

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 17.05.2013 betreffend **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich **Einkommensteuer 2007 bis 2010** zu Recht erkannt:

Die (als Beschwerde zu erledigende) Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erwarb im **Jahr 1997** eine Eigentumswohnung in Graz. Aus der Vermietung dieser Wohnung erklärte sie in der Folge jeweils negative Vermietungseinkünfte.

Über Verlangen der Abgabenbehörde legte die Bf. im **November 1998** eine **Prognoserechnung** vor. In dieser gab sie einleitend Folgendes an: „*Die Wohnung wird von meiner Tochter und 2 Mietern (mündliche Mietverträge, ...) bewohnt. Für die Benützung der Wohnung durch meine Tochter wird von den jährlichen Werbungskosten ein Drittel als Privatanteil ausgeschieden.*“

Die Prognoserechnung gestaltete sich wie folgt (Beträge in ATS):

Mieteinnahmen	75.600 x 20 Jahre	1.512.000
Werbungskosten :		
AfA (1,5% von ATS 1.070.645)	16.060 x 20 Jahre	321.200
Zinsen (lt. Tilgungsplan)		36.391
		645.133

Betriebskosten	16.285 x 20 Jahre	325.700
Porto Vorschreibung	145 x 20 Jahre	2.900
Strom	10.178 x 20 Jahre	203.560
<b>Summe Werbungskosten</b>		<b>1.534.884</b>
Davon 2/3		1.023.256
<b>Überschuss der Einnahmen</b>	in 20 Jahren	<b>488.744</b>

Für die beschwerdegegenständlichen Streitjahre erklärte die Bf. folgende Ergebnisse:

2007: € -1.403,69;

2008: € -1.836,50;

2009: € -2.803,48;

2010: € -1.904,10.

Die – jeweils erklärungsgemäßen – (Erst-)Veranlagungen für die Jahre **2007** und **2008** erfolgten mit **Einkommensteuerbescheiden vom 20.8.2008** (2007) und **1.9.2009** (2008).

Mit **Vorhalt vom 20.8.2010** forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin zwecks Prüfung, ob die Vermietung auf Dauer gesehen als Einkunftsquelle in Betracht kommt, wiederum zur Vorlage einer „*Prognosenaufstellung*“ auf. In ihrem **Antwortschreiben vom 21.9.2010** verwies die Bf. darauf, bereits im November 1998 eine Prognoserechnung vorgelegt zu haben. Die Abweichungen der Ergebnisse laut Prognoserechnung zu den tatsächlichen Ergebnissen hätten sich dadurch ergeben, dass die Mieter in den ersten Jahren der Vermietungstätigkeit mehrmals wechselten und die Mieten immer wieder neu ausverhandelt werden hätten müssen. Ab 2001 werde die Wohnung zur Gänze an die Tochter der Bf. vermietet (monatliche Miete ATS 6.000 bzw. € 436,04). Das Ausscheiden eines Privatanteiles von den Werbungskosten sei daher nicht mehr notwendig. Ab 2011 werde die Vermietungstätigkeit wahrscheinlich eingestellt werden, da ein Eigenbedarf an der Wohnung bestehe. Dem Schreiben war die bereits im Jahr 1998 vorgelegte Prognoserechnung – mit unverändertem Inhalt – beigelegt.

In der Folge wurden auch die Jahre **2009** und **2010** mit **Einkommensteuer bescheiden vom 7.6.2011 sowie vom 5.7.2011** erklärungsgemäß veranlagt.

Mit **Schreiben vom 31.1.2012** (beim Finanzamt eingelangt am 2.2.2012) teilte die Bf. mit, dass die gegenständliche Wohnung seit 1.9.2011 „für den Eigenbedarf genutzt“ werde.

Auf Grund dieses Schreibens begann das Finanzamt mit nachfolgenden Ermittlungen:

Mit **Ergänzungsersuchen vom 29.8.2012** ersuchte die Abgabenbehörde um Nachweis, dass die Bf. die in Frage stehende Vermietung nicht (latent) von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum geplant hatte. Weiters wurde um Bekanntgabe der Mieter sowie um Vorlage der entsprechenden Mietverträge ersucht. Für den Fall, dass es nur mündliche Vereinbarungen gibt, wurde um Bekanntgabe der wesentlichen Vertragsinhalte ersucht.

Entgegen der vorgelegten Prognoserechnung habe die Bf. aus der Vermietung bislang jeweils nur Verluste bzw. einen Gesamtverlust von € 30.544 erwirtschaftet.

Mit **Schreiben vom 15.9.2012** beantwortete die Bf. das Ersuchen der Abgabenbehörde wie folgt: Zu Beginn der Vermietung im Jahr 1997 sei eine langfristige Vermietung geplant gewesen. Auf Grund der privaten Situation ihrer Tochter (alleinerziehende Mutter) habe sie sich entschlossen, ihr die Wohnung ab September 2011 gratis zu überlassen. Folgende Mieter hätten die Wohnung seit 1997 genutzt:

M1, Mai 1997 bis Januar 1999: ATS 1.800;

M2, Mai 1997 bis Dezember 1998: ATS 3.500;

M3, Januar 1999 bis September 2000: ATS 4.500;

WV (Tochter), Januar 1999 bis September 2000: ATS 1.500; sowie von Oktober 2000 bis August 2011: € 436,94.

Alle Mietverträge seien mündlich abgeschlossen worden. *„Geregelt wurden die Höhe der Miete, die Mietdauer und mögliche Kündigungsgründe.“*

Mit weiterem **Vorhalt vom 29.10.2012** ersuchte das Finanzamt um Mitteilung, wie die Tochter die Miete bezahlt hat (bar oder durch Banküberweisung). Des Weiteren stellte das Finanzamt fest, dass die Tochter zumindest seit 1996 keine bzw. nur geringfügige Einkünfte erzielt habe. Daher sei fraglich, woraus die Tochter die monatlichen Mietzahlungen bestritten haben soll.

Im Akt befindet sich ein Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung vom 10.10.2012, aus welchem hervorgeht, dass die Tochter der Bf. lediglich in der Zeit von 7.2.2005 bis 25.2.2005 (X-GmbH) sowie von 1.7.2011 bis 31.8.2011 entgeltlich beschäftigt war (ab 1.12.2011 offenbar laufende Anstellung beim Land Steiermark). In der übrigen Zeit von 2002 bis November 2011 bestand eine Selbstversicherung gemäß § 16 ASVG.

Mit **Antwort vom 19.11.2012** teilte die Bf. mit, dass die Miete von ihrer Tochter per Banküberweisung bezahlt worden sei. Zur Bezahlung der Miete habe ihre Tochter finanzielle Unterstützung von ihrem Großvater sowie von zwei namentlich genannten Freunden der Familie erhalten. Dem Antwortschreiben waren insgesamt acht Kontoauszüge (aus den Jahren 2008, 2009, 2010 und 2011) beigelegt, auf denen Zahlungseingänge iHv. jeweils € 436,04 mit dem Text *„Miete – VW“* ersichtlich sind.

Mit Bescheiden vom 12.12.2012 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2010 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt wurden. Die gesonderte Bescheidbegründung enthält umfassende Ausführungen zur so genannten „Angehörigenjudikatur“. Des Weiteren stellte das Finanzamt darin den Gang des Vorhalteverfahrens dar. Unterlagen, aus denen die Festlegung wesentlicher Vertragsbestandteile (wie etwa die Beschreibung des Mietobjektes, Beginn und Dauer des Mietvertrages, Zusammensetzung des Mietzinses, Wertsicherungsvereinbarungen etc.) hervorgehe, seien nicht vorgelegt worden. Zudem sei festgestellt worden, dass die Tochter

der Bf. seit 1996 keine bzw. nur geringe Einkünfte erzielt habe. Nach Angaben der Bf. habe die Tochter zur Bezahlung der Miete finanzielle Unterstützung von ihrem Großvater sowie von zwei Freunden der Familie erhalten. Die Vermietung sei weder schriftlich festgehalten, noch deren wesentliche Vertragsbestandteile mit ausreichender inhaltlicher Bestimmtheit fixiert worden, was als Indiz dafür zu werten sei, dass die Benutzung der Wohnung in dieser Weise unter Fremden nicht üblich sei. Dass die Tochter über keine nennenswerten Einkünfte verfügt habe und sohin zur Bezahlung der Miete finanzielle Unterstützung von ihrem Großvater und zwei weiteren Personen erhalten habe, stelle ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass der Versorgungsgedanke der Tochter im Vordergrund stehe. Das gegenständliche Mietverhältnis erfülle daher nicht jene Kriterien, die von der Rechtsprechung an die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Personen gestellt werden.

Dagegen berief die Bf. mit Eingabe vom 9.1.2013. Aus ihren Abgabenerklärungen (samt Beilagen) sei ersichtlich gewesen, dass die Ergebnisse laut ihrer Prognoserechnung tatsächlich nicht erreicht worden seien. Dennoch habe sie (zunächst) nie einen Vorhalt zur Begründung dieser Abweichungen erhalten. Die Einkommensteuer sei jeweils mit endgültigen Bescheiden festgesetzt worden. Auch nach Beantwortung des Vorhaltes vom 20.8.2010 sei die Einkommensteuer wiederum endgültig veranlagt worden. Es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, da durch das Abweichen der tatsächlichen Ergebnisse von jenen laut Prognoserechnung bereits bei Bescheiderlassung von steuerlich nicht relevanten Einkünften auszugehen gewesen und die Bescheidefestsetzung – auch nach dem Vorhalteverfahren - jeweils endgültig erfolgt sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25.4.2013 hob das Finanzamt seine oa. Wiederaufnahmebescheide vom 12.12.2012 mit der Begründung auf, dass keine Wiederaufnahmegründe angeführt worden seien.

Per **17.5.2013** ergingen die nunmehr **angefochtenen Wiederaufnahmebescheide**. Unter Einem erließ das Finanzamt neue Sachbescheide, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit € 0,-- angesetzt wurden. In der gesonderten Bescheidebegründung führt das Finanzamt aus:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 erfolgte, weil Tatsachen oder Beweismittel, insbesondere der Umstand, dass die Abgabepflichtige ab September 2011 den Entschluss gefasst hat, das gegenständliche Mietobjekt ( Eigentumswohnung) der Tochter unentgeltlich zu überlassen (Schreiben vom 31.1.2012 und Vorhaltsbeantwortung vom 15.9.2012), dass die Mietverträge alle mündlich abgeschlossen worden sind, die Tochter, die in dieser Wohnung seit 2001 gewohnt habe, keine bzw. nur geringe Einkünfte seit 1996 erzielt habe und die dafür erforderlichen Mittel von ihrem Großvater und zwei Freunden der Familie erhalten haben soll (Vorhaltsbeantwortung vom 15.9.2012 und 19.11.2012), neu hervorgekommen sind, deren Kenntnis im abgeschlossenen Verfahren (zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide) zu anderslautenden Bescheiden geführt hätte. (...).“*

Seine rechtliche Würdigung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit legt das Finanzamt – auszugsweise wörtlich wieder gegeben – folgendermaßen dar: „(...) Die erklärten Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung bis zum mitgeteilten „Eigenbedarf“ stellen sich wie folgt dar: (...) Gesamt: € -30.544,19. (...) Faktum ist, dass die Vermietungstätigkeit vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten eingestellt wurde. (...) Da die Behörde in der Regel keine Kenntnis davon haben kann, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat, hat der Steuerpflichtige, der die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat. Die Abgabepflichtige wurde dazu aufgefordert den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietung (auch nicht latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich erst nachträglich ergeben hat. Diesen Nachweis hat die Abgabepflichtige keinesfalls erbracht, vielmehr trat zutage, dass seit dem Jahr 1999 die Tochter diese Wohnung bewohnt habe, ab Oktober 2000 offensichtlich alleine, das behauptete Mietverhältnis mit ihr mündlich abgeschlossen worden ist, sie über keine nennenswerten Einkünfte verfügt hat und angeblich die Mittel der (nahezu) einkommenslosen Tochter für die Miete ... vom Großvater und zwei Freunden der Familie zur Verfügung gestellt worden sind. Zudem hat die Mutter dargelegt, ab 2011 der Tochter die Wohnung auf Grund ihrer privaten Verhältnisse (Einkünfte wurden allerdings seit 1996 keine wesentlichen erzielt) gratis zu überlassen. Zusammenfassend wird daher festgehalten: Der Nachweis, dass die Vermietung auf keinen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, wurde nicht erbracht. Darüber hinaus ist das Mietverhältnis mit der Tochter nicht als fremdüblich anzusehen. Weder gab es einen schriftlichen Mietvertrag noch konnten die Mittel für die Bezahlung der Miete schlüssig dargelegt werden, vielmehr stand die Wohnversorgung der Tochter (zumindest latent) von Anbeginn an im Vordergrund und manifestierte sich spätestens ab Oktober 2000.“

Die dagegen eingebrachte **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) richtet sich ausschließlich gegen die Wiederaufnahmebescheide. Darin führt die Bf. unter Hinweis auf ihr bisheriges Vorbringen (in den Vorhaltsbeantwortungen sowie im Berufungsschriftsatz vom 9.1.2013) ergänzend aus, es sei nicht nachvollziehbar, dass die Tatsache der Mittelherkunft von Seiten des Großvaters bzw. zweier Freunde für die Beurteilung von Liebhaberei entscheidend sei. Aus der Formulierung des Finanzamtes sei für sie erkennbar, dass die Mittelherkunft angezweifelt wird. Eine Überprüfung hätte jedoch die Richtigkeit ihrer Angaben ergeben. Zur Unterstützung ihrer Aussagen lege sie die (Bestätigung der) Löschung des Dauerauftrages von JF über einen monatlichen Betrag von € 150 an ihre Tochter bei. Ihre Tochter habe 2010 ihr Medizinstudium beendet und nach einer Wartezeit von ca. einem Jahr mit dem Turnus begonnen. Die finanziellen Unterstützungen vom Großvater und den Freunden seien eingestellt worden und so habe sie die Wohnung ihrer

Tochter vorübergehend gratis überlassen. Es handle sich nur um eine vorübergehende Überlassung an die Tochter, die Wohnung sei nach wie vor – wie schon beim Kauf – für ihre (eigene) Altersversorgung geplant. Eine neuerliche Vermietung in den Folgejahren sei daher wahrscheinlich. Auf Grund mehrerer Mieterwechsel in den Anfangsjahren seien die laut Prognoserechnung geplanten Erlöse nicht erreicht worden. Trotz dieser Abweichungen habe das Finanzamt die Einkommensteuer immer endgültig veranlagt. Auch vor der Bescheidfestsetzung für 2010 sei (neuerlich) eine Prognoserechnung abverlangt worden und nach neuerlicher Vorlage derselben sowie der Bekanntgabe, dass die Vermietung im Jahr 2011 wegen Eigenbedarfs voraussichtlich eingestellt werde, sei die Einkommensteuer für 2009 und 2010 mit endgültigen Bescheiden festgesetzt worden.

Der Berufung wurde eine mit 4.1.2012 datierte Bestätigung der Unicredit Bank Austria AG über die Löschung eines Dauerauftrages (Auftraggeber: JF; Empfängerin: VW) über einen monatlichen Betrag von € 150,-- beigelegt. Der Durchführungszeitraum begann mit 1.4.2006, als Zahlungsgrund wird am Beleg „4 Seasons“ angeführt.

### **Das Bundesfinanzgericht hat wie folgt erwogen:**

Das vorliegende Rechtsmittel richtet sich explizit nur gegen die Wiederaufnahmebescheide (nicht auch gegen die neuen Sachbescheide). Die Bf. bestreitet das Hervorkommen neuer Tatsachen und verweist im Wesentlichen darauf, dass das Finanzamt trotz der entgegen ihrer Prognoserechnung erzielten negativen Ergebnisse lange Zeit keine weiteren Ermittlungen (Vorhalt) angestrengt und die Einkommensteuer jeweils endgültig festgesetzt habe.

#### *I. Maßgebliche Rechtslage:*

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I 14/2013 auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen (ua.) wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, 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 ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften ( *Ritz*, BAO 5. Auflage, § 303 Tz 21, mwN). 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 Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 24).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 33, und die dort zitierte Judikatur).

Ertragsteuerrechtlich gilt Folgendes:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO) ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung (ua.) von Eigentumswohnungen Verluste entstehen. Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei einer derartigen Betätigung Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt (objektive Ertragsfähigkeit). Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund. Wird dieser Nachweis vom sich Betätigenden nicht erbracht, ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (zB *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz 168).

Bevor bei einer verlustbringenden Betätigung das Vorliegen von Liebhaberei geprüft wird, ist jedoch eine „Vorprüfung“ vorzunehmen: Im Rahmen dieser „Vorprüfung“ ist ua. 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; weiters zB VwGH vom 26.7.2007, 2005/15/0013).

Nach der Rechtsprechung des VwGH können Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann im Rahmen der Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden und unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

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

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).

## *II. Ertragsteuerliche Beurteilung der „Vermietungstätigkeit“ der Bf.:*

Das Finanzamt stützt die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide zum Einen darauf, dass die Vermietungstätigkeit vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten eingestellt wurde und die Bf. keinen Nachweis erbracht habe, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist (Liebhaberei). Es begründet die Nichtberücksichtigung der negativen Ergebnisse aus der Vermietung aber zum Anderen überdies damit, das Mietverhältnis mit der Tochter sei aus näher angeführten Gründen nicht als fremdüblich anzusehen (s. S. 1 sowie S. 3, vorletzter Absatz, der gesonderten Bescheidebegründung vom 17.5.2013). Der Bf. ist zwar zuzugestehen, dass die Abgabenbehörde in ihrer Bescheidebegründung vom 17.5.2013 vorrangig und ausführlich das Vorliegen von Liebhaberei darlegt und erst danach – quasi in umgekehrter Reihenfolge (da dies bereits im Wege einer „Vorprüfung“ erfolgen hätte sollen) – darstellt, dass und aus welchen Gründen sie die Vermietung der Bf. nicht als fremdüblich erachtet. Die Bf. beschränkt sich in ihrer Berufung im Wesentlichen auf Ausführungen zur Liebhabereifrage; der Begründung des Finanzamtes ist aber klar zu entnehmen, dass – und aus welchen Gründen - die steuerliche Nichtberücksichtigung der negativen Vermietungsergebnisse sehr wohl auch auf die nicht der „Angehörigenjudikatur“ entsprechende Gestaltung des Mietverhältnisses gestützt wird. In diesem Zusammenhang kann ergänzend auf die Ausführungen des Finanzamtes in seiner Bescheidebegründung vom 12.12.2012 verwiesen werden. Darin werden die behördlichen Überlegungen zur Fremd(un)üblichkeit der gegenständlichen Vermietung klar und ausführlich zum Ausdruck gebracht. Die Bescheide vom 12.12.2012 wurden zwar mangels Darstellung der Wiederaufnahmegründe mit Berufungsvorentscheidung vom 25.4.2013 aufgehoben (s. oben). Dieser – der Bf. gegenüber bekannt gegebenen - (gesonderten) Bescheidebegründung kommt aber jedenfalls Vorhaltcharakter zu.

Die Bf. macht mehrmals geltend, das Finanzamt habe - trotz der Abweichungen der erklärten Ergebnisse von ihrer Prognose – die Einkommensteuer jeweils erklärungskgemäß und endgültig veranlagt. Dieser Umstand steht jedoch bei Hervorkommen neuer entscheidungswesentlicher Tatsachen einer Wiederaufnahme keineswegs entgegen



(s. den oa. Gesetzeswortlaut). Wäre die Veranlagung vorläufig erfolgt, hätte es einer Wiederaufnahme ohnehin nicht bedurft. Der Bf. ist insoweit beizupflichten, dass tatsächlich schwer nachvollziehbar ist, aus welchen Gründen das Finanzamt nach Einlangen des Antwortschreibens vom 21.9.2010 weiterhin endgültige, erklärungsgemäße Veranlagungen (für 2009 und 2010) vorgenommen hat bzw. in der Bescheidbegründung sogar explizit zum Vorliegen einer Einkunftsquelle präferierte (das Finanzamt spricht überdies in der Begründung entgegen der tatsächlichen Durchführung von „vorläufiger“ Veranlagung). Denn mit diesem Schreiben gab die Bf. gegenüber dem Finanzamt erstmals bekannt, die Wohnung seit 2001 (!) zur Gänze an ihre Tochter zu vermieten, weshalb von den Werbungskosten kein Privatanteil mehr auszuscheiden sei. Die unter Einem vorgelegte Prognoserechnung betraf aber (immer noch) die Vermietung an zwei fremde Mieter. Darin wurde für die kostenlose (anteilige) Benützung der Wohnung durch die Tochter sehr wohl noch ein Privatanteil (iHv. einem Drittel) ausgeschieden. Die Prognoserechnung betraf daher eine spätestens im Jahr 2000 beendete Vermietungstätigkeit und stand mit den aktuellen Verhältnissen ganz augenscheinlich nicht in Einklang. Die Beendigung der kostenlosen Nutzung der Wohnung durch die Tochter sowie der (anteiligen) Vermietung an fremde Mieter und die daran anschließende Überlassung der gesamten Wohnung an die Tochter allein stellt zweifelsohne eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung dar, waren fortan doch die Werbungskosten ohne Kürzung eines Privatanteiles anzusetzen. Es wäre daher seitens der Behörde angebracht gewesen, eine nähere Überprüfung (der Prognoserechnung einerseits, aber auch der konkreten Ausgestaltung der „Vermietung“ andererseits) vorzunehmen, wären doch die Werbungskosten in einer aktuellen (und plausiblen) Prognoserechnung nunmehr jedenfalls in voller Höhe anzusetzen gewesen. Weitere Ermittlungen wurden jedoch – aus welchen Gründen immer – zunächst unterlassen. Die vorläufige Nichtausforschung weiterer (wesentlicher) Sachverhaltselemente schließt jedoch – siehe oben – die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme nicht aus.

Die Bf. muss sich ihrerseits den Vorwurf gefallen lassen, der Abgabenbehörde den Umstand der (seit 2001 gegebenen) alleinigen Nutzung der Wohnung durch die Tochter erst mit Schreiben vom 21.9.2010 erstmals - sohin rund 10 Jahre verspätet - mitgeteilt und zudem lapidar eine Prognoserechnung vorgelegt zu haben, welche – nicht zuletzt auf Grund des nach wie vor erfolgten Ausscheidens eines Privatanteiles - den aktuellen Gegebenheiten nicht mehr entsprach. Die alleinige Überlassung an die Tochter stellt eine wesentliche Änderung der maßgeblichen Sachverhaltselemente dar, nicht nur in Hinblick auf eine allfällige Liebhabereiprüfung (Änderung der Bewirtschaftung, neuer Beurteilungszeitraum), sondern insbesondere hinsichtlich der damit gebotenen Überprüfung der Vertragsbeziehung auf ihre Fremdüblichkeit.

Wie oben dargelegt hat vor einer Prüfung nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet wurden, insbesondere ob die Betätigung - bei Vertragsbeziehungen

zwischen nahen Angehörigen – fremdüblich erfolgt („Vorprüfung“; vgl. zB VwGH vom 26.7.2007, 2005/15/0013). In den angefochtenen Bescheiden stützt sich das Finanzamt nicht allein auf das Vorliegen von Liebhaberei (mangels Nachweisführung, dass die „Vermietung“ nicht von vornherein nur für begrenzte Zeit geplant war), sondern führt als weiteres Argument ebenso ins Treffen, dass das Mietverhältnis mit der Tochter nicht als fremdüblich anzusehen sei.

Mit dieser Ansicht ist das Finanzamt im Recht. Das „Mietverhältnis“ mit der Tochter entspricht aus folgenden Gründen nicht den oa. Kriterien der „Angehörigenjudikatur“:

-- Die geforderte Publizität liegt nicht vor. Der Mietvertrag wurde lediglich mündlich abgeschlossen, dessen ungeachtet hat es die Bf. unterlassen, die Vereinbarung (samt wesentlichem Inhalt) der Behörde rechtzeitig – siehe obige Rechtsausführungen – bekannt zu geben. Die entgeltliche und alleinige Überlassung der Wohnung an die Tochter begann – so die Bf. – bereits im Jahr 2001. Dies wurde der Behörde jedoch erst mit Schreiben vom 21.9.2010 – und erst über Vorhalt des Finanzamtes – mitgeteilt. Die Vereinbarung wurde somit in keiner Weise rechtzeitig und hinreichend nach außen zum Ausdruck gebracht (s. nochmals VwGH vom 18.3.2004, 2003/15/0049).

-- Mit Vorhalt vom 29.8.2012 wurde die Bf. dezidiert um Bekanntgabe des wesentlichen Vertragsinhaltes ersucht. Daraufhin teilte sie der Abgabenbehörde lediglich mit, es seien *„die Höhe der Miete, die Mietdauer und mögliche Kündigungsgründe“* geregelt worden. Mit diesen allgemein gehaltenen Angaben wird das Erfordernis nach einem klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt nicht hinreichend dargetan. Es bleibt zB völlig offen, aus welchen Komponenten sich das Mietentgelt zusammensetzt, für welchen Zeitraum das Mietverhältnis eingegangen wurde bzw. welche konkreten Kündigungsgründe vereinbart worden sein sollen. Eine Umschreibung des konkreten Mietgegenstandes (Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen wie zB Küche oä.?) fehlt gänzlich; ebenso wie eine Vereinbarung über die Abgeltung von Mieterinvestitionen bzw. die Vornahme anfallender Instandsetzungen und -haltungen. Überdies geht nicht hervor, ob eine Kautions verlangt wurde.

-- Das Mietverhältnis hält schließlich auch einem Fremdvergleich nicht stand:

--- Die Tochter zahlte den Angaben der Bf. zufolge von Anbeginn an eine Miete iHv. € 436,04 (vormals ATS 6.000). In einem Zeitraum von mehr als 10 Jahren erfolgte sohin keine einzige Wertanpassung.

--- Dazu kommt, dass die Betriebskosten, aber auch der Strom offenbar allein von der Bf. (als Vermieterin) getragen wurden. Dies erschließt sich daraus, dass in der vorliegenden Prognoserechnung sowohl Betriebs- als auch Stromkosten zwar auf der Ausgabenseite, nicht aber auf der Einnahmenseite angesetzt werden. Wären im Betrag von € 436,04 auch Strom- und Betriebskosten enthalten, so ist überdies davon auszugehen, dass sich der monatlich überwiesene Betrag im Laufe der Jahre – zumindest geringfügig – verändert hätte. Dass Betriebs- bzw. Stromkostenabrechnungen erfolgt wären, wird nicht behauptet

und lässt sich auch aus den aktenkundigen Tatsachen (der Höhe nach unveränderte Überweisungen über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren) nicht erschließen.

--- Es ist nicht fremdüblich, wenn Mietzinszahlungen von den persönlichen Umständen des Mieters abhängig gemacht werden (vgl. nochmals *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 102, mwH). In ihrer Eingabe vom 15.9.2012 gab die Bf. an, sie habe sich „*auf Grund der privaten Situation*“ ihrer Tochter (alleinerziehende Mutter) dazu entschlossen, ihr die Wohnung gratis zu überlassen. Auch dieser Umstand steht der Fremdüblichkeit des in Frage stehenden Mietverhältnisses entgegen.

--- Was die lediglich für einzelne Monate belegten Banküberweisungen (Miete der Tochter) anlangt, so vermögen diese an der mangelnden Fremdüblichkeit freilich nichts zu ändern. Die Tochter war in den Streitjahren unbestritten nahezu einkommenslos und sohin aus Eigenem nicht in der Lage, die Mietzahlungen aufzubringen. Es oblag daher primär der Bf. als Unterhaltsverpflichteter, für eine entsprechende Wohnversorgung ihrer Tochter zu sorgen. Ob tatsächlich von dritter Seite Zahlungen an die Tochter geleistet wurden (nachgewiesen wurden lediglich monatliche Überweisungen von JF iHv. € 150,-- im Zeitraum April 2006 bis Ende 2011 aus dem Zahlungsgrund „*4 Seasons*“) bzw. ob diese für die Bezahlung der Miete herangezogen wurden, kann dahingestellt bleiben. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Mietverhältnisses ist primär die fremdübliche Gestaltung des zugrunde liegenden Mietvertrages. Selbst wenn man der von der Bf. dargestellten Zahlungsabwicklung (Bezahlung der Miete von dritter Seite, noch dazu zum Teil vom Großvater als „erweitertem Unterhaltsverpflichteten“) Glauben schenken und diese als fremdübliche Abwicklung ansehen wollte, so ändert dies nichts daran, dass die vertragliche Gestaltung des Mietverhältnisses aus den oa. Gründen nicht fremdüblich erfolgte.

Das „Mietverhältnis“ zwischen der Bf. und ihrer Tochter wird daher in keiner Weise den von der Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Erfordernissen gerecht, weshalb das Finanzamt zutreffend zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die daraus resultierenden negativen Ergebnisse aus dem Grunde der fehlenden Fremdüblichkeit steuerlich außer Ansatz zu lassen sind.

### *III. Hervorkommen neuer Tatsachen aus Sicht der Abgabenbehörde:*

In Anbetracht der oa. Sach- und Rechtslage sowie des eingangs dargestellten Verfahrensganges 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 berechtigten. Das Finanzamt zählt einige davon in seiner Bescheidbegründung demonstrativ auf:

- der Entschluss der Bf., der Tochter die Wohnung ab September 2011 unentgeltlich zu überlassen;
- der mündliche Abschluss des Mietvertrages;

-- der Umstand, dass die Tochter seit 2001 in dieser Wohnung gewohnt, keine bzw. nur geringe Einkünfte erzielt und sie die finanziellen Mittel von dritter Seite erhalten habe.

Die Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008 ergingen am 20.8.**2008** bzw. am 1.9.**2009**. Bei Erlassung dieser Bescheide hatte das Finanzamt noch keine Kenntnis von der seit 2001 erfolgten alleinigen Nutzung der Wohnung durch die Tochter. Die Bf. hat es unterlassen, die Abgabenbehörde zeitgerecht davon in Kenntnis zu setzen. Erst mit Schreiben vom 21.9.**2010** (beim Finanzamt eingelangt am 23.9.2010) – 10 Jahre später (!) - teilte sie der Abgabenbehörde diese Tatsache mit. Bei Erlassung der Bescheide 2007 und 2008 hatte das Finanzamt sohin noch nicht die geringste Veranlassung, überhaupt eine Überprüfung der Vermietung im Hinblick auf ihre Fremdüblichkeit vorzunehmen, beschränkte sich sein damaliger Kenntnisstand doch darauf, dass die Wohnung laut vorgelegter Prognoserechnung einerseits unentgeltlich von der Tochter der Bf. und andererseits von zwei (fremden) Mietern bewohnt werde.

In der Folge ergingen am 7.6.**2011** bzw. am 5.7.**2011** die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010. Zu diesen Zeitpunkten war dem Finanzamt (auf Grund des oa. Schreibens vom 21.9.2010) lediglich bekannt, dass die Wohnung seit 2001 zur Gänze der Tochter der Bf. überlassen wird. Die näheren Umstände der „Vermietung“, insbesondere die vertragliche Gestaltung sowie die tatsächliche Abwicklung des Mietverhältnisses, waren der Behörde nach wie vor nicht bekannt. Zwar wäre es nach Auffassung des BFG schon auf Grund des Schreibens der Bf. vom 21.9.2010 geboten gewesen, weitere Ermittlungen – einerseits bezüglich der Fremdüblichkeit der Vertragsbeziehung, andererseits in Hinblick auf Liebhaberei (der Inhalt der vorgelegten Prognoserechnung stand in offensichtlichem Widerspruch zum Vorbringen, die Wohnung werde nunmehr allein von der Tochter genutzt) – vorzunehmen. Das Finanzamt hat jedoch vorerst – aus welchen Gründen immer – keine weiteren Erhebungen getätigt und auch die Jahre 2009 und 2010 (zunächst) erklärungsgemäß veranlagt.

Erst nach Einlangen der Eingabe der Bf. vom 31.1.**2012** (Mitteilung der Nutzung „für den Eigenbedarf“) begann das Finanzamt, die näheren Umstände der Tätigkeit der Bf. zu erforschen. Dabei traten die vom Finanzamt herangezogenen Tatsachen (die näheren Umstände der Vermietung) zutage: Der bloß mündliche Abschluss des Vertrages mit der Tochter ergab sich erst aus dem Antwortschreiben der Bf. vom 15.9.2012. Der Hinweis auf „mündliche Mietverträge“ in der zuvor eingereichten Prognoserechnung bezog sich noch auf die mit fremden Mietern eingegangene Mietverhältnisse, ließ aber nicht erkennen, ob auch das aktuelle Mietverhältnis mit der Tochter lediglich mündlich vereinbart wurde. Aus dem genannten Schreiben ging für die Behörde auch der Umstand erstmalig hervor, dass die Bf. auf Grund der privaten Situation ihrer Tochter auf weitere Mietzahlungen verzichtet hat. Die Einkommenslosigkeit der Tochter ergab sich für das Finanzamt aus dem aktenkundigen Versicherungsdatenauszug der Sozialversicherung vom 10.10.2012. Die näheren (behaupteten) Modalitäten der Zahlungsflüsse von dritter Seite wurden dem Finanzamt mit Schreiben vom 19.11.2012 zur Kenntnis gebracht.

Erst diese dem Finanzamt unzweifelhaft *nach* Erlassung der mit den angefochtenen Bescheiden wieder aufgenommenen Einkommensteuerfestsetzungen bekannt gewordenen Umstände erlaubten eine verlässliche Überprüfung und Beurteilung der in Frage stehenden Vermietung im Hinblick auf ihre Fremdüblichkeit. Dass diese Ermittlungen nicht schon eher vorgenommen wurden, obwohl dies geboten erschien (etwa unmittelbar nach Einlangen der offenkundig nicht mehr aktuellen Prognoserechnung mit Schreiben vom 21.9.2010), stand der Verfügung der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. nochmals *Ritz*, aaO, § 303 Tz 33).

Solcherart sind dem Finanzamt erst im Zuge des dargestellten Vorhalteverfahrens (Ergänzungsersuchen vom 29.8.2012 sowie vom 29.10.2012) Tatsachen zur Kenntnis gelangt, aufgrund derer es im Spruch anderslautende Einkommensteuerbescheide erlassen durfte.

Da sich sohin auf Grund einer „Vorprüfung“ ergibt, dass die negativen Vermietungsergebnisse steuerlich keine Berücksichtigung finden können, und die vom Finanzamt herangezogenen neuen Tatsachen, welche die „Vorprüfung“ (iSe. Überprüfung der Fremdüblichkeit) überhaupt erst ermöglichten, aus Sicht des Finanzamtes nach Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide hervorgekommen sind, konnte das Finanzamt zu Recht eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2010 verfügen. 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 Berufung (Beschwerde) war daher abzuweisen.

#### *IV. 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.

Im vorliegenden Fall war allein strittig, ob aus Sicht der Abgabenbehörde neue Tatsachen vorlagen, die eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2007 bis 2010 rechtfertigten. Da sohin keine **Rechtsfrage**, sondern nur die Frage des Vorliegens eines bestimmten **Sachverhaltes** zu klären war, war die Erhebung einer Revision nicht zuzulassen.

