

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, betreffend der Beschwerden vom 28. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 und Purkersdorf vom 17. Dezember 2010, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 2006 und 2007 und betreffend der Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer jeweils des Jahres 2008 sowie Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2011 Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2006 und 2007 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2008 sowie gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2011 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 sowie Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2011 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wird zu Ungunsten der Bf. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit des mit diesem Erkenntnis festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge als Bf. bezeichnet, brachte am 30. Juni 2007 die Erklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2006 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und erklärte in diesen negative Einkünfte (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Euro 2.678,83 sowie aus Vermietung resultierende Vorsteuern iHv Euro 2.459,50.

Das Finanzamt erließ die Bescheide Betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2006 am 7. August 2007 - soweit dies die Vermietung und Verpachtung betraf - gemäß den Erklärungen der Bf.

Am 26. Jänner 2009 brachte die Bf. die Erklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2007 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und erklärte in diesen negative Einkünfte (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Euro 7.575,44 sowie aus Vermietung resultierende Vorsteuern iHv Euro 5.456,35.

Mittels Ergänzungsersuchens vom 28. Jänner 2009 forderte das Finanzamt die Bf. u. a. um Vorlage der aktuellen Mietverträge auf.

Die Bf. gab in Beantwortung dieses Vorhaltes mit Schreiben vom 2. März 2009, eingelangt beim Finanzamt am 4. März 2009, u. a. bekannt, dass die Liegenschaft in Straße, im Jahre 2006 teilweise entgeltlich - durch Auszahlung von zwei Miteigentümern - und teilweise unentgeltlich erworben worden sei. In den Jahren 2006 und 2007 seien umfangreiche Sanierungsarbeiten vorgenommen worden. Dabei sei im Erdgeschoß ein Büro und im Obergeschoß eine Wohnung zu Vermietungszwecken eingerichtet worden. Das Büro werde seit dem Jahre 2006 von der Bf. für deren gewerbliche Tätigkeit genutzt. Die Wohnung im Obergeschoß sei von deren Tochter und einer Studentin gemietet worden.

Aus wirtschaftlichen Überlegungen, um insgesamt Kosten zu sparen, sei das Mietverhältnis mit der Tochter und der Studentin im Jahre 2008 beendet worden. Seit dem 1. Juli 2008 werde die o. e. Liegenschaft für die gewerbliche Tätigkeit, für eigene Wohnzwecke und für ein an den Gatten der Bf. vermietetes Arbeitszimmer genutzt.

Weiters führte die Bf. in dieser Vorhaltsbeantwortung aus, dass ab dem 1. Juli 2008 45% der Nutzflächen des in Rede stehenden Objektes der privaten Nutzung dienten. Die in die Privatnutzung übernommenen Hausanteile seien aus dem Betriebs- bzw. Vermietungsbereich ausgeschieden worden. Die daraus resultierende Vorsteuerkürzung iHv Euro 8.562,34 sei in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2008 gemäß der Bestimmung des § 12 Abs 10 UStG berücksichtigt worden.

In der Folge erließ das Finanzamt die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2007 am 6. März 2009 - soweit dies die Vermietung und Verpachtung betraf - gemäß den Erklärungen der Bf. vorläufig.

Am 31. März 2010 brachte die Bf. die Erklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2008 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und erklärte in diesen negative Einkünfte (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Euro 3.151,88 sowie aus Vermietung resultierende Vorsteuern iHv Euro 49,17.

Am 17. Dezember 2010 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2006 und 2007 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO wieder auf und führte begründend aus, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben die in der Begründung zu den bezughabenden Bescheiden angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. Diese machte eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2006 und 2007 sowie die Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2008 und brachte in diesen weder die jeweiligen o. a. Vorsteuerbeträge noch die o. a. negativen Einkünfte (Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen) aus Vermietung und Verpachtung zum Ansatz.

In der mit gesondertem Schreiben ergangenen Bescheidbegründung führte das Finanzamt u. a. aus, dass es sich bei der in Rede stehenden Liegenschaft um ein Einfamilienhaus, das aus einem Erdgeschoß sowie einem Dachgeschoß bestehe, handle. Dieses befindet sich seit Mai im Alleineigentum der Bf. In den Jahren 2006 bis 2008 seien die im Erdgeschoß gelegenen Räumlichkeiten als technisches Büro betrieblich und zwar im Ausmaß von 60 % genutzt worden. Das Dachgeschoß - Anteil am gegenständlichen Objekt 40 % - sei bis zum 30. Juni 2008 an die Tochter der Bf. vermietet gewesen. Weiters werde ab dem 1. September 2008 ein Arbeitszimmer im Ausmaß von 19 m² - 15 % - an den Ehegatten der Bf. vermietet. Laut dem vorgelegten Liegenschaftsplan handle es sich dabei um die Wohnküche.

Bei der Vermietung an die Tochter sei im Zeitraum 2006 bis 2008 ein Gesamtverlust iHv Euro 12.926,72 entstanden. Im bezughabenden Mietvertrag sei keine Indexanpassung vereinbart gewesen. Den jährlich gleichbleibenden Mieteinnahmen stünden jährlich weit höhere Werbungskosten gegenüber. Ein Gesamtüberschuss sei daher selbst bei Weiterführung des Mietverhältnisses nicht erzielbar gewesen. Da das Vermietungsobjekt

objektiv nicht geeignet sei, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, liege keine Einkunftsquelle vor.

Die bisher geltend gemachten Verluste - 2006 Euro 2.678,83, 2007 Euro 7.575,44 und 2008 Euro 2.672,45 - seien daher nicht anzuerkennen.

Weiters seien die im Zusammenhang mit der Vermietung geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von Euro 2.459,50 (2006), Euro 5.456,35 (2007) und Euro 49,17 (2008) nicht anzuerkennen.

Die im Jahre 2008 vorgenommene Vorsteuerkürzung gem. § 12 Abs 10 UStG in Höhe von Euro 8.562,34 sei entsprechend der nichtabzugsfähigen Vorsteuern der Jahre 2006 und 2007 in Höhe von Euro 1.229,75 (2006) und Euro 3.069,20 (2007) zu kürzen gewesen und betrage somit Euro 4.263,39.

Auf Grund der neu hervorgekommenen Tatsache über die Beendigung der Vermietung im Jahr 2008 sei hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007 eine Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs 4 BAO vorzunehmen gewesen.

Bei dem an den Ehegatten der Bf. vermieteten Arbeitszimmer handle es sich laut einem vorgelegten Liegenschaftsplan um die sich im Dachgeschoß befindliche Wohnküche. Die übrigen im Dachgeschoß gelegenen Räumlichkeiten unterlügen ausschließlich der privaten Nutzung. Aus dem vorliegenden Plan sei jedoch ersichtlich, dass eines der Zimmer lediglich über die Wohnküche zugänglich sei. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass laut einschlägiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Aufwendungen für eine gemeinsame eheliche Wohnung als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung abgezogen noch im Wege abgezogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden könnten.

In der mit Schreiben vom 28. Februar 2011 rechtzeitig - die Bf. beantragte mit Schreiben vom 20. Jänner 2011 die Rechtsmittelfrist bis zum 28. Februar 2011 zu verlängern - gegen die o. e. Bescheide erhobenen Beschwerde brachte die Bf. hinsichtlich der in Rede stehenden Wiederaufnahmsbescheide u. a. vor, dass nach ihrer Ansicht keine neuen Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens begründen würden, hervorgekommen seien. Unter Hinweis auf das im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung von ihr erstellte, o. e., Schreiben vom 2. März 2009 brachte die Bf. weiters vor, dass in diesem sämtliche Tatsachen dargelegt worden seien.

Weiters brachte die Bf. in diesem Schreiben u. a. vor, dass der Grund, dass in den mit der Tochter abgeschlossenen Mietvertrag keine Indexvereinbarung aufgenommen worden sei, darin gelegen gewesen sei, dass dieser zunächst unter der Voraussetzung abgeschlossen worden sei, dass die Tochter die wesentlichen Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten auf eigene Kosten vornehme. Da die Tochter als Nichteigentümerin jedoch weder Finanzierungs- noch Förderungsmittel erhalten hätte, seien die vereinbarten Renovierungsmaßnahmen auf Rechnung der Bf. vorgenommen worden.

Zu beachten sei auch, dass die Miete der Tochter während der Umbaumaßnahmen natürlich niedrig gehalten haben werden müssen. Eine höhere Miete wäre wegen der Beeinträchtigungen durch die Baustelle während der Renovierungsphase von Fremden sicherlich nicht erzielbar gewesen. Weiters führte die Bf. diesbezüglich wörtlich wie folgt aus: *"Die seinerzeit mit der Tochter vereinbarte Miete (ohne Indexanpassung) ist daher als vorläufige Vereinbarung zu betrachten, weil es Zeiträume betroffen hat, die noch in der Umbauphase waren. Also in einer Phase, wo man üblicherweise keine fremden Mieter bekommt."*

Außerdem sei betreffend des Hinweises der Finanzverwaltung hinsichtlich der fehlenden Indexsicherung anzuführen, dass ein Mietvertrag keine zwingende Schriftform verlange und daher auch dann eine Indexverrechnung vorgenommen werden könne, wenn dies die Parteien mündlich akzeptierten. Nur weil eine Indexsicherung nicht schriftlich festgehalten worden sei, könne nicht automatisch darauf geschlossen werden, dass keine Erhöhung der Einnahmen in Zukunft erfolge.

Hinsichtlich des an den Ehegatten der Bf. vermieteten Arbeitszimmers führte die Bf. aus, dass die vorgelegten Plankopien zwar den Altzustand, nicht jedoch sämtliche tatsächlich erfolgten Umbaumaßnahmen deutlich erkennen ließen. Für die Finanzverwaltung sei daher aus der Plankopie vermutlich nicht erkennbar gewesen, dass der an den Gatten der Bf. vermietete Arbeitsraum nunmehr nach den Umbaumaßnahmen nicht wie angenommen über das Wohnzimmer, sondern nur noch über den Vorraum begehbar sei. Dieser Raum sei nunmehr auch nicht mehr als Wohnküche zu bezeichnen und als solcher nur mehr als Arbeitszimmer nutzbar. Unter Hinweis auf einen diesbezüglich beiliegenden Plan führte die Bf. weiters aus, dass im Zuge der Umbaumaßnahmen gerade aus Gründen der klaren Trennung und Neuwidmung Zwischenwand und Tür versetzt worden seien.

Hinsichtlich der im vorigen Absatz erwähnten Plankopie wird angemerkt, dass aus dieser hervorgeht, dass sich im Dachgeschoß der Liegenschaft in Straße, neben dem Dachboden - 6,68m² - und dem Vorraum - 2,94 m² - zwei Zimmer, deren Größe 12,77m² bzw. 11,94m² beträgt sowie die als Arbeitszimmer bezeichnete Räumlichkeit, mit einer Größe von 19,04 m², befinden.

Angemerkt wird diesbezüglich weiters, dass aus dieser Plankopie außerdem hervorgeht, dass sich im Untergeschoß an privat genützten Räumlichkeiten eine Küche - 6,88m² - sowie ein Badezimmer - 5,13 m² - befinden.

Abschließend führte die Bf. in ihrer Beschwerde u. a. aus, dass sie gezwungen sei, aus der Nutzung des Hauses für die Finanzierung der unumgänglichen Renovierungsmaßnahmen so viele Einnahmen als möglich zu erzielen.

Am 30. November 2011 legte das Finanzamt die Beschwerde sowie den entsprechenden Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBI I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. erwarb im Jahre 2006 die Liegenschaft in Straße und nahm an dieser in den Jahren 2006 und 2007 umfangreiche Sanierungsarbeiten vor. Dabei wurde im Erdgeschoß ein Büro und im Obergeschoß eine Wohnung eingerichtet. Das Büro im Erdgeschoß wird seit dem Jahre 2006 von der Bf. für deren gewerbliche Tätigkeit genutzt.

Hinsichtlich der sich im Obergeschoß befindlichen Wohnung schloss die Bf. am 14. Dezember 2006 mit deren Tochter einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit ab. Dieser enthielt keine Indexanpassungsklausel. Das diesbezügliche Mietverhältnis wurde am 30. Juni 2008 beendet.

Seit dem 1. Juli 2008 wird die gegenständliche Liegenschaft auch zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Auf die obigen, deren diverse Räumlichkeiten betreffenden Ausführungen wird verwiesen.

Über die sich im Obergeschoß befindliche Räumlichkeit im Ausmaß von 19,04 m² schloss die Bf. am 31. August 2008 mit deren Ehegatten einen Mietvertrag zur Benützung als Büro bzw. Arbeitszimmer auf unbestimmte Zeit ab. Dieser enthielt ebenfalls keine Indexanpassungsklausel.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und ist unbestritten.

Rechtliche Würdigung:

1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007:

Gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 1, lit b BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 ist die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte ("Neuerungstatbestand").

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei

richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahms Gründe (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Aufl., § 303, Tz 30, und die dort zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahms Gründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Die Wiederaufnahms Gründe sind nicht zuletzt deshalb in der Begründung anzuführen, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Beschwerde auf keine neuen Wiederaufnahms Gründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 307 Tz 3).

Im vorliegenden Fall stützte das Finanzamt das Hervorkommen neuer Tatsachen sowohl in den das Jahr 2006 als auch in den das Jahr 2007 betreffenden, o.e., Wiederaufnahmebescheiden auf den Umstand, dass das zwischen der Bf. und deren Tochter mit Vertrag vom 14. Dezember 2006 begründete Mietverhältnis im Jahre 2008 vorzeitig beendet wurde.

Da das im vorigen Absatz erwähnte Mietverhältnis bis zum 30. Juni 2008 andauerte und da die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer hinsichtlich des Jahres 2006 jeweils am 7. August 2007 erlassen wurden, war der vom Finanzamt aufgegriffene Wiederaufnahmsgrund im Zeitpunkt der Erlassung der beiden letztangeführten Bescheide noch nicht existent. Somit lag im Jahre 2006 kein Neuerungstatbestand iSd Bestimmung des § 303 Abs 1, lit b BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 vor.

Die vom Finanzamt zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2007 herangezogene Tatsache der vorzeitigen Beendigung des in Rede stehenden Mietverhältnisses, war diesem bereits vor der am 6. März 2009 erfolgten Erlassung der Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2007 bekannt. Dies deshalb, da die Bf. in Beantwortung des o. e. Ergänzungsersuchens vom 28. Jänner 2009 mit Schreiben vom 2. März 2009, eingelangt beim Finanzamt am 4. März 2009, (u. a.) die Tatsache, dass das o. e.

Mietverhältnis am 30. Juni 2008 beendet wurde, bekannt gab. Somit war dem Finanzamt in den Verfahren betreffend Erlassung des Umsatz- und des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2007 der Sachverhalt so vollständig bekannt, dass es bereits in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Daher lag auch im Jahre 2007 kein Neuerungstatbestand iSd Bestimmung des § 303 Abs 1, lit b BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 vor.

In Ansehung der Ausführungen der letzten beiden Absätze erfolgten die mit den angefochtenen Bescheiden vom 17. Dezember 2010 vorgenommenen Wiederaufnahmen der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 2006 und 2007 nicht zu Recht.

2. Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils des Jahres 2008:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die zwischen der Bf. und deren Tochter bzw. deren Ehegatten geschlossenen Mietverträge bzw. die diesbezüglichen Mietverhältnisse steuerrechtlich anzuerkennen sind und ob die hier vorliegende Vorgangsweise einem Fremdvergleich standhält.

Gem. § 2 Abs 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Gem. § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig.

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

Gem. § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, 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 Körperschaftssteuergesetzes sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Vorsteuern im Zusammenhang mit Leistungen zwischen nahen Angehörigen, denen mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, sind nicht abzugsfähig (vgl. Ruppe, UStG³, § 12 Tz 113).

Während in der Regel zwischen sich fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien bei Abschluss von Verträgen ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser unter nahen

Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 159). Um zu gewährleisten, dass durch fremdunübliche Gestaltungen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden, hat der VwGH in seiner Rechtsprechung Kriterien für die steuerliche Anerkennung von sogenannten "Familienverträgen" aufgestellt.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Auch die Erfüllung (Umsetzung) der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, mwN; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 75 Rz 101, Rz 103).

Die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen aufgestellten - vorstehend wiedergegebenen - 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; Doralt/Toifl, EStG14, Tz 160 f.).

Gelangt die Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung den obig angeführten Kriterien nicht entspricht bzw. dass sie nicht bzw. nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Wohnungsüberlassung keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Einnahmen unterliegen diesfalls nicht der Einkommensteuer, die mit der (privaten) Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind steuerrechtlich den Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen. Die Entgelte unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern können nicht abgezogen werden (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 113). Eine Liebhabereiprüfung hat diesfalls nicht stattzufinden. Eine nicht marktkonforme (fremdunübliche Vermietung) ist umsatzsteuerrechtlich keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046 mit Verweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Generell hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs 2 BAO, respektive ob der Bestimmung des § 269 Abs 1 BAO, gemäß der die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse haben, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind, das Bundesfinanzgericht, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (zB VwGH 24.3.1994, 92/16/0031; 25.9.1997, 97/16/0067; 24.10.2001, 2000/17/0017; 24.2.2005, 2004/16/0232).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (zB VwGH 24.6.2010, 2006/15/0226; 28.10.2010, 2009/15/0011; 30.3.2011, 2005/13/0166; 27.6.2012, 2008/13/0148), also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut (zB VwGH 2.9.2009, 2005/15/0145; 2.2.2010, 2005/15/0165; 29.7.2010, 2007/15/0234, 0236) bzw den Erfahrungen des täglichen Lebens (VwGH 27.1.1998, 93/14/0181; 29.10.1998, 98/16/0134; 5.4.2011, 2010/16/0168) entsprechen.

Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, dh ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (zB VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197; 27.4.2011, 2007/13/0134; 23.5.2012, 2017/17/0057). Der VwGH prüft die Beweiswürdigung somit nur auf ihre Schlüssigkeit (zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; 9.11.2011, 2009/16/0187; 23.1.2013, 2009/15/0017; 21.2.2013, 2009/13/0258).

Im vorliegenden Fall nimmt es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass sowohl der zwischen der Bf. und deren Tochter am 14. Dezember 2006 abgeschlossene Mietvertrag als auch der zwischen dieser und deren Ehegatten abgeschlossene Mietvertrag vom 31. August 2008 zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in freier Beweiswürdigung und unter Beachtung der oben diesbezüglich dargestellten Grundsätze getroffene Annahme gründet sich auf folgende Umstände:

Der mit der Tochter abgeschlossene Mietvertrag hält einem Fremvergleich bereits deshalb nicht stand, da ausgeschlossen werden kann, dass ein einem Mieter fremd gegenüberstehender Vermieter in einen mit diesem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag keine Wertsicherungsklausel aufnimmt. Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Beschwerde, dass hinsichtlich der fehlenden Indexsicherung anzuführen sei, dass ein Mietvertrag keine zwingende Schriftform verlange und daher auch dann eine Indexverrechnung vorgenommen werden könne, wenn dies die Parteien mündlich vereinbarten bzw. akzeptierten, ist entgegenzuhalten, dass es nicht

üblich ist, derartig wichtige Zusatzvereinbarungen zu einem schriftlich geschlossenen Mietvertrag gesondert mündlich zu vereinbaren. Außerdem ist diesbezüglich auf die obigen Ausführungen, wonach vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, zu verweisen. Abgesehen davon, wurde im gesamten Verfahren nicht einmal behauptet, dass eine Indexanpassung tatsächlich vereinbart worden sei.

Dazu kommt, dass in der Beschwerde selbst ausgeführt wurde, dass die Miete der Tochter und einer weiteren Studentin im Hinblick auf zu erledigende Umbaumaßnahmen niedrig gehalten werden musste und dass eine höhere Miete wegen der Beeinträchtigungen durch die Baustelle während der Renovierungsphase von Fremden sicherlich nicht erzielbar gewesen wäre und dass die seinerzeit mit der Tochter vereinbarte Miete ohne Indexanpassung als vorläufige Vereinbarung zu betrachten sei, da diese Zeiträume betroffen habe, die noch in der Umbauphase gelegen gewesen seien und dass man in einer derartigen Phase üblicherweise keine fremden Mieter bekomme. Somit können weitere, die Fremdüblichkeit des zwischen der Bf. und deren Tochter abgeschlossenen Mietvertrages betreffende, Ausführungen unterbleiben.

Was den von der Bf. mit deren Ehegatten abgeschlossenen Mietvertrag betreffend eines Büros bzw. Arbeitszimmers anbelangt ist zunächst darauf hinzuweisen, dass in diesem ebenfalls keine Wertsicherungsklausel enthalten ist. Außerdem geht aus den obigen, die Größe der sich im gegenständlichen Objekt befindlichen Räumlichkeiten betreffenden Ausführungen hervor, dass bereits für die Wohnbedürfnisse der Bf. und deren Tochter - laut einer von der Bf. dem Finanzamt übermittelten Liste der zeitlichen Abfolge der Ereignisse und Maßnahmen betreffend des gegenständlichen Objektes zog deren Tochter am 30. Juni 2008 lediglich vorübergehend zu deren Freund - mit Ausnahme des Dachbodens, der Küche, des Badezimmers und der als Arbeitszimmer bezeichneten Räumlichkeit lediglich zwei Zimmer im Ausmaß von 12,77m² bzw. 11,94m² zur Verfügung stünden. Dazu kommt, dass sich im Finanzamtsakt mit Ausnahme des Umstandes, dass der Ehegatte der Bf. laut ZMR erst ab dem Jahre 2009 im gegenständlichen Objekt polizeilich gemeldet war, keine Anhaltspunkte ergeben, dass dieser dort nicht bereits ab dem 1. Juli 2008 Jahre 2008 in ehelicher Gemeinschaft mit der Bf. lebte. In diesem Zusammenhang wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die polizeiliche Anmeldung und Abmeldung für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend sei (vgl. beispielsweise VwGH vom 25.11.1992, 91/13/0030), hingewiesen.

Unter den im vorigen Absatz geschilderten Umständen kann ausgeschlossen werden, dass einander fremd gegenüberstehende Personen einen derartigen Vertrag wie den o. e. über die als Arbeitszimmer ausgewiesene Räumlichkeit abgeschlossen hätten.

Dies deshalb, da auf Grund der dargestellten räumlichen Verhältnisse des in Rede stehenden Objektes, diesefalls selbst dann, wenn dieses lediglich von der Bf. und von deren Tochter bewohnt wäre - die beiden Wohnräume jeweils lediglich Platz für ein Bett, ein Nachtkästchen und einen Kasten, jedoch keinen solchen für die Einrichtung

eines Esstisches und somit für die Einnahme von Mahlzeiten bieten. Außerdem stünde in diesem Fall keine Räumlichkeit für den Empfang von Verwandten oder Bekannten zur Verfügung.

Aus vorstehend angeführten Gründen kann weder in der am 14. Dezember 2006 mit der Tochter schuldrechtlich vereinbarten Überlassung des Obergeschoßes des in Rede stehenden Objektes noch in der am 31. August 2008 schuldrechtlich vereinbarten Überlassung der sich dort im Obergeschoß befindlichen Räumlichkeit im Ausmaß von 19,04 m² eine steuerrechtlich relevante (entgeltliche) Vermietung der Wohnung erblickt werden. Hinsichtlich der sich aus dieser rechtlichen Beurteilung ergebenden einkommen- und umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen wird auf die Ausführungen zu Beginn der Begründung verwiesen.

Da durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide - u. a. - die angefochtenen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden (vgl. zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; 19.12.2006, 2006/15/0353; 21.12.2012, 2010/17/0122) und da die alten Sachbescheide - betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2006 und 2007 - wieder aufleben (vgl. zB VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, 2009/15/0170), war die vom Finanzamt hinsichtlich der von der Bf. für das Jahr 2008 gemäß § 12 Abs 10 UStG vorgenommenen Vorsteuerkürzung iHv Euro 8.562,34 durchgeführte Korrektur - auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - wieder rückgängig zu machen.

3. Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2011

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten.

Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Da die Berufung gegen den für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgeblichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 als unbegründet abgewiesen wurde, ergibt sich auch hinsichtlich der Festsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2011 keine Änderung.

Zulässigkeit einer Revision:

Art 133 Abs 4 B-VG lautet: „*Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.*“

Durch dieses Erkenntnis werden keine Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dies gilt sowohl für den verfahrensrechtlichen als auch für den materiellrechtlichen Akspekt dieser Entscheidung.

Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtsfrage u. a. dann zu, wenn eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu der im Erkenntnis behandelten Frage fehlt und darüber hinaus die zu lösende Rechtsfrage nicht nur für die beschwerdeführende Partei von Wichtigkeit ist, sondern auch im Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Judikatur liegt. Es muss sich eine aus systematischen Gründen bedeutsame und auch für die einzelne Rechtsanwendung wichtige Frage des materiellen oder formellen Rechts handeln. Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Oktober 2014