

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch C X als Erbin nach X, Adr2, über die Beschwerden vom 8. Jänner 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien ***** vom 3.12.2012, betreffend Wiederaufnahme und Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2010 und endgültige Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall die Fremdüblichkeit der "Vermietung" bzw. deren Einkunftsquelleneigenschaft sowie die Vorsteuerabzugsberechtigung bezüglich X "Vermietung" zwischen der beschwerdeführende Miteigentümergeinschaft (Bf., bestehend aus X (Vater) und seinen beiden Töchtern T. und Tochter2) und den "Mieter" bzw. Miteigentümern X (Vater) und T. (Tochter).

Aktenkundig ist dazu ein Aktenvermerk über eine Besprechung vom 20.5.2010, worin Folgendes zum Sachverhalt festgehalten wurde:

"Inhalt: V+V - vermietetes Einfamilienhaus in der Adr

o Baujahr des Hauses 1895, eine Aufstockung erfolgte 1960

o 2003 und 2004 wurden große Reparaturen durchgeführt

o die Hausverwaltung von X verwaltet über 40 Häuser in *****

Standort ist seit 1990 die Adr.

o mit dem Abschluß des Mietvertrages wurde mit Frau T. (Tochter von X, ist zugleich auch Mitbesitzerin des Hauses) vereinbart, dass sie eine

notwendige Sanierung durchführt, dafür wird ihr für 3 Jahre die Miete reduziert.

o die Vereinbarung lautete: „Die Sanierung um das Haus in einem bewohnbaren Zustand zu versetzen“

o der Gegenwert der noch notwendigen Investitionen wurde mit € 100.000,--

angenommen: € 30.000,-- fürs Material, € 70.000,-- für die Arbeitszeit => wurde noch nicht geleistet

o seit 7 Jahren befindet sich das Haus im Umbau, der Umbau wurde bis dato noch nicht fertiggestellt. Das Wohnzimmer im Erdgeschoß und die Küche sind fertig, das Obergeschoß und SZ sind teilweise fertig.

o die Hauptmiete netto pro Monat: Büro 6,88 €/m² für 2009 und 5,21 €/m für 2008

Wohnung Tochter 3,88 €/m² für 2008 und 2,94 €/m² für 2009

Fremdmiete lt. Steuerberater 8,24 €/m² netto

o € 70.000,00 mit 5 % -> Rate 740 siehe Tilgungsplan (so lange hätte man fiktiv einen Kredit aufgenommen, € 70.000,00 für Arbeitszeit für 50 Jahre Laufzeit => 317,90 Rate)

o Der Steuerberater reicht folgende Unterlagen nach:

o Belege über den Zahlungsfluß der Miete und BK von dem Monaten April und Juni pro vermietetes Jahr

o die wesentlichen Punkte des mündlichen Mietvertrag werden bekannt geben

o Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten

o Aufstellung des Grund und Bodens

o Aufstellung, was die Tochter bis dato saniert hat, eine Mehrwert Rechnung"

Weiters sind folgende Erklärungen der Bf. aktenkundig:

Der Mietvertrag mit T. (Tochter) sei mit Beginn 1.1.2006 abgeschlossen. Zu diesem Zeitpunkt sei die Grundrenovierung abgeschlossen worden, die Räumlichkeiten seien nur teilweise benutzbar und die Übergabe erfolgte im Rohzustand. Die notwendigen Fertigstellungsarbeiten seien von der "Mieterin" übernommen worden. Die Kosten für die notwendigen Fertigstellungsarbeiten (Estrich, Fußböden, Fliesen, Sanierung der Wände, Ausstattung der Sanitärräume, Stiegenaufgang etc.) seien mit € 100.000,-- geschätzt worden, wovon der Materialanteil rund € 30.000,-- ausmache. Die Arbeitsleistung wurde mit € 70.000,-- beziffert. Dadurch ergäbe sich laut Bf. eine monatliche Belastung von € 740,--. Um diesen Betrag sei die monatliche Miete gegenüber einem voll sanierten und benützbaren Gebäude herabgesetzt worden.

Bezüglich der Hausverwaltung des X (Vater) wurde Folgendes angegeben:

*"X hat die Hausverwaltung von seinem Vater übernommen. Ein Standort der Hausverwaltung war seit Jahrzehnten in der Adr. Dies ist erforderlich, da ca. 40 Häuser in ***** verwaltet werden (von insgesamt rd. 170 Häusern). Es ist daher erforderlich, einen Standort in ***** zu unterhalten und dort auch Sprechstunden abzuhalten. Derzeit werden die Sprechstunden durch Frau C X in Räumen der Gemeinde abgehalten, diese Vereinbarung ist aber jederzeit widerrufbar. In diesem Fall müssten die Sprechstunden wieder in der Adr abgehalten werden.*

Die Gemeinde vergibt Aufträge nur an ortsansässige Hausverwaltungen, daher muss dieser Standort beibehalten werden.

Die anteiligen Betriebskosten wurden immer über die Hausverwaltung verrechnet. Derzeit

wird eine Miete sowie die anteiligen Betriebskosten verrechnet. Die monatliche Miete beträgt derzeit € 6,88 pro m²."

Die vermieteten Flächen betrugen für das Büro X (im Erdgeschoss) 24 m² und für die Wohnung von der Tochter 169,59 m² (im Erdgeschoss und Obergeschoss), wobei der Vorraum und das WC im Erdgeschoss an beide Personen vermietet waren.

Der Mietvertrag mit Frau T. (Tochter) wurde am 12. August 2009 vorgelegt, wobei gleichzeitig auch mitgeteilt wurde, dass die IV seit Jahrzehnten Mieter in diesem Haus sei und es keinen schriftlichen Mietvertrag gäbe.

Der Vorhalt des Finanzamts vom 17.8.2011, worin die bei der Besprechung angekündigten Unterlagen neuerlich angefordert wurden, blieb bis dato unbeantwortet.

In weiterer Folge ergingen die nunmehr angefochtenen Bescheide.

Die Bf. erhob am 8. Jänner 2013 Berufung (*nunmehr Beschwerde*) gegen den Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit.b BAO über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 2003 bis 2010 vom 3.12.2012 mit folgender Begründung:

"Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2010 sind rechtskräftig veranlagt. Eine rechtskräftige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO ist noch nicht erfolgt.

Für die Jahre 2003, 2004 und 2005 ist eine Wiederaufnahme des Verfahren vom Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO nicht mehr möglich, da diese Jahre bereits verjährt sind.

Das Finanzamt ist zu der Ansicht gelangt, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhaberei-VO handelt. Eine ausreichende Begründung für diese Einschätzung enthält der gegenständliche Bescheid nicht.

Im Vorhalteverfahren wurden fremdübliche Mietverträge vorgelegt. Bei der Vermietung eines Einfamilienhauses ist die Höhe der Miete immer davon abhängig, ob das Mietobjekt vollständig saniert oder im zu sanierenden Zustand übergeben wird. Im gegenständlichen Fall wurde das Mietobjekt im unsanierten Zustand übergeben, die Mieterin hat noch umfangreiche Sanierungsarbeiten auf eigene Kosten durchzuführen. Die vereinbarte Miete kann daher nicht mit einer Miete für ein fertig saniertes Mietobjekt verglichen werden. Unsere Erhebungen haben schon damals ergeben, dass die Miete sich im fremdüblichen Bereich bewegt. Vorn Finanzamt wurde nicht dargelegt, anhand welcher Kriterien die fehlende Fremdüblichkeit festgestellt wurde und wie hoch eine fremdübliche Miete nach Ansicht des Finanzamtes sein müsste.

Die schon im Jahr 2009 vorgelegte Prognoserechnung zeigt im Jahr 2024 (20. Jahr der Vermietung) einen Gesamtüberschuss von € 977,03, wobei die Vermietung an Frau T. am 01.01.2006 begonnen hat. Der geplante Gesamtüberschuss kann sich in den Folgejahren naturgemäß ändern, maßgeblich für die Gewinnerzielungsabsicht ist aber der Zeitpunkt, in dem die Prognose erstellt wird. Wie das Finanzamt festgestellt hat, waren die Jahre 2009 und 2010 im Ergebnis etwas schlechter, die Folgejahre könnten aber auch besser sein.

Eine Prognoserechnung kann nicht die tatsächlichen in der Zukunft gelegenen Ergebnisse abbilden.

Wir stellen daher den Antrag, den gegenständlichen Bescheid über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 2003 - 2010 von 3.12.2012 aufzuheben."

Die Begründung der ebenfalls am 8. Jänner 2013 eingebrachten Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2010 vom 3.12.2012 lautete wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des gegenständlichen Verfahrens stützt sich auf § 303 Abs. 4 BAO. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist demnach möglich, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Vorhalteverfahren wurden fremdübliche Mietverträge vorgelegt. Bei der Vermietung eines Einfamilienhauses ist die Höhe der Miete immer davon abhängig, ob das Mietobjekt vollständig saniert oder im zu sanierenden Zustand übergeben wird. Im gegenständlichen Fall wurde das Mietobjekt im unsanierten Zustand übergeben, die Mieterin hat noch umfangreiche Sanierungsarbeiten auf eigene Kosten durchzuführen. Die vereinbarte Miete kann daher nicht mit einer Miete für ein fertig saniertes Mietobjekt verglichen werden. Unsere Erhebungen haben schon damals ergeben, dass die Miete sich im fremdüblichen Bereich bewegt. Vom Finanzamt wurde nicht dargelegt, anhand welcher Kriterien die fehlende Fremdüblichkeit festgestellt wurde und wie hoch eine fremdübliche Miete nach Ansicht des Finanzamtes sein müsste.

Die schon im Jahr 2009 vorgelegte Prognoserechnung zeigt im Jahr 2024 (20. Jahr der Vermietung) einen Gesamtüberschuss von € 977,03, wobei die Vermietung an Frau T. am 01.01.2006 begonnen hat. Der geplante Gesamtüberschuss kann sich in den Folgejahren naturgemäß ändern, maßgeblich für die Gewinnerzielungsabsicht ist aber der Zeitpunkt, in dem die Prognose erstellt wird. Wie das Finanzamt festgestellt hat, waren die Jahre 2009 und 2010 im Ergebnis etwas schlechter, die Folgejahre könnten aber auch besser sein. Eine Prognoserechnung kann nicht die tatsächlichen in der Zukunft gelegenen Ergebnisse abbilden.

Es sind daher keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO sind daher nicht gegeben und eine Wiederaufnahme hat zu unterbleiben.

Gem. § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen. Für die Jahre 2003 bis 2005 war am 03.12.2012 (Datum des gegenständlichen Bescheides) die Verjährung bereits eingetreten und eine Wiederaufnahme daher nicht mehr möglich.

Wir stellen daher den Antrag, betreffend das Jahr 2003, 2004 und 2005:

*Aufhebung des Bescheides. da eine Wiederaufnahme wegen Verjährung nicht mehr möglich ist,
betreffend die Jahre 2003 bis 2010: Aufhebung des Bescheides, da keine neuen
Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme
rechtfertigen würden."*

Die Begründung der Berufung gegen die Bescheide über die endgültige Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO iVm § 200 BAO 2003 bis 2010 lautete wie folgt:

"Mit dem gegenständlichen Bescheid wurde festgestellt, dass die Tätigkeit der Hausgemeinschaft nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist und eine Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO unterbleibt. Aus unserer Sicht ist die Tätigkeit der Hausgemeinschaft als Einkunftsquelle zu qualifizieren.

Im Vorhalteverfahren wurden fremdübliche Mietverträge vorgelegt. Bei der Vermietung eines Einfamilienhauses ist die Höhe der Miete immer davon abhängig, ob das Mietobjekt vollständig saniert oder im zu sanierenden Zustand übergeben wird. Im gegenständlichen Fall wurde das Mietobjekt im unsanierten Zustand übergeben, die Mieterin hat noch umfangreiche Sanierungsarbeiten auf eigene Kosten durchzuführen. Die vereinbarte Miete kann daher nicht mit einer Miete für ein fertig saniertes Mietobjekt verglichen werden. Unsere Erhebungen haben schon damals ergeben, dass die Miete sich im fremdüblichen Bereich bewegt. Vom Finanzamt wurde nicht dargelegt, anhand welcher Kriterien die fehlende Fremdüblichkeit festgestellt wurde und wie hoch eine fremdübliche Miete nach Ansicht des Finanzamtes sein müsste.

Die schon im Jahr 2009 vorgelegte Prognoserechnung zeigt im Jahr 2024 1(20. Jahr der Vermietung) einen Gesamtüberschuss von € 977,03, wobei die Vermietung an Frau T. am 1.1.2006 begonnen hat. Der geplante Gesamtüberschuss kann sich in den Folgejahren naturgemäß ändern, maßgeblich für die Gewinnerzielungsabsicht ist aber der Zeitpunkt, in dem die Prognose erstellt wird. Wie das Finanzamt festgestellt hat, waren die Jahre 2009 und 2010 im Ergebnis etwas schlechter, die Folgejahre könnten aber auch besser sein. Eine Prognoserechnung kann nicht die tatsächlichen in der Zukunft gelegenen Ergebnisse abbilden. Wir stellen daher den Antrag, den oben genannten Bescheid aufzuheben."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1) Beschwerde betreffend Nichtfeststellungsbescheide 2003 bis 2010

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die "Vermietungen" in der Adr vom Finanzamt nicht anerkannt wurden, da die Fremdüblichkeit der "Mietverhältnisse" zwischen den beiden Mietern, X (Büro) und T. (Wohnung, Tochter von X) und der Hausgemeinschaft (bestehend aus den zwei Mietern und Tochter2 - Tochter zu X bzw. Schwester zu T.) nicht nachgewiesen worden sei. Durch die fehlende Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse liege nach Ansicht des Finanzamts keine steuerlich beachtliche Tätigkeit vor.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits vielfach mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen im Allgemeinen und mit Vermietungen zwischen nahestehenden Personen im Besonderen beschäftigt (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 26. 5. 2010, 2006/13/0134). Nach dieser Rechtsprechung ist die Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen zu beurteilen, unter denen das Wohngebäude an den nahen Angehörigen überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird. Abzustellen ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) Anerkennung finden, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 4 Rz 332).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Dies deshalb, weil bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen der zwischen Fremden bestehende Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Daher liegt bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist. Dieser Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen muss zum einen im Interesse der durch § 114 Abs. 1 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden. Zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Für die Frage der Beweisbarkeit von Angehörigenvereinbarungen kommt dem Publizitätserfordernis große Bedeutung zu. Es hängt aber von den Umständen des

Einzelfalls ab, in welcher Weise diesem Erfordernis entsprochen werden kann. Durch die rechtzeitige Bekanntgabe gegenüber der Abgabenbehörde wird die Vereinbarung jedenfalls hinreichend nach außen zum Ausdruck gebracht (zB VwGH vom 18.3.2004, 2003/15/0049).

Weiters ist erforderlich, dass die erbrachten Leistungen konkret dargestellt bzw. beschrieben werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre (Jakom/Lenneis, aaO, § 4 Rz 334).

Voraussetzung für die Anerkennung des Mietverhältnisses ist des Weiteren, dass

- der Mietvertrag fremdüblich (gestaltet) ist und
- das Mietverhältnis dem Mietvertrag entsprechend abgewickelt wird.

Eine Vereinbarung ist zB dann nicht fremdüblich,

- wenn der Hauptmietzins unangemessen niedrig vereinbart ist,
- der Ersatz von Betriebskosten nicht oder unangemessen niedrig vereinbart ist oder
- Mietzahlungen von der Liquidität bzw. persönlichen Umständen des Mieters abhängig gemacht werden (s. zB *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 102).

Im gegenständlichen Fall sieht das Bundesfinanzgericht die vorhin erwähnten Kriterien hinsichtlich des mündlich zwischen der Bf. und dem X (Vater) abgeschlossenen Mietvertrages nicht als erfüllt an, weil ein mündlicher Mietvertrag zwar zivilrechtlich zulässig, aber nicht fremdüblich ist und die wesentlichen Punkte des mündlichen Mietvertrags trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht bekannt gegeben wurden. Die Vereinbarung wurde somit in keiner Weise rechtzeitig und hinreichend nach außen zum Ausdruck gebracht (vgl. VwGH vom 18.3.2004, 2003/15/0049).

Zahlreiche Sachverhaltselemente sprechen auch gegen eine fremdübliche Gestaltung des "Mietverhältnisses" der Bf. mit T. (Tochter). Insbesondere die Tatsache, dass die Wohnung von Frau T. (Tochter) und das Büro von X (Vater) nur durch einen gemeinsamen Hauseingang begehbar sind, ist dabei hervorzuheben. Die Erklärung, dass Frau T. und ihre Familie nur über die Veranda das Haus betrete, scheint dem Bundesfinanzgericht nicht in Übereinstimmung mit der allgemeinen Lebenserfahrung, da ein fremder Mieter es nicht akzeptieren würde, dass er über keinen eigenen Eingang verfügt, und somit unglaublich.

Außerdem wurde der mehrmaligen Aufforderung des Finanzamtes (bei der Besprechung am 20.05.2010 und als Erinnerung mittels Vorhalt am 17.08.2011) hinsichtlich des Nachweis des Zahlungsflusses nicht nachgekommen. Ebenso wurden der geforderte Nachweis hinsichtlich des Umfangs und der Höhe der vereinbarten von der "Mieterin" (und Miteigentümerin) T. zu tragenden Investitionen nicht erbracht. Die vom Finanzamt erbetene Aufstellung hinsichtlich der Berechnung der Mietreduktion und Zusammenhang mit den o.a. Investitionen wurde nicht vorgelegt. Des Weiteren betrachtet das Bundesfinanzgericht (ebenso wie das Finanzamt) auch die Dauer der Sanierung, 3 Jahre

durch die Hausgemeinschaft und in der Folge noch mindestens 6 Jahre (2010 waren die Sanierungen noch nicht beendet) durch Frau T., als nicht fremdüblich.

Mangels Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses erübrigt sich auch ein Eingehen auf die Frage, ob im vorliegenden Fall steuerliche Liebhaberei vorliegt. Der Prüfung von Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei ist nämlich die Frage, ob die Einkünfte überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer gesetzlich aufgezählten Einkunftsart erwirtschaftet wurden, vorgeschaltet (vgl. Jakom, EStG¹⁰, § 4 Rz. 331; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

Bevor bei einer verlustbringenden Betätigung das Vorliegen von Liebhaberei geprüft wird, ist somit eine „Vorprüfung“ vorzunehmen: Im Rahmen dieser „Vorprüfung“ ist u.a. die Ernsthaftigkeit der Betätigung bzw. die fremdübliche Gestaltung zugrunde liegender Vertragsbeziehungen zu beurteilen. Ist eine Betätigung mangels Fremdüblichkeit zur Gänze steuerlich nicht anzuerkennen, so hat die Abgabenbehörde keine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 67).

Das „Mietverhältnis“ zwischen der Bf. (Miteigentumsgemeinschaft aus dem Vater und den beiden Töchtern) und den "Mieter" (Vater und Tochter) wird den von der Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Erfordernissen somit nicht gerecht, weshalb das Finanzamt zutreffend zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die daraus resultierenden Ergebnisse aus dem Grunde der fehlenden Fremdüblichkeit steuerlich außer Ansatz zu lassen sind.

Die Beurteilung der Frage, ob die gegenständliche Vermietung darüber hinaus auch aus Gründen der Liebhaberei steuerlich unbeachtlich wäre (bzw. ob maßgebliche Tatsachen für eine Beurteilung als Liebhabereitätigkeit nachträglich neu hervorgekommen sind), ist sohin entbehrlich und kann dahingestellt bleiben.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit nicht als rechtswidrig.

2) Beschwerde betreffend Wiederaufnahmebescheide:

Gemäß § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (z.B. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder
- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei

richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreißigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, Zl. 84/13/0039).

In Anbetracht der Sach- und Rechtslage kamen aus Sicht des Finanzamtes nachträglich jedenfalls neue Tatsachen hervor, die es (erstmal) in die Lage versetzten, das Mietverhältnis auf seine Fremdüblichkeit zu überprüfen bzw. zu beurteilen und es in der Folge zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen. Der Wiederaufnahmebescheid wurde damit begründet, dass im Zuge des Vorhalteverfahrens offenkundig geworden sei, dass weder fremdübliche Mietverträge vorlägen noch ein Totalgewinn innerhalb der 20 Jahre Beobachtungszeitraum erwirtschaftet werde. Eben diese Tatsachen seien neu hervorgekommen.

Die Argumente in der Begründung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid beziehen sich auf Sachverhaltselemente der angeblichen "Vermietung". Die bloße Behauptung in der Berufung, dass diesbezüglich keine neuen Tatsachen neu hervorgekommen sein sollten, wird jedoch durch diese Argumentation nicht unterstützt.

Es wurden durch die Vorhalte vom 27.3.2009, 1.3.2010, 17.8.2011 sowie durch die Besprechung am 20.5.2010 entsprechende Unterbrechungshandlungen gesetzt, sodass auch die in der Beschwerde behauptete Verjährung der Jahre 2003 bis 2005 nicht vorliegt.

Darum erfolgte die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2010 durch das Finanzamt zu Recht.

3) Beschwerde betreffend Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2010

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

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

Die unternehmerische Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbstständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss damit

zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, d.h. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein.

Die Zuordnung von Mietobjekten zum Unternehmensbereich hängt sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich von drei Voraussetzungen ab (vgl. VwGH 11.12.1996, 95/13/0227):

- Eine Bejahung dieser Frage hat zur Voraussetzung, dass es sich beim betroffenen Rechtsverhältnis um eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung und nicht nur um die bloße Regelung des Gebrauchs handelt (vgl. VwGH 20.2.1992, 89/13/0236).
- Das Vorliegen eines solchen Rechtsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen darf steuerlich nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ist und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Diese Voraussetzungen müssen dabei kumulativ vorliegen, um ein Rechtsverhältnis als bewiesen annehmen zu können.
- Weiters darf es sich beim zu beurteilenden Rechtsgeschäft nicht um einen gemäß § 22 BAO steuerlich beachtlichen Gestaltungsmissbrauch handeln.

Wie schon oben unter 1) dargelegt, hält der vorgelegte Mietvertrag dem Fremdvergleich nicht stand, sondern ist vor dem Hintergrund familiärer Gestaltungsüberlegen zu beurteilen. Leistungen, die wie im vorliegenden Fall, auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind jedoch nicht als "gewerbliche oder berufliche" Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Derartige Leistungsentgelte unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz⁴, § 2 Tz 39; VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141).

Nach der Judikatur sind vertraglich vereinbarte Leistungen auch dann umsatzsteuerrechtlich ohne Auswirkung, wenn sie in Wahrheit letztlich die private Lebensführung betreffen. Dies gilt insbesondere für die Deckung des Wohnbedarfs (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz⁴, § 1 Tz 182).

Die von der Bf. eingebrachte Berufung (Beschwerde) erweist sich daher auch diesbezüglich als unbegründet.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Da im Streitfall im Wesentlichen zu beurteilen war, ob die verfahrensgegenständlichen Mietverhältnisse sachverhaltsbezogen als fremdüblich zu beurteilen sind und zum

Vorsteuerabzug berechtigen, lag dem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde.

Es handelte sich vielmehr im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung. Die zugrundeliegenden Rechtsfragen sind durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet.

Wien, am 6. Juni 2018