

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/2100203/2012

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Y, gegen die Bescheide des Finanzamts Z vom 08. April 2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Umsatzsteuer 2005 und 2006) sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In den Jahren 2005 bis 2007 errichtete der Beschwerdeführer (Bf.) ein Zweifamilienhaus. Mit Schreiben vom 12. April 2007 gab der steuerliche Vertreter des Bf. dem Finanzamt bekannt, dass der Bf. eine Vermietungstätigkeit begonnen habe und auf die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichte. Gleichzeitig legte er dem Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 vor, in der er Vorsteuern in Höhe von 18.911,93 Euro, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Zweifamilienhauses angefallen waren, geltend machte. Die Erzielung von Mieteinnahmen wurde (noch) nicht erklärt.

Im Mai 2007 führte das Finanzamt beim Bf. einen „Erstbesuch anlässlich der Vergabe einer Steuernummer“ durch. Anlässlich dieses Erstbesuchs gab der Bf. an, Teile des Untergeschoßes seines Wohnhauses an seinen Vater zu vermieten, der in diesen Räumen eine Lebens- und Sozialberatung betreibe. Die monatliche Miete betrage 385 Euro (zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten). Das Erdgeschoß des Hauses vermiete er an seine Eltern zu Wohnzwecken um 600 Euro monatlich (zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten). Das Obergeschoß nutze er für eigene Wohnzwecke. Der Bf. legte auch zwei, äußerst detailliert verfasste Protokolle - datiert mit 10. Jänner 2007 - über die mit seinen Eltern mündlich vereinbarten Hauptmietverträge vor. Aus diesen geht ua. hervor, dass die Mietverhältnisse am 15. Jänner 2007 begannen und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurden. Neben den gesetzlich vorgesehenen Gründen für die Auflösung der Mietverhältnisse, auf die in den Protokollen ausdrücklich hingewiesen wurde, wurde den Mietern auch das Recht eingeräumt, das Mietverhältnis nach Ablauf eines Jahres unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu beenden. Die Mieter verpflichteten sich, die vereinbarte Miete monatlich im Vorhinein bis zum Fünften des betreffenden Kalendermonats bar auf ein vom Vermieter namhaft gemachtes Konto zu überweisen. Die Hingabe einer Kautions wurde nicht vereinbart.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer 2005 erfolgte mit Bescheid vom 13. Juli 2007 erklärungsgemäß.

Am 29. April 2008 reichte der Bf. die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006, in der er Vorsteuern in Höhe von 5.260,44 Euro geltend machte, beim Finanzamt ein. Die Erzielung von Mieteinnahmen wurde (noch) nicht erklärt.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer 2006 erfolgte ohne weitere Ermittlungen des Finanzamts erklärungsgemäß mit Bescheid vom 2. Mai 2008.

Für die Jahre 2007 und 2008 gab der Bf. weder Umsatz- noch Einkommensteuererklärungen ab. Die Höhe der Umsätze bzw. der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde vom Finanzamt daher geschätzt.

Der Bf. bzw. dessen steuerlicher Vertreter beantragten die am 30. April 2009 ergangenen Bescheide für das Jahr 2007 gemäß § 299 BAO aufzuheben. Gegen die am 30. November 2009 ergangenen Bescheide für das Jahr 2008 wurde Berufung erhoben. Der Bf. gab bekannt, in den Jahren 2007 und 2008 keine Mieteinnahmen erzielt zu haben. Seine Eltern hätten am 19. Juli 2008 B verlassen müssen, weshalb noch keine Mieteinnahmen geflossen seien, obwohl die Mietverhältnisse nach wie vor aufrecht seien.

Mit Vorhalt vom 16. Juli 2010 wurde der Bf. vom Finanzamt gefragt, welche Schritte er unternommen habe, um die ausständige Miete hereinzubringen; ob er die Mieter gemahnt oder eine Klage eingebracht habe. Der Bf. wurde auch ersucht, dem Finanzamt allenfalls vorhandene Unterlagen (wie eine Klage, Mahnschreiben etc.) vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. August 2010 gab der Bf. bekannt, dass er beabsichtige, das Objekt ab Dezember 2010 bzw. ab Anfang des Jahres 2011 neu zu vermieten. Dazu seien aber noch einige Adaptierungsarbeiten fertig zu stellen, die er bisher wegen fehlender finanzieller Mittel nicht habe durchführen können. (Laut Finanzamt erzielte der Bf. in den Jahren 2006 bis 2008 in B nur sehr geringe Einkünfte.) Weiters führte der Bf. aus, die Mieter, die aus A stammten, seien in der Absicht nach B gezogen, hier ihren bisherigen Beruf auszuüben. Die zuständigen Behörden hätten die Berufsausübung in B jedoch untersagt, weshalb die Mieter keine Einkünfte erzielt hätten. Bezüglich der Frage der Rechtmäßigkeit der Versagung der Berufsausübung in B sei ein Verfahren bei der EU-Kommission anhängig. Auf Grund der durch das Verbot der Berufsausübung entstandenen angespannten finanziellen Situation seien die Mieter nicht mehr in der Lage gewesen, die vereinbarte Miete zu bezahlen und seien daher wieder nach A zurückgekehrt. In dieser Situation, in der sich die Mieter befunden hätten (und die dem Bf. bekannt gewesen sei), wären Eintreibungsmaßnahmen hinsichtlich der ausständigen Miete verfehlt und wohl auch erfolglos gewesen. Außerdem hätten die Mieter zugesichert, bei einem Erfolg des Verfahrens bei der EU-Kommission die ausständigen Mieten nachzuzahlen.

In der Folge wurde vom Finanzamt eine Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 durchgeführt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die Mietverhältnisse zwischen dem Bf. und seinen Eltern nicht fremdüblich gestaltet bzw. nicht fremdüblich umgesetzt worden seien, weshalb diese steuerlich nicht anzuerkennen seien. Der Prüfer beurteilte die Mietverträge anhand der vom Verwaltungsgerichtshof für die Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien. Dabei kam der Prüfer zum Ergebnis, dass diese Kriterien im vorliegenden Fall vor allem deshalb nicht erfüllt seien, weil der tatsächliche Vollzug der Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhalte. Es sei nicht fremdüblich, dass der Mieter eines Objekts in Vertretung des Bauwerbers bzw. zukünftigen Vermieters sämtliche Eingaben im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben (wie zB das Ansuchen um Baubewilligung, den Einreichplan, den Wasserlieferungsvertrag mit der Gemeinde etc.) unterschreibe und an der Bauverhandlung teilnehme. Es sei auch nicht fremdüblich, dass, wenn von Beginn des Mietverhältnisses an keine Miete bezahlt werde, der Vermieter den Mietvertrag weder auflöse noch irgendwelche Einbringungsmaßnahmen ergreife. Für die Errichtung des Zweifamilienhauses habe der Bf. einen Kredit in Höhe von 100.000 Euro aufgenommen, für den die Eltern (und

späteren Mieter) des Bf. als Bürgen hafteten. Im Grundbuch sei ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Eltern des Bf. eingetragen worden und im Kaufvertrag für das Grundstück sei unter dem Punkt „Eigentumsbeschränkungen“ vereinbart worden, dass das Grundstück sowie allfällige künftige Baulichkeiten auf diesem Grundstück durch den Eigentümer und die Berechtigten gemeinschaftlich zu nutzen seien. Schließlich stellte der Prüfer fest, dass – laut Meldeauskunft - sowohl der Bf. als auch seine Eltern seit 18. Juli 2008 an der Adresse des Zweifamilienhauses nicht mehr ihren Haupt-, sondern nur mehr einen Nebenwohnsitz haben und seit 20. November 2008 in A gemeldet seien.

Es liege daher kein fremdübliches Mietverhältnis, sondern eine steuerlich nicht anzuerkennende Gebrauchsüberlassung im Familienkreis vor. Der Zweck der vom Bf. behaupteten Gestaltung sei nur gewesen, die Vorsteuer für die Anschaffungskosten des privaten Wohnhauses der Familie zu lukrieren. Da das Mietverhältnis nicht anzuerkennen sei, liege auch keine unternehmerische Tätigkeit des Bf. vor. Die für die Jahre 2005 und 2006 geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien daher nicht anzuerkennen.

In der Folge nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 mit Bescheiden vom 8. April 2011 wieder auf. Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte auf Grund der Feststellungen des Prüfers, die der Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren. In Textziffer 4 des Prüfungsberichts führte der Prüfer zur Wiederaufnahme der Verfahren aus, dass erst während der Außenprüfung die näheren Umstände der Vermietung an die Eltern des Bf. bekannt geworden seien. Neu hervorgekommen sei insbesondere, wie die tatsächliche Abwicklung der Mietverhältnisse erfolgt sei; dass, obwohl keine Mietzahlungen geleistet worden seien, der Bf. weder Einbringungsmaßnahmen versucht noch die Mietverträge gekündigt habe. Neu hervorgekommen sei auch die Tatsache, dass die ganze Familie im Jahr 2008 nach A gezogen sei.

Mit den am selben Tag erlassenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 wurden die geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von 18.911,93 Euro bzw. in Höhe von 5.260,44 Euro unter Hinweis auf die Feststellungen des Prüfers nicht anerkannt und die Umsatzsteuer für diese Jahre daher mit 0 Euro festgesetzt.

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 wurde am 13. Mai 2011 Berufung (nunmehr: Beschwerde) erhoben mit dem Begehren, alle angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. In der Begründung führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, der Bf. sowie seine Eltern seien C, die in der Absicht, ihren Beruf in B auszuüben, zugezogen seien. Obwohl jeder EU-Bürger das Recht habe, seinen Beruf

in jedem Mitgliedsstaat auszuüben, hätten die D den Eltern des Bf. die Ausübung ihres Berufes versagt. Das habe zu einer existenzbedrohenden wirtschaftlichen Situation für die Eltern des Bf. geführt und sie gezwungen, vorübergehend nach A zurückzukehren. Auch der Bf. befinde sich derzeit in A. Mittlerweile habe die EU-Kommission geklärt, dass die Versagung der Berufsausübung durch die D rechtswidrig erfolgt sei. Auf Grund der Notsituation der Eltern des Bf. sei das Mietverhältnis unterbrochen und seien die Mietzahlungen vorübergehend eingestellt worden. Das ändere jedoch nichts daran, dass das Mietverhältnis unter fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen worden sei. Bis zur fremd verschuldeten Notsituation der Mieter sei das Mietverhältnis auch vereinbarungsgemäß umgesetzt worden, weshalb es steuerlich anzuerkennen sei. Zutreffend sei jedoch, dass in den Jahren 2007, 2008 und 2009 keine Mieteinnahmen geflossen seien.

Der vom Prüfer anhand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommenen Beurteilung der Mietverträge entgegnete der steuerliche Vertreter des Bf., durch die noch vor Beginn der Mietverhältnisse erfolgte Protokollierung der mündlich abgeschlossenen Mietverträge seien diese ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen. Auf eine Kautio sei auf Grund der hohen Eigenleistungen der Mieter verzichtet worden. Auch dies sei fremdüblich. Der Inhalt der mündlich abgeschlossenen Mietverträge sei eindeutig und klar. Die Nichtbezahlung der Mieten habe auf die Eindeutigkeit und Klarheit des Inhalts der Mietverträge keinen Einfluss. Auch wenn die Mieter in Zahlungsverzug seien, könne der Vermieter in besonderen Situationen von der Auflösung des Mietverhältnisses Abstand nehmen. Im vorliegenden Fall liege das Verschulden an der Säumigkeit nicht an den Mietern, sondern an der Republik B. Eine Auflösung der Mietverhältnisse mit Klageerhebung hätte für die Mieter daher eine unbillige Härte bedeutet. Da der Bf. während der Bauphase ein Vollzeitstudium in E absolviert habe, sei es für ihn unumgänglich gewesen, für die Abwicklung des Bauvorhabens einen Vertreter zu bestellen. Jeder Handlung des Vertreters seien genaue Anweisungen des Bf. sowie Besprechungen zwischen dem Bf. und seinem Vertreter vorangegangen. Das Gebäude sei bereits in der Planungsphase als Mietobjekt ausgerichtet gewesen. Während der Bauphase sei ständig mit dem Finanzamt Kontakt gehalten worden und auch beim Erstbesuch des Finanzamts habe es keine Beanstandungen gegeben. Natürlich bestehe zwischen dem Bf. und seinen Eltern ein Naheverhältnis und selbstverständlich hätten die Eltern ihn in der Bauphase organisatorisch unterstützt. Diese Unterstützung (wie zB auch die von den Eltern übernommene Bürgschaft) habe aber keine Auswirkungen auf die später abgeschlossenen Mietverträge gehabt. Der Bf. sei sowohl als Einzelkäufer des gegenständlichen Grundstücks als auch stets als selbständiger Bauherr aufgetreten. Das zugunsten der Eltern eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot sei weder fremdunüblich noch habe es irgendeinen Einfluss auf die Vermietungstätigkeit des Bf. gehabt. Zusammenfassend meinte der steuerliche Vertreter des Bf., dass der plötzliche Abbruch der Mietzahlungen auf Grund unvorhersehbarer Umstände, der

von der Finanzverwaltung als einzige Tatsache für die steuerliche Nichtanerkennung der Mietverträge herangezogen worden sei, weder an der Fremdüblichkeit der Vermietungstätigkeit noch an der Unternehmereigenschaft des Bf. etwas ändere. Im Zusammenhang mit der beabsichtigten Neuvermietung des Mietobjekts brachte der steuerliche Vertreter des Bf. ergänzend vor, auf Grund eines irrtümlich erlassenen Säumnisurteils sei die Zwangsversteigerung der gegenständlichen Liegenschaft bewilligt und im Grundbuch eingetragen worden. Eine Neuvermietung könne daher erst nach Löschung dieser Bewilligung erfolgen.

Zur Begründung der Berufung (Beschwerde) gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens brachte der steuerliche Vertreter des Bf. lediglich vor, dass die Finanzbehörde keine neuen Tatsachen für eine Wiederaufnahme vorgebracht habe.

In der die Berufung (Beschwerde) abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2011 führte das Finanzamt aus, die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 sei erfolgt, weil anlässlich der Außenprüfung neue Tatsachen betreffend die tatsächliche Abwicklung der Mietverhältnisse hervorgekommen seien. Erst bei der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass keine Miete bezahlt worden sei und der Bf. die Mietverhältnisse dennoch weder aufgelöst noch entsprechende Einbringungsmaßnahmen gesetzt habe. Es seien somit Tatsachen neu hervorgekommen, deren Kenntnis in den abgeschlossenen Verfahren im Spruch anderslautende Bescheide herbeigeführt hätte. Hinsichtlich der Berufung (Beschwerde) gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 führte das Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen des Prüfers aus, dass die Mietverhältnisse zwischen dem Bf. und seinen Eltern mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen seien. Das Argument des steuerlichen Vertreters des Bf., die Mieter seien auf Grund der rechtswidrigen Verweigerung ihrer Berufsausübung in B nicht in der Lage gewesen, die vereinbarte Miete zu zahlen, ändere daran nichts. Für die (Nicht-)Anerkennung der Mietverhältnisse sei nicht entscheidend, warum die Mieter über kein Geld für die Bezahlung der Miete verfügt haben, sondern wie der Vermieter auf den Entfall der Mietzahlungen reagiert habe. Dass der Bf. die Mietverhältnisse trotz der mehrjährigen Nichtbezahlung der Miete nicht beendet habe, lasse sich nur damit erklären, dass es sich bei den Mietern um die Eltern des Bf. gehandelt habe und das Mietobjekt vom Bf. mit seinen Eltern gemeinsam errichtet worden sei. Die vom Bf. gewählte „Konstruktion“ habe nur dazu gedient, der Familie steuerbegünstigt Wohnraum zu verschaffen. Es liege jedoch kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis vor.

Im Vorlageantrag vom 18. Oktober 2011 sowie in der am 14. Dezember 2011 nachgereichten Begründung des Vorlageantrags führte der steuerliche Vertreter des Bf.

aus, dem Finanzamt sei bereits vor Erlassung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 bekannt gewesen, dass der Bf. das verfahrensgegenständliche Objekt zum Teil an seine Eltern vermiete und zum Teil privat nutze. Die Vermietungsabsicht sowie die genauen Baupläne seien dem Finanzamt sogar schon vor Baubeginn bekannt gewesen, weil bereits damals Beratungsgespräche beim Finanzamt stattgefunden hätten. Im Zuge der Außenprüfung seien somit keine Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme der Verfahren gerechtfertigt hätten. Die Tatsache, dass der Bf. keine Einnahmen aus der Vermietungstätigkeit erziele, sei dem Finanzamt aus den Steuererklärungen bekannt gewesen. Das Finanzamt hätte daher bereits damals zumindest einen Vorhalt an den Bf. richten müssen. Dieses Versäumnis könne durch die nunmehr erfolgte Wiederaufnahme der Verfahren nicht geheilt werden. In der Folge wies der steuerliche Vertreter des Bf. auf sein Vorbringen in der Berufung (Beschwerde) hin, das vom Finanzamt (in der Berufungsvorentscheidung) nicht gewürdigt worden sei.

In einem die Begründung des Vorlageantrags ergänzenden Schreiben vom 24. Februar 2012 brachte der steuerliche Vertreter des Bf. vor, auf Grund des Umzugs nach A habe der Bf. zwischenzeitlich keinen Zugriff auf seine Belege gehabt. Nach intensiven Recherchen bei den kontoführenden Kreditinstituten habe festgestellt werden können, dass die Mieter doch Mietzahlungen an den Bf. geleistet hätten; und zwar eine Überweisung in Höhe von 2.700 Euro am 23. Juli 2007 sowie zwei Barzahlungen in Höhe von 400 Euro am 21. August 2007 und in Höhe von 530 Euro am 10. September 2007. Es hätten noch weitere Barzahlungen stattgefunden, die der Bf. jedoch nicht belegmäßig beweisen könne. (Vorgelegt wurden in diesem Zusammenhang ein Kontoauszug, aus dem ersichtlich ist, dass der Vater des Bf. am 23. Juli 2007 2.700 Euro auf das Konto des Bf. für „Miete für August, September und Oktober 2007“ eingezahlt hat sowie zwei Bankbelege betreffend einen Barerlag in Höhe von 400 Euro am 21. August 2007 und einen Barerlag in Höhe von 530 Euro am 10. September 2007, beide eingezahlt auf das Konto des Bf., jedoch ohne Angabe eines Verwendungszwecks.) Der Feststellung des Finanzamts, der Vater bzw. die Eltern des Bf. hätten sämtliche relevanten Unterlagen im Zusammenhang mit der Errichtung des Zweifamilienhauses unterzeichnet, entgegnete der steuerliche Vertreter des Bf., der Bf. habe noch einer weiteren Person namens F eine Spezialvollmacht erteilt. Dieser habe den Einreichplan unterzeichnet, an Baukommissionen teilgenommen und sich um die Errichtung des Untergeschosses gekümmert. Die Eintragung des Belastungs- und Veräußerungsverbots auf dem Grundstück sei auf Anraten des vertragserrichtenden Notars erfolgt, weil der Bf. im Jahr 2002 gerade erst volljährig geworden sei und zum Zeitpunkt des Grundstückskaufs noch nicht gewusst habe, dass er einmal in B leben und ein Vermietungsobjekt bauen werde. Zur Feststellung des Finanzamts, der Bf. habe sämtliche Eintreibungsmaßnahmen in Zusammenhang mit der ausständigen Miete unterlassen, brachte der steuerliche Vertreter des Bf. ergänzend vor, der Bf. habe unter Existenzängsten gelitten, weil er und seine Familie auf Grund des rechtswidrigen Verhaltens der D Notstandshilfe hätten

beziehen müssen. An eine Klagseinbringung sei unter diesen Umständen nicht zu denken gewesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

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

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

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

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

Strittig ist, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zu Recht erfolgte, insbesondere, ob Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ im Sinn des § 303 Abs. 1 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 18.09.2003, 99/15/0120, m.w.N.).

Die Aufgabe der Berufungsbehörde (nunmehr des Verwaltungsgerichts) bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt besteht darin, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme

auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre (vgl. zB VwGH 02.02.2000, 97/13/0199, m.w.N.).

Laut Begründung der Wiederaufnahmebescheide vom 8. April 2011 erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 durch das Finanzamt auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren. Bei diesen Feststellungen handelte es sich laut Textziffer 4 des Prüfungsberichts insbesondere um die Feststellung, wie die tatsächliche Abwicklung der Mietverhältnisse zwischen dem Bf. und seinen Eltern erfolgte, und dabei wiederum um die Feststellung, dass im Rahmen dieser Mietverhältnisse keine Mietzahlungen erfolgten und der Bf. dennoch weder Eintreibungsmaßnahmen setzte noch die Mietverhältnisse aufkündigte.

Dem Bf. ist zwar insofern zuzustimmen als dem Finanzamt bereits vor Erlassung der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 am 13. Juli 2007 bzw. am 2. Mai 2008 bekannt war, dass der Bf. die Absicht hat, Teile des neu errichteten Zweifamilienhauses an seine Eltern zu vermieten. Nicht bekannt war dem Finanzamt jedoch, dass im Rahmen dieser Mietverhältnisse keine Mietzahlungen geleistet wurden und der Bf. dennoch weder die Mietverträge auflöste noch Eintreibungsmaßnahmen setzte. Der vom Bf. bzw. seinem steuerlichen Vertreter erhobene Einwand, dem Finanzamt sei bereits aus den Steuererklärungen bekannt gewesen, dass der Bf. keine Einnahmen aus der Vermietung erziele, ist nicht nachvollziehbar. Zutreffend ist zwar, dass aus den Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2005 und 2006 hervorgeht, dass der Bf. in diesen Jahren (noch) keine Einnahmen aus der Vermietung erzielte. Da dem Finanzamt nach dem „Erstbesuch anlässlich der Vergabe einer Steuernummer“ im Mai 2007 aber bekannt war, dass die Vermietungstätigkeit des Bf. erst im Jänner 2007 beginnen sollte, war die Nichterzielung von Einnahmen in den Streitjahren ohnedies klar und für das Finanzamt auch kein Grund für weitere Ermittlungen. Für die steuerliche Beurteilung der Mietverhältnisse von Bedeutung war jedoch, ob der Bf. ab dem Beginn der Mietverhältnisse im Jahr 2007 Mieteinnahmen erzielte. Diese Tatsache konnte dem Finanzamt aus den Steuererklärungen der Jahre 2005 und 2006 noch nicht bekannt gewesen sein. Für das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ im Sinn des § 303 Abs. 1 BAO ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals VwGH 18.09.2003, 99/15/0120) aber der Wissensstand der Abgabenbehörde auf Grund der Abgabenerklärungen des jeweiligen Veranlagungsjahres entscheidend.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Tatsache, ob der Bf. ab dem Jahr 2007 Mietzahlungen von seinen Eltern erhalten hat, der Abgabenbehörde auch aus den Steuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 nicht bekannt gewesen sein konnte, weil der Bf. für diese Jahre keine Steuererklärungen abgegeben hatte. Die

Steuerbemessungsgrundlagen für diese Jahre wurden vom Finanzamt vielmehr geschätzt und erst im Zuge der Verfahren, in denen der Bf. die Höhe dieser Schätzungen bekämpfte, gab er dem Finanzamt im Jahr 2010 erstmals (und somit lange nach der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 am 13. Juli 2007 bzw. am 2. Mai 2008) bekannt, dass bzw. warum er in den Jahren 2007 und 2008 keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe.

Dass dem Finanzamt auch die Tatsache, dass der Bf. trotz Nichtbezahlung der Miete weder das Mietverhältnis auflöste noch Eintreibungsmaßnahmen setzte, bereits vor Erlassung der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide bekannt gewesen sei, behauptet der Bf. ohnedies nicht. Der Einwand des Bf., im Zuge der Außenprüfung seien keine Tatsachen neu hervorgekommen, ist somit nicht zutreffend.

Auch wenn das Finanzamt anlässlich der Veranlagung der Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 keine weiteren Ermittlungen durchführte, hinderte das die Wiederaufnahme der Verfahren nicht, weil – entgegen der Ansicht des Bf. – selbst ein Verschulden des Finanzamts am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt (vgl. nochmals VwGH 18.09.2003, 99/15/0120, m.w.N.).

Die Abgabenbehörde war zur amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 daher berechtigt. Dass die Kenntnis der in Textziffer 4 des Prüfungsberichts genannten Tatsachen auch zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte, ist auf Grund der Ausführungen in Punkt 2 dieses Erkenntnisses als erwiesen anzusehen.

2) Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006

In den Jahren 2005 bis 2007 trat der Bf. als Bauherr bei der Errichtung eines Zweifamilienhauses auf. Mit mündlich abgeschlossenen (und in der Folge protokollierten) Mietverträgen vermietete er Teile des Untergeschoßes dieses Gebäudes um 385 Euro monatlich (zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten) an seinen Vater, der in diesen Räumen eine Lebens- und Sozialberatung betreiben wollte. Das Erdgeschoß vermietete er um 600 Euro monatlich (zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten) an seine Eltern zu Wohnzwecken. Das Obergeschoß nutzte der Bf. für eigene Wohnzwecke. Die Mietverhältnisse begannen am 15. Jänner 2007 und wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Mieter verpflichteten sich, die vereinbarte Miete monatlich im Vorhinein bis zum fünften des betreffenden Kalendermonats bar auf ein vom Vermieter namhaft gemachtes Konto zu überweisen.

Strittig ist, ob die zwischen dem Bf. und seinen Eltern abgeschlossenen Mietverträge auch für den Bereich des Steuerrechts anzuerkennen sind, dem Bf. daher in den Jahren 2005 und 2006 Unternehmereigenschaft zukam und die mit der Errichtung des Zweifamilienhauses in Zusammenhang stehenden Vorsteuern abzugsfähig sind.

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, m.w.N.). Das bedeutet, dass es nicht ausreichend ist, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist. Wird etwa ein fremdüblicher Mietvertrag unter nahen Angehörigen abgeschlossen, aber tatsächlich keine oder eine zu geringe Miete bezahlt, so ist dies dem Abschluss eines Mietvertrags mit denselben Konditionen gleichzuhalten (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 4 Rz 337).

Den genannten Kriterien kommt Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung zu. Sie kommen daher (nur) in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. zB VwGH 29.06.1995, 93/15/0115).

Der Bf. vertritt die Ansicht, die mit seinen Eltern abgeschlossenen Mietverträge erfüllten alle von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien. Der Abschluss der Mietverträge sei ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen, weil dem Finanzamt bereits während der Bauphase die spätere Vermietungsabsicht des Bf. bekannt gegeben worden sei. Die Mietverträge hätten einen eindeutigen und klaren Inhalt, der den (detailliert verfassten) Protokollen über die mündlich vereinbarten Hauptmietverträge zu entnehmen sei und die Mietverträge wären auch unter Fremden so abgeschlossen worden. Weiters brachte der Bf. vor, die Mietverträge seien auch vollinhaltlich umgesetzt worden bis zu dem

Zeitpunkt, zu dem die fremd verschuldete Notsituation der Mieter eingetreten sei und sie die vereinbarten Mietzahlungen nicht mehr hätten leisten können.

Dem Bf. ist insoweit zuzustimmen als die mit seinen Eltern abgeschlossenen Mietverträge in der Form, in der sie in den dem Finanzamt beim „Erstbesuch anlässlich der Vergabe einer Steuernummer“ übergebenen Protokollen festgehalten wurden, ausreichend nach außen zum Ausdruck gebracht worden sind, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und so auch unter Fremden abgeschlossen worden wären. Nicht zutreffend ist jedoch, dass die Mietverträge in dieser Form bzw. mit diesem Inhalt auch umgesetzt wurden.

In der Beschwerde, im Vorlageantrag und auch noch in der am 14. Dezember 2011 beim Finanzamt eingebrachten ergänzenden Begründung des Vorlageantrags gab der Bf. stets an, in den Jahren 2007 und 2008 keine Mietzahlungen von seinen Eltern erhalten zu haben. Erst in einer (weiteren) Ergänzung des Vorlageantrags vom 24. Februar 2012 brachte der Bf. bzw. sein steuerlicher Vertreter vor, nach intensiven Recherchen bei den kontoführenden Kreditinstituten habe festgestellt werden können, dass die Mieter doch Mietzahlungen geleistet haben; und zwar in Höhe von 2.700 Euro am 23. Juli 2007 für die Monate August, September und Oktober 2007, in Höhe von 400 Euro am 21. August 2007 und in Höhe von 530 Euro am 10. September 2007. Darüber hinaus seien noch weitere Barzahlungen geleistet worden, die der Bf. jedoch nicht belegmäßig nachweisen könne. In diesem Zusammenhang wurden dem Finanzamt Kopien von Kontoauszügen vorgelegt, aus denen eine Überweisung des Vaters des Bf. am 23. Juli 2007 in Höhe von 2.700 Euro für „Miete für August, September und Oktober 2007“ sowie zwei Barzahlungen (ohne nähere Angaben) vom 21. August 2007 und vom 10. September 2007 in Höhe von 400 Euro bzw. in Höhe von 530 Euro ersichtlich sind.

Das Vorbringen des Bf., bei den im Jahr 2007 von seinem Vater an ihn geleisteten Zahlungen habe es sich um Mietzahlungen für das gegenständliche Mietobjekt gehandelt, ist jedoch nicht glaubwürdig. Die Zahlungen können weder zeitlich noch betragsmäßig den gegenständlichen Mietverträgen zugeordnet werden. Laut diesen Mietverträgen sollten die Zahlungen jeweils am fünften jedes Kalendermonats erfolgen und 385 Euro bzw. 600 Euro (jeweils zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten) betragen. Abgesehen davon, dass die im Jahr 2007 bezahlten Beträge mit der Höhe der jeweils vereinbarten Miete nicht übereinstimmen, ist nicht nachvollziehbar, warum die Mieter im Juli 2007 plötzlich die Miete für die Monate August, September und Oktober im Voraus bezahlen sollten, obwohl sie für den Zeitraum Jänner bis Juni 2007 noch keine Mietzahlungen geleistet hatten. Hinsichtlich der Barzahlungen des Vaters des Bf. in Höhe von 400 Euro bzw. in Höhe von 530 Euro ist überhaupt nicht erkennbar, wofür diese geleistet wurden. Die im Februar 2012 erstmals erfolgte Behauptung des Bf. bzw. seines steuerlichen Vertreters, es handle sich bei diesen Zahlungen um Mietzahlungen für das gegenständliche Mietobjekt,

ist daher völlig haltlos. Es ist auch nicht glaubwürdig, dass sich der Bf. erst nach der Aushebung der Kontoauszüge daran erinnern konnte, von seinen Eltern überhaupt jemals Mietzahlungen für das gegenständliche Objekt erhalten zu haben. Bei den laut Kontoauszügen geleisteten Zahlungen des Vaters des Bf. handelte es sich offensichtlich vielmehr um Zahlungen an den zum damaligen Zeitpunkt in E studierenden Sohn, um dessen Lebensunterhalt (einschließlich seiner Wohnungskosten in E) zu finanzieren.

Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass die vom Bf. und seinem steuerlichen Vertreter zunächst und wiederholt gemachten Angaben, dass in den Jahren 2007 und 2008 keine Mietzahlungen von den Eltern des Bf. für das gegenständliche Mietobjekt geleistet wurden, zutreffend sind.

Da jedoch weder die (zunächst behauptete) Nichtleistung von Mietzahlungen in den Jahren 2007 und 2008 noch die im Schreiben vom 24. Februar 2012 erstmals behauptete Teilzahlung den in den Mietverträgen vereinbarten Mieten entspricht, steht jedenfalls fest, dass die Mietverträge nicht so umgesetzt wurden, wie sie (formal) abgeschlossen und protokolliert wurden. Der Einwand des Bf., die Mietverträge seien zunächst vollinhaltlich umgesetzt worden und die Mietzahlungen seien erst auf Grund der fremdverschuldeten Notsituation der Mieter eingestellt worden, ist nicht zutreffend. Es bestehen daher ernsthafte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der vom Bf. behaupteten vertraglichen Gestaltung der Mietverhältnisse mit seinen Eltern. Die Mietverträge sind daher anhand der vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien für die Beurteilung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen. Dabei sind – wie bereits ausgeführt wurde – nicht die formal abgeschlossenen Mietverträge, sondern die tatsächlich umgesetzten Konditionen heranzuziehen.

Ein Mietvertrag, bei dem keine oder eine zu geringe Miete verlangt wird, wäre unter Fremden nicht abgeschlossen worden bzw. wäre ein Mietverhältnis, bei dem die vereinbarte Miete nicht bzw. nicht zur Gänze bezahlt wird, so bald wie möglich beendet worden oder der Vermieter hätte (rechtliche) Schritte zur Eintreibung der Miete ergriffen. Dabei ist – entgegen der Ansicht des Bf. – nicht entscheidend, aus welchen Gründen die Mietzahlungen nicht geleistet wurden, weil die Rücksichtnahme auf die besondere Notsituation der Mieter gerade für die Fremdunüblichkeit eines Mietverhältnisses spricht. Ein fremder Vermieter hätte bei der Vereinbarung der Höhe des Mietzinses nicht auf die finanzielle Situation der Mieter Rücksicht genommen bzw. hätte auch bei beruflichen Problemen der Mieter nicht jahrelang auf die Eintreibung des vereinbarten Mietzinses verzichtet (vgl. VwGH 12.09.1996, 94/15/0019). Auch das Vorbringen des Bf., auf Grund der tristen finanziellen Situation der Mieter wären Eintreibungsmaßnahmen wenig erfolgversprechend gewesen, überzeugt nicht, weil ein fremder Vermieter das Mietverhältnis in dieser Situation zum frühest möglichen Zeitpunkt beendet hätte. Da

für die Beurteilung der Mietverhältnisse zwischen dem Bf. und seinen Eltern nicht entscheidend ist, aus welchen Gründen die Mietzahlungen nicht geleistet wurden, kann der Bf. mit seinem Vorbringen zur Versagung der Berufsausübung seiner Eltern in B für seinen Standpunkt nichts gewinnen. Auch der Hinweis des Bf. auf seine eigene schlechte finanzielle Situation erklärt sein untätig bleiben in keiner Weise. Gerade in dieser Situation hätte ein fremder Vermieter alles daran gesetzt, die vereinbarten Mietzahlungen so bald wie möglich zu erhalten. Der Bf. hingegen beabsichtigte, das strittige Objekt erst ab Dezember 2010 wieder neu zu vermieten. Da ein fremder Vermieter nicht vier Jahre, in denen er keine Miete erhält, untätig zugewartet hätte, ist auch das weitere Vorbringen des Bf., aus welchen Gründen sich die beabsichtigte Neuvermietung neuerlich verzögerte, für die Beurteilung der gegenständlichen Mietverhältnisse nicht relevant.

An der Beurteilung der gegenständlichen Mietverträge würde sich auch nichts ändern, wenn es sich bei den im Jahr 2007 geleisteten Zahlungen des Vaters des Bf. tatsächlich um Mietzahlungen für das gegenständliche Mietobjekt gehandelt hätte, weil ein fremder Vermieter nicht bereit wäre, Zahlungen eines Mieters in viel zu geringer Höhe und zu beliebigen Zeitpunkten zu akzeptieren, ohne so bald wie möglich (rechtliche) Schritte zur Beendigung dieser Situation zu setzen.

Verständlich ist die Vorgangsweise des Bf. nur, wenn man berücksichtigt, dass die Mieter – wie der Bf. angab - hohe Eigenleistungen erbracht hatten, weshalb ua. auf die Bezahlung einer Kautions verzichtet worden sei. Tatsächlich waren die Mieter sowohl am Kauf des Grundstücks als auch an der Errichtung des Zweifamilienhauses von Anfang an beteiligt. Bei der Kreditaufnahme des Bf. für den Kauf des Grundstücks traten die späteren Mieter als Bürgen auf. Im Grundbuch wurde zu ihren Gunsten ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen und im Kaufvertrag für das Grundstück wurde unter dem Punkt „Eigentumsbeschränkungen“ vereinbart, dass das Grundstück sowie allfällige künftige Baulichkeiten auf diesem Grundstück durch den Eigentümer und die Berechtigten gemeinschaftlich zu nutzen seien. Während der Bauphase ließ sich der Bf., der in dieser Zeit in E studierte, häufig von seinen Eltern bei diversen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes vertreten. Auch dabei handelt es sich um Gestaltungen, die unter fremden Mietern und Vermietern vollkommen unüblich sind (vgl. nochmals VwGH 17.12.2001, 98/14/0137). Das Vorbringen des Bf., dass seine Eltern zu allen geschäftlichen Handlungen im Zusammenhang mit der Bautätigkeit von ihm bevollmächtigt gewesen seien und alle Vertretungshandlungen erst nach gemeinsamen Besprechungen erfolgt seien, spricht nicht für die Fremdüblichkeit der Mietverträge, sondern vielmehr dafür, dass die Errichtung des Mietobjekts durch den Bf. und seine Eltern gemeinsam erfolgt ist. Daran ändert auch das Vorbringen des Bf., er habe neben seinen Eltern auch eine weitere (fremde) Person mit seiner Vertretung bei diversen Bautätigkeiten bevollmächtigt, nichts. Die gemeinsame Errichtung eines Mietobjekts durch Vermieter und Mieter ist unter Fremden jedenfalls unüblich.

Insgesamt wären die Mietverträge in der Form, wie sie zwischen dem Bf. und seinen Eltern tatsächlich umgesetzt wurden, zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden. Diese Mietverträge sind für den Bereich des Steuerrechts daher nicht anzuerkennen. Damit fehlte dem Bf. in den Streitjahren die Unternehmereigenschaft, weshalb die für die Jahre 2005 und 2006 geltend gemachten Vorsteuern nicht abzugsfähig sind.

3) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil der Entscheidung, soweit sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde.

Graz, am 21. Juli 2015