nunmehrige Erhöhung der Afa aufgrund dieses Erkenntnisses um 12,5-Prozentpunkte ergibt nominell eine Erhöhung um **€ 1.497,93 (2009), € 1.731,51 (2010) und € 2.212,38 (2011)**.

Ebenso zu adaptieren sind die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Einkürzungen der Ausgaben ohne Afa (s. Beilage 2 Bp-Bericht). Diese sind um 12,5-Prozentpunkte zu vermindern, was letztlich zu einer **Erhöhung der Ausgaben um € 1.331,82 (2009), € 1.675,02 (2010) und € 1.027,90 (2011)** führt.

Darüber hinaus gibt der erkennende Senat dem Antrag der Amtspartei auf Erhöhung der Afa betreffend ***W*** EG (Altbestand) Folge. Demnach ist die Afa um **€ 375,00 p.a.** ab 2009 zu erhöhen.

Die Erhöhungen der Ausgabenpositionen belaufen sich somit in Summe **auf € 3.204,75 (2009), € 3.781,53 (2010) und € 3.615,28 (2011)**.

d) *HB*****

Das Mietverhältnis mit Josef ***HB***, dieser soll im ersten Quartal 2009 (01-03/2009) das gesamte Objekt ***W*** 1 zu einem Mietzins von € 18.000 (!) angemietet haben, wurde von der belangten Behörde steuerlich nicht anerkannt.

Der Senat folgt diesbezüglich der Auffassung der belangten Behörde. Einerseits fehlt eine verschriftlichte Festhaltung des Vertragsinhaltes, was bei Anmietung eines dreistöckigen Hauses mit der hier gegebenen Mietzinshöhe durchaus angebracht und fremdüblich wäre. Der vorliegende Mietzins beträgt monatlich € 6.000, d.s. rd € 2.000, pro Stockwerk. Dieser Betrag überschreitet jenen, welcher etwa bei Vermietung des OG (ab 2009) mit der Gattin vereinbart wurde (€ 840,00) um nahezu 140%. Eine sachliche Rechtfertigung dieses Ansatzes ist nicht erkennbar und für den Senat auch nicht vorliegend. Darüber hinaus wurde das EG ab Oktober 2008 bereits an die ***AA*** GmbH vermietet, sodass die Anmietung des gesamten Objektes inklusive des EG durch den Geschäftsfreund ***HB*** als nicht glaubhaft erscheint.

Der Antrag auf gesonderte Einvernahme von Josef ***HB*** wird abgewiesen. Die Abweisung erfolgt einerseits aufgrund des Umstandes, dass der Bf dazu kein Beweisthema bekannt gegeben hat, andererseits erachtet der erkennende Senat eine amtswegige Einvernahme in Anbetracht der obigen Ausführungen in Bezug auf Miethöhe und offensichtlicher Doppelvermietung als nicht erforderlich.

Ebenso wird der Antrag auf Einvernahme der beiden Prüferinnen sowie des Rechtsmittelbearbeiters Dr. ***J** abgewiesen, zumal auch diesbezüglich kein Beweisthema benannt wurde. Darüber hinaus ist dem erkennenden Senat nicht zu erschließen, welche zweckdienlichen Erkenntnisse aus der Einvernahme dieser Zeugen gewonnen werden sollten.

Aufgrund dieses Erkenntnis ergeben sich nachstehende Änderungen in Bezug auf Steuerbemessungsgrundlage und Abgabenhöhe:

Einkommensteuer:

2003		
Gesamtbetrag der Eink. lt FA		35.323,40
Eink VuV lt BFG (St.Lor, DG)		-4.174,90
Gesamtbetrag lt BFG		31.148,50
Sonderausgaben lt FA		-87,15
Kirchenbeitrag lt FA		-75,00
Einkommen		30.986,35
ESt nach § 33 (1)		9.033,00
AStAB		-203,61
VAB		-291,00
ANA		-54,00
Steuer nach Abz von AbsetzB		8.484,39
Sonst Bezüge 6%		340,15
Einkommensteuer		8.824,54
Anrechenbare LohnSt		-10.764,79

Festg. ESt		-1.940,25
------------	--	-----------

2004		
Gesamtbetrag der Eink. lt FA		36.453,96
Eink VuV lt BFG (St.Lor, DG)		-5.290,51
Gesamtbetrag lt BFG		31.163,45
Sonderausgaben		-87,40
Kirchenbeitrag		-75,00
Einkommen		31.001,05
ESt nach § 33 (1)		9.039,03
AVAB		-494,00
VAB		-291,00
ANA		-54,00
Steuer nach Abz von AbsetzB		8.200,03
Sonst Bezüge 6%		348,63
Einkommensteuer		8.548,66
Anrechenbare LohnSt		-11.141,52
Festg. ESt		-2.592,86

2005		
Gesamtbetrag der Eink. lt FA		41.354,60
Eink VuV lt BFG (St.Lor, DG)		144,23
Gesamtbetrag lt BFG		41.498,83

Sonderausgaben	$(50.900-41.498,83) * 101,67/14.500,00$	-65,91
Kirchenbeitrag		-100,00
Einkommen		41.332,92
ESt nach § 33 (1)	$(41.332,92-25.000) * 11.335/26.000$ +5.750	12.870,52
AVAB		-494,00
VAB		-291,00
ANA		-54,00
Steuer nach Abz von AbsetzB		12.031,52
Sonst Bezüge 6%		361,25
Einkommensteuer		12.392,77
Anrechenbare LohnSt		-12.870,06
Festg. ESt		-477,28

2006		
Gesamtbetrag lt FA		47.152,10
Eink VuV lt BFG (St. Lor, DG)		-2.264,87
Gesamtbetrag lt BFG		44.887,23
Sonderausgaben	$(50.900-44.887,23) * 87,15/14.500,00$	-36,14
Kirchenbeitrag		-100,00
Einkommen		44.751,09
ESt nach § 33 (1)	$(44.751,09-25.000) * 11.335/26.000$ +5.750	14.360,72
AVAB		-669,00
VAB		-291,00

ANA		-54,00
Steuer nach Abz von AbsetzB		13.346,72
Sonst Bezüge 6%		481,39
Einkommensteuer		13.828,10
Anrechenbare LohnSt		-15.443,05
Festg. ESt		1.614,95

2007		
Gesamtbetrag lt FA		56.862,59
Eink VuV lt BFG (St.Lor, DG)		-5.006,86
Gesamtbetrag lt BFG		51.855,73
Sonderausgaben	Gesamtbetrag übersteigt 50.900 €, keine Berücks. v. TopfSA	
Kirchenbeitrag		-100,00
Einkommen		51.755,73
ESt nach § 33 (1)	$(51.755,73 - 51.000) \times 0,5 + 17.085$	17.462,86
VAB		-291,00
ANA		-54,00
Steuer nach Abz von AbsetzB		17.117,86
Sonst Bezüge 6%		270,89
Einkommensteuer		17.388,75
Anrechenbare LohnSt		-10.798,83
Festg. ESt		6.589,92

2009		
-------------	--	--

Eink LuF lt FA		464,98
Eink sA lt. FA		-2.374,56
Eink nsA lt FA		51.741,08
Eink VuV lt FA	2.366,58	
Änderung lt BFG	-3.204,75	-838,17
Gesamtbetrag der Einkünfte		48.993,33
Sonderausgaben	$(60.000 - 48.993,33) * (87,15 - 60) / 23.600 + 60$	-72,66
Kirchenbeitrag		-115,00
Außergewönl. Bel. lt FA		-1.738,00
Kinderfreibeträge § 106a (1)		-264,00
Einkommen		46.803,67
ESt nach § 33 (1)		14.532,30
VAB		-291,00
ANA		-54,00
Steuer nach Abz von AbsetzB		14.187,30
Sonst Bezüge 6%		486,45
Einkommensteuer		14.673,75
Anrechenbare LohnSt		-16.781,50
Festg. ESt		-2.107,75

2010		
Eink LuF lt FA		280,08
Eink sA lt FA		-2.929,02
Eink nsA lt FA		41.192,39

Eink VuV lt FA	10.104,91	
Änderung lt BFG	-3.781,53	6.323,38
Gesamtbetrag der Einkünfte		44.866,83
Sonderausgaben	$(60.000 - 44.866,83) * (87,15 - 60) / 23.600 + 60$	-77,41
Kirchenbeitrag		-115,00
Außergewönl. Bel.		
Kinderbetreuungskosten		-1.351,50
Kinderfreibeträge § 106a (1)		-264,00
Einkommen		43.058,92
ESt nach § 33 (1)	$(43.058,92 - 25.000) \times 15.125,00 / 35.000 + 5.110,00$	12.914,03
VAB		-291,00
ANA		-54,00
Steuer nach Abz von AbsetzB		12.569,03
Sonst Bezüge 6%		424,01
Einkommensteuer		12.993,04
Anrechenbare LohnSt		-13.617,69
Festg. ESt		-624,65

2011		
Eink LuF lt FA		275,36
Eink sA lt FA		-180,40
Eink nsA lt FA		37.478,72
Eink VuV lt FA	16.966,39	

Änderung lt BFG	-3.615,28	13.351,11
Gesamtbetrag der Einkünfte		50.924,79
Sonderausgaben	$(60.000 - 50.924,79) * (87,15 - 60) / 23.600 + 60$	-70,44
Kirchenbeitrag		-120,00
Kinderfreibeträge § 106a (1)		-264,00
Einkommen		50.470,35
ESt nach § 33 (1)	$(50.470,35 - 25.000) \times 15.125,00 / 35.000 + 5.110,00$	16.116,83
VAB		-291,00
ANA		-54,00
Steuer nach Abz von AbsetzB		15.771,83
Sonst Bezüge 6%		380,77
Einkommensteuer		16.152,60
Anrechenbare LohnSt		-12.099,24
Festg. ESt		4.053,36

Umsatzsteuer:

2004		
Umsatzsteuer lt FA		0,00
Umsätze VuV lt BFG (St. Lor/ DG)		3.045,45
Umsatzsteuer		304,54-
Vorsteuer		0,00
Zahllast		304,54

2005		
Umsatzsteuer lt FA		0,00
Umsätze VuV lt BFG (St. Lor/DG)		7.809,09
Umsatzsteuer		780,90
Vorsteuern		0,00
UST Zahllast		780,90

2006		
Umsatzsteuer lt FA		0,00
Umsätze VuV lt BFG (St. Lor/DG)		4.654,54
Umsatzsteuer		465,45
Vorsteuern		0,00
UST Zahllast		465,45

2007		
Umsatzsteuer lt FA		0,00
Umsätze VuV lt BFG (St. Lor/DG)		2.727,27
Umsatzsteuer		272,72
Vorsteuern		0,00
UST Zahllast		272,72

2009		
-------------	--	--

Umsatzsteuer lt FA		4.940,92
Vorsteuer lt FA	-18.652,37	
Erhöhung lt BFG (Wulz./DG)	-8.548,90	-
Gesamtbetrag VSt lt BFG		-27.201,27
Gutschrift lt BFG		-22.260,35

2010		
Umsatzsteuer lt FA		4.542,55
Vorsteuer lt FA	-5.554,84	
Erhöhung lt BFG (Wulz./DG)	-1.866,00	
Gesamtbetrag VSt lt BFG		-7.420,84
Gutschrift lt BFG		-2.878,29

2011		
Umsatzsteuer lt FA		6.668,79
Vorsteuer lt FA	-2.436,80	
Erhöhung lt BFG (Wulz./DG)	-518,25	
Gesamtbetrag VSt lt BFG		-2.955,05
Zahllast lt BFG		-3.713,74

Begründung gemäß § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Die genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Dezember 2024