

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter RR in der Beschwerdesache T.A., 6240 R, B-Straße, über die Beschwerde vom 12.02.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 13.01.2010, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2007 und gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2007 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 bis 2007 verfügt wurde, wird als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen.
3. Der Beschwerde gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2007 verfügt wurde, wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.
4. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Seit dem Ableben des T.E. im Jahr 1977 waren die Erbinnen, nämlich die Gattin T.F. und die Tochter T.A. (Beschwerdeführerin) jeweils zur Hälfte Eigentümerinnen der Liegenschaft in EZI XY in R.

Die Liegenschaft ist mit einem aus dem 13. Jahrhundert stammenden Gebäude, in dessen Erdgeschoß und Teilen des 1. Obergeschosses der Erblasser ein Textilgeschäft betrieb, bebaut.

Das Geschäft wird seit 1977 vermietet, zunächst von den beiden Erbinnen als "*Mitbesitzgemeinschaft T*" und seit dem Ableben der T.F. im Jahr 1992 von der Beschwerdeführerin als Alleineigentümerin.

Mieterin der Geschäftsräumlichkeiten war zunächst die im Jahr 1995 verstorbene Schwester der Beschwerdeführerin (H.S., geb. T) und seither deren Tochter (Nichte der Beschwerdeführerin).

Im Zeitraum 1995/1996 erfolgte der Um- und Ausbau der in den Obergeschossen gelegenen beiden Wohnungen. Seit Abschluss der Bauarbeiten im Jahr 1996 vermietet die Beschwerdeführerin neben den Geschäftsräumen auch die größere der beiden Wohnungen an ihre Nichte.

1 . Betriebsprüfung

Bei einer den Zeitraum 2003 bis 2007 umfassenden Betriebsprüfung wurde dazu festgestellt (Bericht vom 13.01.2010, AbNr. 122075/09):

Wohnungsvermietung:

Mietverträge seien nur mündlich abgeschlossen worden. Einem fremden Dritten wäre die Wohnung nicht zu einem Mietentgelt von € 2,64 netto pro m² überlassen worden. Die Mieterin (Nichte) habe monatlich Betriebskosten von nur € 37,55 netto bezahlt, obwohl für die Wohnung laut Überschussrechnungen 2003 - 2007 durchschnittlich 113 € angefallen seien. Betriebskostenabrechnungen seien nicht erstellt worden. Die Miete werde am Monatsende jeweils bar bezahlt und von der Vermieterin auf einem von der Mieterin erstellten "*Mietenbeleg*" bestätigt. Diese Belege seien im Zuge der Prüfung nicht vorgelegen, sondern erst über Urgenz in der Schlussbesprechung zur Einsichtnahme übermittelt worden. Ob ein Zahlungsfluss tatsächlich stattgefunden hat, lasse sich nicht mit Bestimmtheit sagen. Das Mietverhältnis erfülle nicht jene Kriterien, die von der Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen verlangt würden und sei daher nicht anzuerkennen.

Geschäftsvermietung:

Die Berufungswerberin sei seit 1992 Alleineigentümerin der Liegenschaft. Der Antrag, die Gebäude-AfA ausgehend von den fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln, sei im Jahr des unentgeltlichen Erwerbes zu stellen. Da der Antrag erst (im Zuge eines Beraterwechsels) bei Erstellung des Abschlusses 2001 durch die Einbuchung fiktiver Anschaffungskosten gestellt worden sei, sei er "*als verspätet bzw. nicht mehr relevant zu werten*".

2. Bekämpfte Bescheide

Diesen Feststellungen folgend ging das Finanzamt vom Vorliegen zweier Mietverhältnisse (Vermietung der Wohnung und Vermietung der Geschäftsräume) aus. Mit den im wiederaufgenommenen Verfahren am 13.01.2010 ausgefertigten Bescheiden betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2003 bis 2007 beurteilte das Finanzamt nur die Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten als steuerlich relevante Tätigkeit. Die auf die Wohnung entfallenden Einkünfte, Umsatzsteuerzahlungen und Vorsteuerbeträge wurden außer Ansatz gelassen. Die Absetzung für Abnutzung für die vermieteten Geschäftsräume

wurde nicht mehr ausgehend von den fiktiven Anschaffungskosten, sondern vom (niedrigeren) Anteil am Einheitswert neu berechnet.

3. Beschwerde

Die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 10.03.2010 richtet sich gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide und gegen die neuen Sachbescheide. Hinsichtlich der Wiederaufnahme wurde eingewendet, dass bereits im Zuge des 1995/96 erfolgten Um- und Ausbaues der Obergeschoße eine *"umfangreiche Umsatzsteuerprüfung"* stattgefunden habe (Anm. BFG: am 13.02.1996 fand eine UVA-Nachschaу gem. § 146 BAO über den Zeitraum 4-12/1995 statt). Bei dieser Prüfung sei nach genauer Ermittlung des Sachverhaltes die Vermietung der Wohnung als Einkunftsquelle anerkannt und der Vorsteuerabzug zugelassen worden. Die für die steuerliche Beurteilung maßgebenden Umstände hätten sich seither nicht geändert. Wenn die Abgabenbehörde nunmehr die Auffassung vertrete, die Wohnungsvermietung stelle keine Einkunftsquelle dar, handle es sich nicht um neu hervorgekommene Tatsachen, sondern um eine Änderung der rechtlichen Beurteilung, die eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht zu rechtfertigen vermöge. Auch die Höhe der Abschreibung sei mit Einreichung der Steuererklärungen bekannt gegeben und nicht erst im Zuge der Prüfung festgestellt worden. Die weiteren von der Betriebsprüfung festgestellten neuen Tatsachen hätten nur geringe steuerliche Auswirkungen und würden *„außer jedem Verhältnis"* zur Gesamtnachforderung stehen (Hinweis auf VwGH 29.10.2003, 99/13/0061). Die Wiederaufnahme der Verfahren sei daher zu Unrecht erfolgt.

Gegen die Sachbescheide wurde eingewendet, die im gegenständlichen Fall vereinbarte Miete sei sowohl hinsichtlich des Geschäftslokales als auch der Wohnung ortsüblich und angemessen. Als Nachweis hiefür wurde eine *"Bestätigung"* der Stadtgemeinde vorgelegt, wonach *"sich der ortsübliche Mietpreis für Wohnungen zwischen 3 € bis 5 € je m²"* bewege. Dies sei dadurch erklärbar, dass *"beinahe die gesamten Gebäude oder Teile davon"* denkmalgeschützt seien. Bei Geschäftslokalen liege die Miete *"in der Regel zwischen € 7, 00 und € 12,00 pro m² und Monat"*. Im gegenständlichen Fall würden sich die Mieten sowohl hinsichtlich des Geschäftslokales als auch hinsichtlich der Wohnung *"im unteren Bereich befinden, aber insgesamt als ortsüblich und angemessen angesehen werden können"*. Gerade die Vermietung von Wohnungen sei auf Grund der schattigen Lage der Gemeinde und auf Grund der beengten Verhältnisse ohne Grünflächen *"schwierig und wenig lukrativ"*. Beide Mietverhältnisse seien durch die laufende Verbuchung und Bezahlung und Meldung der anfallenden Umsatzsteuer an das Finanzamt nach außen hin klar zum Ausdruck gekommen. Da die Mieten *"im fremdüblichen Bereich im Stadtgebiet liegen"* könne auch nicht behauptet werden, die Verträge wären unter Fremden nicht unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden. Im bisherigen Verfahren sei nicht berücksichtigt worden, dass durch die Vermietung der Wohnung und des Geschäftes an dieselbe Person eine langfristige und durchgehende Vermietung gesichert sei. Dadurch erfolge eine Vermietung über Jahrzehnte zu einem Preis, durch den nicht nur die aufwendige Erhaltung des

Altstadtgebäudes gesichert und insgesamt ein Überschuss erzielt werden könne. Leerstellungszeiten und die bei einer Neuvermietung anfallenden Maklergebühren würden vermieden. Die äußeren Umstände seien bei der Wohnungsvermietung und der Geschäftsvermietung dieselben. Beide Mietverhältnisse seien mündlich und ohne Indexvereinbarung abgeschlossen worden. Die Mieteinnahmen seien laufend verbucht und bezahlt und die darauf entfallende Mehrwertsteuer dem Finanzamt gemeldet worden. Im Hinblick auf diese Zusammenhänge erscheine es *"unlogisch"*, vom Vorliegen zweier Vermietungen auszugehen und nur die Vermietung des Geschäftslokales als Einkunftsquelle zu behandeln. Es würden sämtliche Räumlichkeiten im selben Haus an dieselbe Person zu gleichen Bedingungen vermietet.

Gegen die Heranziehung des Einheitswertes als Berechnungsbasis für die Absetzung für Abnutzung wurde eingewendet, seit dem Jahr 2001 sei die Berechnung ausgehend von den fiktiven Anschaffungskosten erfolgt. Dies sei vom Finanzamt nie beanstandet worden. Auch habe in Erfahrung gebracht werden können, dass *"zumindest in den Jahren 1998 und 1999 für den im Jahr 1992 erfolgten unentgeltlichen Erwerb des Hälfteigentums am Mietgegenstand überhaupt keine AfA"* geltend gemacht worden sei (Anm. des BFGS: die damaligen steuerlichen Vertreter sind verstorben und Aufzeichnungen für Zeiträume vor 2001 sind nicht mehr verfügbar). Auch sei bei der Schlussbesprechung zur gegenständlichen Betriebsprüfung über *"einen Antrag auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten diskutiert"* und auch *"formal ein Eventualantrag im Betriebsprüfungsverfahren auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten"* gestellt worden. Dies sei aber nicht protokolliert worden. Der Antrag auf Berechnung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten könne auch noch im Betriebsprüfungsverfahren gestellt werden.

4. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt zur Wiederaufnahme der Verfahren aus, die Steuererklärungen 2003 bis 2007 (Beschwerdezeitraum) seien auf elektronischem Weg eingebracht worden. Überschussermittlungen und Anlagenverzeichnisse seien nicht eingereicht worden. Erst auf Grund einer Nachbescheidkontrolle für 2007 und der darauf stattfindenden Betriebsprüfung seien die dargestellten neuen Tatsachen festgestellt worden. Bei der Betriebsprüfung seien auch unbestritten gebliebene Feststellungen getroffen worden. Zum Zeitpunkt der angesprochenen Umsatzsteuerprüfung sei das Mietentgelt noch gar nicht festgestanden.

Hinsichtlich der Sachbescheide decke sich das Beschwerdevorbringen größtenteils mit den schon im Prüfungsverfahren erfolgten und unter Tz 2 und 11 des Berichtes bereits behandelten Einwendungen. Der vorgelegten Bestätigung der Gemeinde sei lediglich zu entnehmen, dass sich die örtlichen Mietpreise zwischen 3 und 5 € je m² bewegen würden und von Zustand, Lage und Größe abhängig seien. Die streitgegenständliche Wohnung werde mit 2,90 € je m² zu einem Preis vermietet, der sowohl unter dem Richtwert für dem MRG unterliegende Gebäude als auch unter den ortsüblichen Mieten liege. Die Gemeinde

selbst vermiete Wohnungen (ohne Terrasse, Garten etc.) um über 4 € je m². Daneben würden in R auch Mieten über 7 € je m² erzielt.

5. Vorlageantrag

Im Vorlageantrag wurde das Berufungsvorbringen wiederholt und neuerlich ausgeführt, dass sich die Mieten *"sowohl hinsichtlich des Geschäftslokales als auch hinsichtlich der Wohnung im unteren Bereich befinden, aber insgesamt als ortsüblich und angemessen"* angesehen werden könnten. Für beide Mietverhältnisse gelte, dass ein Vertrag mündlich abgeschlossen und keine Indexvereinbarung getroffen worden sei. Nach außen hin seien die Vermietungen durch die laufende Verbuchung der Einnahmen und die Abfuhr der Umsatzsteuer an das Finanzamt zum Ausdruck gekommen. Mehrere Mietobjekte seien grundsätzlich einheitlich zu betrachten, wenn sie an ein und dieselbe Person vermietet würden und die Nutzungsvereinbarungen als nicht voneinander unabhängig zu betrachten seien.

Dazu wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

1.1. Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007:

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 bis 2006 wurde mit den am 13.01.2010 ausgefertigten Bescheiden verfügt. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, die Wiederaufnahme sei gemäß § 303 (4) BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt. Im Prüfungsbericht sind die unter Tz 1, 3, 4 und 6 erfolgten Feststellungen als Wiederaufnahmegründe hinsichtlich Umsatzsteuer angeführt.

Unter Tz 1 ist u.a. festgehalten, dass die Wohnung im Juni 1996 zum Mietpreis von 512 € (btto) samt Betriebskostenpauschale (45,06 €) in Nutzung genommen worden sei. Daraus errechnete der Prüfer einen Mietpreis von 2,64 € je m². Weiters ist dargestellt, wie die Zahlung der Miete erfolgt.

Die Beschwerdeführerin bestreitet, der Prüfer habe Feststellungen getroffen, die nicht schon bei Ausfertigung der (Erst-)Bescheide bekannt gewesen wären und verweist auf die im Feber 1996 erfolgte Nachschau. Der zu beurteilende Sachverhalt sei seit damals vollständig bekannt gewesen.

Dieser Einwand erweist sich als unzutreffend: Bei der von der Beschwerdeführerin angesprochenen Umsatzsteuernachschau im Feber 1996 über den Zeitraum 1-12/1995 stand ein Mietpreis für die Wohnung noch gar nicht fest. Der damalige Prüfer hielt (in einem mit 13.02.1996 datierten Aktenvermerk) fest, dass *"der Umbau noch nicht vollständig beendet"* und *"die Höhe der Miete noch nicht festgelegt"* sei und von den Errichtungskosten abhängen. Dasselbe ergibt sich auch aus dem schon erwähnten *"Befund"* des Architekten. Zum Zeitpunkt der Umsatzsteuernachschau konnte demnach

eine abschließende Beurteilung der Wohnungsvermietung noch gar nicht erfolgen. Der Prüfer regte damals vielmehr an, eine vorläufige Veranlagung zur Umsatzsteuer vorzunehmen. Der nunmehr getroffenen Feststellung, wonach die Nichte pro Monat lediglich 37,55 € Betriebskosten bezahle, obwohl diese laut Überschussrechnungen rund 113 € betragen, tritt die Beschwerdeführerin gar nicht entgegen.

Die Feststellungen zur Wohnungsvermietung, insbesondere zur Preisgestaltung, sind daher neu iSd § 303 BAO. Gerade die Preisgestaltung spricht gegen eine fremdübliche Vermietung (unten Pkt. 2.2) und führte zur Ausfertigung von *"im Spruch anders lautenden Bescheiden"*. Die Nachforderung an Umsatzsteuer betrug € 2.275 für 2007 und € 1.201 für 2006. Die Nachforderung an Umsatzsteuer für den gesamten Prüfungszeitraum errechnet sich mit € 1.931 (für 2003 bis 2005 ergaben sich Gutschriften). Der Einwand in der Beschwerde, wonach die Wiederaufnahme wegen der nur geringfügigen steuerlichen Auswirkung unzulässig sei, trifft daher nicht zu.

Die Berufung war daher soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer richtet, abzuweisen.

1.2. Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007:

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2006 wurde ebenfalls mit am 13.01.2010 ausgefertigten Bescheiden verfügt. Diese Bescheide enthalten jeweils folgende Begründung:

"Anlässlich einer nachträglichen Prüfung ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und / oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Die Wiederaufnahme wurde ausdrücklich auf *"die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und /oder Beweismittel"* gestützt. Die *"beiliegenden"* (d.h. die am 13.01.2010 im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen) Einkommensteuerbescheide enthalten aber keine Begründung. Damit geht aus den Bescheiden auch nicht hervor, welche Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden.

Der für die Ausfertigung der Wiederaufnahmebescheide nötige Begründungsaufwand ist von der Abgabenbehörde erster Instanz zu leisten, und zwar in jenen Verfahrensbescheiden, die zur Beseitigung der bisherigen, in Rechtsbestand befindlichen Abgabenbescheide führen. Die Begründung solcher Bescheide kann nicht zu beliebiger Zeit nachgetragen werden. Es ist zwar Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz, einen mangelhaften Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz zu ergänzen bzw. richtig zu stellen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist jedoch nicht berechtigt, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund etwa durch einen anderen, von

ihr als zutreffend empfundenen Wiederaufnahmegrund zu ersetzen (VwGH 30.11.1999, 94/14/0124) oder einen tauglichen Wiederaufnahmegrund erstmals aufzugreifen.

Die Beschwerdeinstanz darf die Wiederaufnahme von Verfahren nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht schon herangezogen worden sind.

Aufgabe der Rechtsmittelbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur die Prüfung, ob das Finanzamt ein Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre.

Da die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2007 verfügt wurde, die Wiederaufnahmegründe nicht konkret anführen, ist eine solche Prüfung nicht möglich. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

2. Sachbescheide:

2.1. Einkommensteuer

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide treten die am 13.01.2010 ausgefertigten neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand. Die gegen diese Bescheide eingebrachte Beschwerde war als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Die Verfahren treten gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

2.2. Umsatzsteuer

2.2.1. Einheitliche Vermietung oder zwei getrennte Vermietungen:

Die Geschäftsräumlichkeiten sind seit 1977 durchgehend vermietet, wobei die Mieteinnahmen bis 1995 zur Hälfte und danach zur Gänze der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind. Die Mietzahlungen erfolgen durch Banküberweisung vom Geschäftskonto auf ein näher bezeichnetes Konto der Beschwerdeführerin (Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2009).

Die an die Nichte vermietete Wohnung wurde dagegen erst 1996 fertiggestellt. In dem vom beauftragten Architekten für Zwecke der Kostenzuordnung erstellten "*Befund vor Beginn der Bauarbeiten*" ist festgehalten, dass in den Obergeschossen "*an Stelle von vorhandenen Räumen die Wohnung für die Nichte ausgebaut*" werden solle, "*während die Wohnung [der Beschwerdeführerin] im westlichen Hausteil verbleiben, jedoch auf einen zeitgemäßen Standard gebracht werden sollte*". Auf die Sanierung der Wohnung der Beschwerdeführerin würden 29 %, auf den "*Neuausbau*" der für die Nichte vorgesehenen Wohnung würden 71 % "*der gesamten Herstellungskosten*" entfallen. Zum Zeitpunkt der Fertigstellung der vermieteten Wohnung hatte das Mietverhältnis betreffend die Geschäftsräume im Erdgeschoß somit fast 20 Jahre andauert. Während die Geschäftsmiete seit jeher durch Banküberweisung erfolgte, wurde die Wohnungsmiete

"immer in bar und zwar durch eine entsprechende Privatentnahme aus der Kasse des Textilgeschäftes" bezahlt (s. Niederschrift).

Die beiden Vermietungen unterscheiden sich demnach hinsichtlich des Mietgegenstandes (Geschäft - Privatwohnung), in zeitlicher Hinsicht (durchgehende Vermietung des Geschäftes seit 1977, während die Wohnung erst 1996 fertig gestellt wurde), in der getrennten Berechnung der Miete (Wohnungsmiete orientiert sich an den Um-/Neubaukosten der Jahre 1995/96) und in der Zahlungsweise (Banküberweisung beim Geschäft, Barzahlung bei der Wohnung). Zu beachten ist auch, dass die Umbaumaßnahmen in den Obergeschoßen unter Inanspruchnahme von Mitteln der Wohnbauförderung erfolgt sind, wodurch der Kreis der potentiellen Mieter durch das Tiroler Wohnbauförderungsgesetz im Vergleich zur Vermietung der Geschäftsräume stark eingeschränkt wird. Es kann daher nicht vom Vorliegen eines einheitlichen Mietverhältnisses ausgegangen werden.

2.2.2. Wohnungsvermietung:

Nach der Rechtsprechung des VwGH erfahren Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerliche Anerkennung, 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. 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 könnten (vgl. VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Höhe des Bestandszinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

In der Beschwerde und im Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass ein Mietvertrag mündlich abgeschlossen worden sei. Dem im Prüfungsbericht wiedergegebenen *"Befund"* des Architekten ist zu entnehmen, dass die vermietete Wohnung von vornherein für die Nichte bestimmt war und eigens für sie umgebaut wurde. Unter Fremden wäre es unüblich, anstelle eines schriftlichen Vertrages nur mündliche Vereinbarungen über die Ausgestaltung des Mietverhältnisses zu treffen. So ist nicht nachprüfbar, was für Folgen Zahlungsverzug oder Nichtzahlung der Miete nach sich ziehen, welche Regelungen hinsichtlich Pflege und Instandhaltung des Mietgegenstandes getroffen wurden, auf welche Dauer das Mietverhältnis abgeschlossen wurde und welche Möglichkeiten einer vorzeitigen Beendigung vorgesehen sind. Fremdunüblich ist auch das Fehlen einer

Wertsicherung der Miete. Der Feststellung, die Nichte zahle an Betriebskosten 37,55 €, obwohl sich aus den Überschussrechnungen für den Berufszeitraum Betriebskosten von 113 € errechnen, ist die Berufungswerberin ebenso wenig entgegengetreten wie der Feststellung, es würden keine Betriebskostenabrechnungen erstellt. Eine solche Vertragsgestaltung ist nur durch das Verwandtschaftsverhältnis erklärbar.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vermietung der Wohnung an die Nichte steuerlich nicht anzuerkennen ist. Ein Vorsteuerabzug für die darauf entfallenden Kosten steht nicht zu, Mieteinnahmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer war daher abzuweisen.

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.

Diese Voraussetzungen sind nicht gegeben. Sowohl zur Zulässigkeit einer Verfahrenswiederaufnahme als auch zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht umfangreiche und einheitliche Rechtsprechung, von der nicht abgewichen wird. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 25. Oktober 2016