

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin., vertreten durch die Steuerberaterin, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 25. Jänner 2010 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die

- a) Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sowie
- b) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

1.) Die Beschwerdeführerin erwarb mit Kaufvertrag vom 1. Juli 2004 die Geschäftsräumlichkeiten in Ort_1. Finanziert wurde der Kauf durch einen am 23. November 2004 bei der Bank_1 aufgenommenen Abstattungskredit (Konto-Nr._1).

Der Ankauf erfolgte in der Absicht der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten an den Ehegatten der Beschwerdeführerin, Ehemann, Facharzt, für Zwecke der Nutzung - nach Vornahme von Umbau- und Adaptionmaßnahmen - als Arztordination.

Das Gemeinde_Ort_A bewilligte Ehemann mit Bescheid vom 17. Februar 2005, GZ_A, den Umbau der Räumlichkeiten im Erd- und Untergeschoss zu einer Arztpraxis (Benützungsbewilligung erteilt mit Bescheid vom 5. Oktober 2005). Nachdem die Bank_1 Ehemann die Fremdfinanzierung der Investitionen in den Ordinationsräumlichkeiten trotz vorheriger Zusage nicht mehr gewährte, wurde der Umbau durch einen von der Beschwerdeführerin als Vermieterin bei der Bank_1 aufgenommenen Abstattungskredit,

Konto_Nr._2, finanziert (Sicherstellung ua. durch Bürgschaft des Ehegatten). Die Zinsen wurden von der Abgabepflichtigen als Werbungskosten geltend gemacht.

In Folge wurden (nicht vorhergesehene) Wasserschäden an der Bausubstanz des Kellers sichtbar, welche Sanierungsmaßnahmen erforderten. Zur Finanzierung dieser Aufwendungen nahm Ehemann am 12. Oktober 2005 bei der Bank_B einen Einmalkredit über 145.000,00 € auf (Konto-Nr._C; Sicherstellung ua. durch Bürgschaft von Schwager, Bruder von Ehemann). Die hiermit verbundenen Finanzierungszinsen wurden von der Beschwerdeführerin als Werbungskosten geltend gemacht (kein Betriebsaufwand bei Ehemann).

Die Beschwerdeführerin und Ehemann vereinbarten die Vermietung der Räumlichkeiten an den Ehegatten. Dieser erbrachte der Beschwerdeführerin in der ersten Phase des Umbaus von Jänner bis September 2005 einen Mietzins von monatlich 1.500,00 €, in der zweiten Phase nach Ordinationseröffnung und Nutzung der Räumlichkeiten im Erdgeschoß von Oktober 2005 bis Dezember 2006 einen Mietzins in Höhe von monatlich 2.200,00 €, in der dritten Phase der Vollnutzung des Erdgeschosses und der Kellerräumlichkeiten (nach Sanierung des Kellers) von Jänner bis Juni 2007 einen Mietzins von monatlich 2.200,00 €, am 29. Juni 2007 eine Mietzinsnachzahlung für Jänner bis Juni 2007 von 10.800,00 € sowie ab Juli 2007 einen Mietzins von monatlich 4.000,00 €.

2.) Die Beschwerdeführerin erklärte in den Jahren 2005 bis 2007 Einkünfte aus obiger Vermietung der Räumlichkeiten. Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2007 in den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 (beide vom 10. August 2007) sowie 2007 (vom 12. März 2008) antrags- und erklärungsgemäß.

3.) Anlässlich einer im Jahr 2009 durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung zur ABNr._A tätigte der Betriebsprüfer die Feststellung, das zwischen den Ehegatten geschlossene Mietverhältnis könne einkommensteuerrechtlich wegen Fremdunüblichkeit nicht anerkannt werden. Es spreche gegen eine Fremdüblichkeit, dass weder ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen noch die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert worden wären. Die Mietzinshöhe entspreche nicht dem Mietzins der vorherigen, von Ehemann bis September 2005 angemieteten Ordination in Adresse_Ordination_alt, die Mietanpassung sei je nach Benützbarkeit erfolgt. Es bestehe keine Wertsicherungsklausel, da die Miete nicht nach dem Verbraucherpreisindex angepasst worden wäre. Es bestünden bisher weder Vereinbarungen über das Schicksal von Mieterinvestitionen noch Instandhaltungspflichten, die über den normalen Umfang hinausgehen würden. Diese Mietvertragsklauseln müssten jedenfalls verständlich und transparent sein. Die Finanzierung des Umbaus der Ordination sei ursprünglich durch den Mieter Ehemannerfolgt, dann aber von der Beschwerdeführerin übernommen worden. Ein Kredit bei der Bank_B, Konto-Nr._C, laute immer noch auf Ehemann, die Zinsen hieraus mache jedoch die Abgabepflichtige als Werbungskosten geltend. Die Kosten aus dem Kredit würden laut eigenen Angaben an den Ehegatten in bar erstattet werden. Die Zinsen würden jedoch Ehemann als Werbungskosten zustehen

(siehe Tz. 1 "Mietverhältnis Ehemann" im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7. Jänner 2010 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 4. Dezember 2009, beide zur ABNr._A).

Das Finanzamt folgte der Feststellung des Betriebsprüfers und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 - neue Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 25. Jänner 2010). In den Einkommensteuerbescheiden wurden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt. In den Bescheidbegründungen verwies die Abgabenbehörde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

4.) In der gegen obige Bescheide - nach Fristverlängerung - fristgerecht eingereichten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 16. März 2010 führte die Abgabepflichtige ua. begründend aus, dem Finanzamt sei bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2005 und Folgejahre alle für die vollständige Beurteilung erforderlichen Fakten betreffend dem Mietverhältnis bekannt gewesen, da im Frühjahr 2006 eine abgabenbehördliche Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2005 sowie im Sommer 2007 ein Vorhalte- und Ermittlungsverfahrenen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für 2004 bis 2006, beides zum Betriebsgegenstand Vermietung und Verpachtung, durchgeführt worden wären. Von der Außenprüfung sei nunmehr ein dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannter Sachverhalt anders gewürdigt worden. Damit würden aber die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens fehlen. Das vorliegende Mietverhältnis erfülle zudem die Kriterien eines Fremdvergleiches. Die Abgabepflichtige habe ein Geschäftslokal in Ort_1, erworben und zu Ordinationszwecken des Ehemann umgebaut. Es sei für die Bauphase (keine Nutzung der Räumlichkeiten durch den Ehegatten) mündlich eine Miete von monatlich 1.500,00 € (brutto) vereinbart und von diesem per Banküberweisung bezahlt worden (Jänner bis September 2005). Dieses Mietentgelt sollte sodann, wenn alle Kosten offen liegen würden, entsprechend adaptiert werden. Die Abgabepflichtige habe die Ordination durch einen Kredit bei der Bank_1 finanziert. Der geplante Bezug der gesamten Ordination zum 1. Oktober 2005 sei auf Grund eines vorher nicht erkennbaren Wasserschadens im Keller nicht möglich gewesen, sondern habe die Nutzung der Kellerräumlichkeiten erst nach Vornahme weiterer Baumaßnahmen wie Mauertrocknung, Spezialbeschichtungen ect. und einer Austrocknungsphase gegen Jahresende 2006 erfolgen können. Da einerseits das Mietverhältnis hinsichtlich der alten Ordinationsräume am 30. September 2005 geendet habe und andererseits die Ordinationsräume der neuen Ordination im Erdgeschoss bereits nutzbar gewesen seien, sei zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten vereinbart worden, dass für die Nutzung des Erdgeschosses als Ordination vorerst eine Miete von 2.200,00 € bezahlt werde (Nutzfläche ca 200 m²; Miete 11,00 €/m²; Zahlungen vom Oktober 2005

bis Juni 2007). Zur Behebung des Wasserschadens und für den Endausbau seien weitere Fremdmittel erforderlich gewesen, welche aber die Bank_1 der Abgabepflichtigen nicht mehr gewährt habe. Eine Kreditaufnahme sei für sie nur bei der Bank_B möglich gewesen, dies allerdings mit der Einschränkung einer Bürgschaftsübernahme als Sicherheit. Schwager, der Bruder von Ehemann, sei jedoch nur dann zur Bürgschaft bereit gewesen, wenn Ehemann Kreditnehmer bei der Bank_B sei. Ehemann habe daher den Kredit aufgenommen; im Innenverhältnis habe er der Beschwerdeführerin die Finanzmittel zur Begleichung der restlichen Bauverbindlichkeiten überlassen. Dabei sei vereinbart worden, dass ihm seine Ehegattin die Annuitäten für diesen Kredit ersetze. Dieses Vorgehen sei angesichts der genannten Umstände als nachvollziehbar und fremdüblich anzusehen. Nachdem im Jahr 2007 abschließend alle Investitionskosten vorgelegen seien, sei schließlich die neue Miete mit brutto 4.000,00 € (netto 3.333,33 €) berechnet und zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden. Da am Jahresanfang 2007 der Dauerauftrag für die Miete noch mit 2.200,00 € eingerichtet gewesen sei, habe Ehemann im Juli 2007 eine entsprechende Nachzahlung vorgenommen, sodass ab 1. Jänner 2007 die monatliche Bruttomiete 4.000,00 € betrage. Seit Juli 2007 werde eine Bruttomiete von 4.000,00 € gezahlt. Zwischenzeitlich habe Ehemann einen Physiotherapieraum im Keller untervermietet (rund 13,00 €/m²). Zusammengefasst sei festzustellen, dass die jeweils bezahlte Miete stets ein adäquates Entgelt für die in der jeweiligen Phase genutzten Räumlichkeiten dargestellt habe, zumal bei einem Fremdmietner keine andere Miete erzielbar gewesen wäre (Mietzinshöhe nur entsprechend der Nutzungsmöglichkeit der Ordinationsräume). Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Zinsen sei festzustellen, dass die Kausalität zwischen den als Werbungskosten erklärten Zinsen und den Anschaffungskosten eindeutig gegeben sei. Daran ändere nichts, ob die Zinsen für einen für die Ehegattin aufgenommenen Kredit unmittelbar vom Gatten und nicht von der Gattin gezahlt worden seien. Faktum sei, dass die Verbindlichkeit dem Investitionsobjekt zuordenbar sei und somit die Zinsen für die Verbindlichkeiten in einem Zusammenhang mit den Mieteinnahmen stehen würden. Zur Feststellung der Abgabenbehörde, die Mietpreise je Quadratmeter seien nicht genau umgelegt worden (Mietpreis alt 11,67 €/m² versus Mietpreis neu 9,95 €/m²), werde darauf hingewiesen, dass sich hieraus keine Fremdunüblichkeit ergebe. Üblicherweise würden Kellergeschosse auch bei einer Vollnutzung nur zu einem niedrigeren Quadratmeterpreis vermietet werden. Bei einem rechnerischen Abschlag von 10% (somit rund 9,00 €/m²) läge eine absolute Gleichheit der Quadratmeterpreise der früheren und der jetzigen Ordination vor. Bereits im Außenprüfungsverfahren sei dem Prüfer mitgeteilt worden, dass eine Wertsicherungsklausel mündlich vereinbart worden wäre. Die im Prüfungszeitraum unterlassene Indexierung bedeute nicht, dass keine Wertsicherung bestünde. Die für den Monat Jänner 2007 vereinbarte Miete von brutto 4.000,00 € monatlich habe die Wertsicherung bis zu diesem Zeitpunkt praktisch inkludiert, weshalb der Monat Jänner 2007 als Ausgangsmonat für die Indexierung festgelegt worden wäre. Da nach den Bestimmungen des ABGB Mietnachverrechnungen aus dem Titel der Wertsicherungsanpassung erst nach drei Jahren verjähren würden,

ergebe sich aufgrund der vereinbarten Schranke von 5%, die erstmalig für den Monat Mai 2008 greife, ein Verjährungsdatum der ersten Indexverrechnung mit 30. April 2011. Mittlerweise sei die erste Indexanpassung vorgenommen worden. Lehre und Rechtsprechung würden im Falle fehlender Vereinbarungen über das Schicksal von Mieterinvestitionen für die steuerliche Beurteilung davon ausgehen, dass die Bestimmungen des Zivilrechts greifen würden. Die abgabenbehördliche Feststellung, es seien keine Bestimmungen über das Schicksal von Mieterinvestitionen getroffen worden, sei wegen der ohnehin gültigen Bestimmungen des Zivilrechts ebensfalls kein Indikator, der auf eine Fremdnutzung schließen lasse, zumal viele Mietverträge keine entsprechenden Bestimmungen enthalten würden. Im vorliegenden Fall sei von einer Anmietung der speziell für die Zwecke des Ehemann umgebauten Ordination bis zur Pensionierung auszugehen. Für die Beschwerdeführerin stelle die Vermietung der Ordination wirtschaftlich ein zweites Standbein insbesondere für die Pensionsvorsorge dar. Mit dem Ehegatten als soliden Mieter sei die Vermietung als eine langfristig gesicherte Investition anzusehen. Das selbe gelte auch für die Instandhaltungspflichten, da bei fehlender vertraglicher Regelung subsidiär die normative Regelung des § 1096 ABGB zur Anwendung käme. Zutreffend sei, dass ursprünglich die Finanzierung des Umbaus durch Ehemann angedacht gewesen wäre. Da diesem auf Grund des bestehenden Altobligos keine Finanzierung möglich gewesen sei, habe die Beschwerdeführerin den Umbau übernommen. Im vorliegenden Fall sei das gegenständliche Mietverhältnis dem Finanzamt gegenüber durch Bekanntgabe der Aufnahme der Vermietung sowie durch den weiteren im Zuge der Zeit entstandenen Schriftverkehr mehr als ausreichend zum Ausdruck gebracht worden. Insbesondere habe sich im Rahmen der Erstprüfung (Umsatzsteuer Dezember 2005) der damalige Prüfer ein umfängliches Bild der Vermietung gemacht. Die Abgabenbehörde sei nachfolgend vom Vorliegen einer steuerlich relevanten Vermietung ausgegangen. Der Mietzins sei im Vergleich zum früheren Mietzins praktisch unverändert und die laufenden Mietzinszahlungen seien belegt. Mit Fremden wäre ein Mietvertrag zu gleichen oder ähnlichen Bedingungen abgeschlossen worden. Das Fehlen eines schriftlichen Mietvertrages begründe keine Fremdunüblichkeit, sondern werde in der Praxis vielmehr aus gebührenrechtlichen Gründen häufig hierauf verzichtet. Der von der Beschwerdeführerin und Ehemann in der Folge unterfertigte schriftliche Mietvertrag beinhalte keine vom mündlichen Mietvertrag abweichenden Punkte; insbesondere würden die schriftlich formulierten Punkte betreffend Mieterinvestitionen (Punkt 2. des Mietvertrages) und Instandhaltungspflichten (Punkt 5. des Mietvertrages) den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen. Es sei daher nicht nachvollziehbar, dass der Außenprüfer das Mietverhältnis erst ab dem Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung anerkenne, gebe dieses im Prinzip nur den in der Vergangenheit in der Praxis nach Außen hin gelebten und vollzogenen mündlichen Pachtvertrag wieder. Bei einer solchen Beurteilung läge somit die Fremdüblichkeit stets erst dann vor, wenn ein schriftlicher Mietvertrag vorliegen würde. Diese würde sich jedoch weder aus der Literatur noch aus der Rechtsprechung ergeben. Der Außenprüfer habe zu Recht keine Feststellung getroffen, dass sich das Mietverhältnis durch den schriftlichen Mietvertrag geändert habe.

Das Finanzamt legte die Beschwerde direkt ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vor. In der mündlichen Verhandlung vom 28. Oktober 2014 gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend an, die Bank_1 habe sich im Jahr 2005 wegen einer finanziellen Schieflage verbunden mit einem Austausch der Geschäftsführung nicht mehr an die Ehemann erteilte Zusage auf Finanzierung der Investitionen in den Ordinationsräumlichkeiten gebunden gefühlt. Aufgrund der finanziellen Verdienstsituation habe diese der Abgabepflichtigen den Kredit gewährt. Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes reichte der steuerliche Vertreter eine Berechnungsaufstellung der Indexanpassung zum 1. Mai 2008, eine Dauerrechnung iSd UStG vom 31. Jänner 2010 sowie das Konto 2010 Mieterträge 20% (Jahr 2010) nach und führte aus, die Indexnachverrechnung sei im Jahr 2010 zum 1. Mai 2008 erfolgt. Ehemann habe an seine Ehegattin eine Nachzahlung für den Zeitraum Mai 2008 bis März 2010 über brutto 4.212,77 € erbracht, weshalb die Mieterträge des Jahres 2010 über jenen des Jahres 2011 liegen würden. Das Finanzamt sah in der Neuberechnung und Nachzahlung der Miete anhand des gestiegenen Verbraucherpreisindexes zwei Jahre nach dem Überschreiten des Schwellenwertes einen weiteren Hinweis für eine fremdunübliche Gestaltung des Mietverhältnisses, was vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vehement bestritten wurde (siehe E-mail-Schriftverkehr vom 28. Oktober 2014).

Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

1.) Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007:

1.a) Gemäß § 303 BAO in der bei Bescheiderlassung geltenden Rechtslage ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einen Wiederaufnahmegrund bilden somit lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel". Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. War hingegen der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so ausreichend bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können, ist eine Wiederaufnahme dieses Verfahrens unzulässig (VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135, 0136; VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; Ritz, BAO⁴, § 303 Tz. 10). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesent-

lichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein begründet sohin keine Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 21.4.1980, 2967/79; VwGH 5.11.1981, 3143 f/80; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln stets aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027, 0028; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157). Zur Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bereits bekannt war, ist damit auf das jeweilige konkrete (Steuer-)Verfahren abzustellen. Das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren ist derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Es kommt daher nicht auf den Kenntnisstand der Behörde als Gesamtorganisation an, sondern entscheidend ist vielmehr der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer)Verfahren bei Erlassung des Erstbescheides. Das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich somit auf den Wissensstand des jeweiligen Verfahrens (insbesondere aufgrund der Abgabenerklärung und der Beilagen) und des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; 19.3.2002, 97/14/0034; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039; VwGH 29.5.2001, 97/14/0036; VwGH 27.4.2000, 97/15/0207).

1.b) Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es somit entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Im vorliegenden Fall begründet die Abgabenbehörde ihre Wiederaufnahme im Wesentlichen mit den anlässlich einer Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen, denenzufolge die vorliegende Vermietung der Ordinationsräume wegen Fremdunüblichkeit nicht anzuerkennen sei.

1.c) Der abgabenfestsetzenden Stelle des Finanzamtes war laut vorliegender Aktenlage bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 (beide mit Ausfertigungsdatum 10. August 2007) und 2007 (mit Ausfertigungsdatum 12. März 2008) die fremdunübliche Gestaltung des gegenständlichen Mietverhältnisses, insbesondere der Inhalt des Mietvertrages sowie die (Freund)Finanzierungsvornahmen (insbesondere betreffend die Sanierung der Kellerräumlichkeiten) nicht bekannt. Die Abgabenbehörde hatte lediglich Kenntnis über die Person des Mieters (samt

persönlicher Nahebeziehung) sowie die Höhe der Mieteinkünfte, nicht jedoch über die entscheidungswesentlichen Vertragsbedingungen sowie die Finanzierungsgestaltungen durch den Mieter Ehemann und der Abgabepflichtigen laut Punkt 2.) der Entscheidung, sodass die Abgabenbehörde gar nicht in der Lage gewesen wäre, die Fremd(un)üblichkeit des Mietvertrages einschließlich der Finanzierungsvornahmen festzustellen bzw. hierüber abzusprechen. Der vorliegende Akteninhalt, insbesondere auch die elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen der Streitjahre samt Beilagen E1a, enthielten diesbezüglich keine Hinweise.

Aus der Sicht der Einkommensteuerveranlagung betreffend die Jahre 2005 bis 2007 sind diese entscheidungswesentlichen Tatsachen erst anlässlich der abgabenbehördlichen Außenprüfung im Jahr 2009, sohin nach Erlassung der (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheide hervorgekommen. Neue Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind daher gegeben.

1.d) An obigen Ausführungen vermag auch nichts der Umstand zu ändern, dass das Finanzamt im Februar 2006 bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO vornahm, da diese lediglich die Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2005 zum Inhalt hatte. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist jedoch stets aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe, das wiederaufgenommen werden soll, zu beurteilen, sodass für das Einkommensteuerveranlagungsverfahren 2005 bis 2007 von keiner Relevanz ist, ob und welche Kenntnisse im Umsatzsteuerveranlagungsverfahren 2005 erlangt worden sind. Ergänzend wird bemerkt, dass Gegenstand der Außenprüfung nicht das bestehende Mietverhältnis, sondern eine von Ehemann an die Beschwerdeführerin erstellte Rechnung vom 31. Dezember 2005 sowie die von Unternehmen im Rahmen des Umbaus an Ehemann adressierten Rechnungen waren. Der Betriebsprüfer erhab bei der Umsatzsteuernachschauprüfung weder sachverhaltsmäßig den Inhalt des Mietvertrages oder die Finanzierungsgestaltung noch unterzog er diese einer (einkommens)steuerlichen Beurteilung. Die zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten getroffenen Vereinbarungen sind dem Finanzamt erst anlässlich der im Jahr 2009 durchgeföhrten Ermittlungen bekannt geworden und stellen somit neue Tatsachen dar.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, sämtliche, die Wiederaufnahme begründenden Tatsachen seien auf Grund des im Juli 2007 vorgenommenen Vorhalte- bzw. Ermittlungsverfahrens (betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2004 bis 2006) vollständig vorgelegen, kann der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen. Der Vorhalt des Finanzamtes vom 13. Juli 2007 umfasste ausschließlich die Vorlage einer Prognoserechnung betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die Bildungskosten des Jahres 2004 sowie die beanspruchte Vorsteuer des Jahres 2005. Die Abgabepflichtige legte in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 9. August 2007 eine Prognoserechnung für die Jahre 2007 bis 2028, aus welchen die (prognostizierten) Mieteinnahmen und Werbungskosten (AfA-Gebäude und -Einrichtung, Zinsen, pauschale sonstige Ausgaben) samt einem (prognostizierten) kumuliertem Überschuss ersichtlich

sind, sowie Unterlagen betreffend einer Bildungsreise 2004 vor und verwies im Übrigen auf die Umsatzsteuernachschaubetreffend Dezember 2005. Der Inhalt des zwischen der Beschwerdeführerin und Ehemann abgeschlossenen Mietvertrages war sohin weder Gegenstand der Erhebungen der Abgabenbehörde noch Inhalt der Vorhaltsbeantwortung der Steuerpflichtigen, sodass dem Finanzamt - entgegen dem Beschwerdevorbringen - hierdurch keine für die strittige Wiederaufnahme entscheidungswesentliche Kenntnisse zukamen.

Ergänzend wird bemerkt, dass die Beurteilung des Hervorkommens neuer Tatsachen ausschließlich nach dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode zu erfolgen hat, da auf die zum Zeitpunkt der Erlassung des wiederaufzunehmenden Bescheides gegebenen Kenntnisse im jeweiligen Verfahren und im jeweiligen Veranlagungsjahr abzustellen ist (VwGH 11.12.1996, 94/13/0070; VwGH 22.9.1999, 97/15/0003; VwGH 23.11.2000, 95/15/0122). Es ist somit ausschließlich auf das Einkommensteuerveranlagungsverfahren (Jahre 2005 bis 2007) der Beschwerdeführerin abzustellen; etwaige anlässlich einer abgabenrechtlichen Außenprüfung bei einem dritten Steuerpflichtigen (im vorliegenden Fall: Umsatzsteuernachschaubetreffend Oktober bis Dezember 2005 bei Ehemann) erlangten Kenntnisse des Finanzamtes sind sohin für die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der streitgegenständlichen Verfahren der Beschwerdeführerin auch dann nicht erheblich, wenn diese das streitgegenständliche Mietverhältnis zum Inhalt gehabt hätten. Das Wissen der Abgabenbehörde im Veranlagungsverfahren des Ehemann ist nicht dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle des Finanzamtes im Veranlagungsverfahren der Beschwerdeführerin zuzurechnen, da ausschließlich auf die Sicht des jeweiligen Verfahrens, sohin auf das Veranlagungsverfahren der Beschwerdeführerin abzustellen ist (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz. 31). Der Vollständigkeitshalber wird noch hierauf hingewiesen, dass Gegenstand obigen Verfahrens nicht das bestehende Mietverhältnis, sondern eine an die Beschwerdeführerin adressierte Rechnung vom 31. Dezember 2005 sowie die im Rahmen des Umbaus adressierten Rechnungen von Unternehmern war.

Entgegen der Ansicht der Abgabepflichtigen sind daher der bescheiderlassenden Stelle des Finanzamtes die entscheidungswesentlichen Fakten nicht als bekannt zuzurechnen, waren diese doch bei Bescheiderlassung der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 nicht amtsbekannt.

1.e) Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 leg.cit.). Im Hinblick auf die den Erstbescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes durch die Verfügung der Wiederaufnahme dieses Verfahrens von dem durch § 303 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

2.) Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007:

2.a) Einleitend wird bemerkt, dass in der gegenständlichen Entscheidung lediglich über die Einkommensteuerveranlagung der Jahre 2005 bis 2007 abzusprechen ist. Für die vorliegende Entscheidung ist somit von keinem Belang, ob das strittige Mietverhältnis in den Folgejahren (umsatz- bzw. einkommen)steuerliche Anerkennung finden kann oder nicht.

2.b) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen (dh. fremdüblich) abgeschlossen worden wären (VwGH 1.7.2003, 97/13/0215), andernfalls sie nicht anzuerkennen sind (Jakom/Laudacher, EStG, 2014 § 28 Rz. 12). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046; Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 4 Rz. 332).

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdüblich sein (VwGH 10.9.1998, 93/15/0051). Maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 4 Rz. 335). Die Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Der rückwirkende Abschluss berechtigt auch bei einem Mietvertrag die Versagung der steuerlichen Anerkennung (VwGH 27.5.1987, 84/13/0221).

Der Abschluss eines Mietvertrages bedarf (zivilrechtlich) idR keiner Schriftform (VwGH 16.4.1991, 90/14/0043), es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (bei Miet- und Pachtverträge zB Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklausel, Schicksal von Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; VwGH 17.12.2008, 2004/13/0056), wobei diesen Kriterien Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zukommt. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

2.c) Das Bundesfinanzgericht pflichtet der Ansicht des Finanzamtes bei, dass der zwischen Ehemann als Mieter und der Beschwerdeführerin als Vermieterin abgeschlossene Mietvertrag nicht wie zwischen Fremden üblich gestaltet wurde, ist

doch die im vorliegenden Fall getroffene vertragliche Gestaltung der Mietzinshöhe vollkommen fremdunüblich. Nach der Aktenlage vereinbarten Ehemann (als Mieter) und die Abgabepflichtige (als Vermieterin) bereits vor Ankauf der gegenständlichen Räumlichkeiten den Abschluss eines Mietvertrages (beabsichtigter Ankauf durch die Beschwerdeführerin zum Zwecke der Vermietung als Ordinationsräume an Ehemann), ohne bereits zu diesem Zeitpunkt den Mietzins (auch nur annähernd) der Höhe nach festzulegen. Das (endgültige, nach Abschluss der (Um- und Aus)Bauarbeiten vom Mieter zu erbringende) Mietzinsentgelt sollte nach Offenlegung sämtlicher Kosten entsprechend adaptiert werden (siehe Schreiben vom 6. November 2009). Die Mietzinsfestlegung erfolgte schlussendlich im Juli 2007 (laut Schreiben vom 6. November 2009; richtig wohl aufgrund der Mietzinsnachzahlung zum 29. Juni 2007: im Juni 2007), sohin erst drei Jahre nach Ankauf der Räumlichkeiten (Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 1. Juli 2004), 30 Monate nach Beginn der ersten Mietzinszahlungen (ab Jänner 2005) und 21 Monate nach tatsächlichem Bezug der Räumlichkeiten (im Erdgeschoß) durch Ehemann als Mieter (1. Oktober 2005), nachdem "abschließend alle Investitionskosten vorlagen" (siehe Schreiben vom 6. November 2009). Leistungsbeziehungen müssen jedoch bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149), dh. der Mietzins bereits bei Vertragsabschluss vereinbart sein. Mietvertragsklauseln haben verständlich und transparent zu sein sowie die entstehende Kostenbelastung für den Mieter abschätzbar zu machen. Ein Vertragsabschluss ohne Kenntnis der zu erwartenden Höhe des (endgültigen) Mietzinses, deren Bemessung auf bei Vertragsabschluss noch unbekannten Fakten (ua. Fremdfinanzierungskosten) abstellt und welche erst Jahre später festgesetzt wird, ist vollkommen fremdunüblich.

Die Höhe des Mietzinses wurde zudem zwischen den Eheleuten nicht auf Basis der in Ort-1 fremdüblichen Ordinationsmieten festgelegt, sondern beruht ausschließlich auf den von der Beschwerdeführerin (und Ehemann) getragenen (Gesamt)Investitionskosten (dh. auf Basis sämtlicher Kauf- und Adaptierungs- bzw. Sanierungskosten; siehe Schreiben vom 6. November 2009). Bei der Berechnung des Mietzinses fanden somit nicht nur die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits angedachten Kauf- und Adaptierungskosten der Räumlichkeiten, sondern auch die unvorhergesehen angefallenen Sanierungskosten betreffend Keller (Wasserschaden) Berücksichtigung. Für das Bundesfinanzgericht steht außer Zweifel, dass ein fremder Mieter bei der Mietzinsfestsetzung nicht ausschließlich auf die wirtschaftliche Belastung der Vermieterin verbunden mit dem zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses noch nicht absehbaren finanziellen Mehrbedarf Bedacht genommen hätte und nicht damit einverstanden gewesen wäre, den Mietzins ausschließlich auf Grundlage sämtlicher Investitionskosten der Vermieterin zu bemessen. Hieran vermag auch nichts zu ändern, dass der steuerliche Vertreter in seinen Vorbringen bedacht war, die Fremdüblichkeit der Mietzinshöhe durch Vergleichsberechnungen (Mietzinsbelastung betreffend Ordination Adresse_Ordination_alt) und durch einen Mietabschlag für die Kellerräumlichkeiten glaubhaft zu machen, steht doch nach der Aktenlage zweifellos fest, dass die von den Eheleuten vorgenommene Berechnung der Mietzinshöhe ausschließlich auf anderen

(nicht fremdüblichen) Überlegungen, nämlich auf der Höhe der finanziellen Belastungen der Eheleute beruhte.

Hätten die Vertragsparteien nämlich bei der (endgültigen) Mietzinsfestsetzung ausschließlich (fremdüblich) auf den ortsüblichen Mietzins oder die Mietzinsbelastung des Beschwerdeführers in der Ordination Adresse_Ordination_alt, abgestellt, hätte für diese keine Veranlassung bestanden, die Vereinbarung des endgültigen Mietzinses nicht bereits (spätestens) beim Bezug der gesamten Räumlichkeiten zum Jahresende 2006 zu treffen, sondern hiermit bis Juni 2007 abzuwarten. Diese Vorgangsweise ist nicht fremdüblich.

Ehemann vermietet zudem einen in den Kellerräumlichkeiten gelegenen Physiotherapieraum an einen fremden Dritten zum Mietzins von 13,00 €/m² unter, sodass den Beschwerdeausführungen vom 16. März 2010 nicht gefolgt werden kann, dass ein Mietzins für Kellerräume mit 9,00 €/m² (Abschlag von 10%) angemessen sei. Nach der Aktenlage steht vielmehr fest, dass Ehemann an die Beschwerdeführerin für 402 m² Ordinationsfläche brutto 4.000,00 € Miete (9,95 €/m²) bezahlt und diese somit wesentlich geringer als in der vorherigen Ordination am Standort Adresse_Ordination_alt, (11,67 €/m²) ist. Die Beschwerdeführerin hat weder vorgebracht, dass die bisherigen Ordinationsräume am alten Standort fremdunüblich, dh. zu hoch angemietet worden wären, noch, dass der ortsübliche Mietzinspreis in Ort-1 zwischenzeitlich nur mehr ca. 10,00 €/m² betragen würde.

Zusammenfassend ist daher dem Finanzamt beizupflichten, dass die Bemessung der strittigen Miete nach der vorliegenden Aktenlage fremdunüblich festgesetzt bzw. gestaltet wurde.

Die Eheleute vereinbarten weiters im Juni 2007 zu Lasten des Ehemann als Mieter eine nachträgliche Mietzinsanpassung zum 1. Jänner 2007 (Mietzinserhöhung von monatlich brutto 2.200,00 € auf brutto 4.000,00 €, sohin um 82%). Ehemann tätigte zum 29. Juni 2007 eine Mietnachzahlung für Jänner bis Juni 2007 (10.800,00 €). Ehemann nutzte bereits ab dem Jahresende 2006 die gesamten strittigen Räumlichkeiten (einschließlich den sanierten Kellern) für Zwecke der Ordination. Für das Bundesfinanzgericht ist vollkommen ausgeschlossen, dass ein fremder Vermieter eine hierdurch begründete Mietzinsanpassung erst nach einem halben Jahr vorgenommen hätte, sondern ist vielmehr fremdüblich, dass dieser dem Mieter den Bezug der Kellerräumlichkeiten bis zur Vereinbarung der neuen Mietzinshöhe untersagt hätte.

2.d) Ehemann beabsichtigte vorerst als Mieter auf eigene Kosten die Adaption der Räumlichkeiten zu einer Ordination vorzunehmen. Nachdem ihm die diesbezügliche Finanzierung durch die Banken versagt wurde, übernahm die Beschwerdeführerin als Vermieterin den entsprechenden Umbau und finanzierte diesen mittels eines von ihr persönlich bei der Bank_1 aufgenommenen Abstattungskredites über 255.000,00 € (Verwendungszweck: Ausbau Ordination; Vertragsdauer 20 Jahre), Konto_Nr._2 (siehe ua. die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 28. Oktober 2014 und die niederschriftliche Einvernahme der Abgabepflichtigen vom 28. April 2009). Als Sicherheit diente ua. Ehemann als Bürge. Die mit der Fremdfinanzierung verbundenen

Kreditkosten bzw. Zinsen wurden von der Steuerpflichtigen als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht; Ehemann ersetzte ihr diese Unkosten indirekt durch die (erhöhten) Mietzinszahlungen, da sämtliche Investitionskosten der Abgabepflichtigen als Vermieterin, sohin auch die obigen Fremdfinanzierungskosten, in der Berechnung der Mietzinshöhe Berücksichtigung fanden.

Für das Bundesfinanzgericht steht außer Zweifel, dass die von den Ehegatten gewählte Finanzierungsgestaltung des Umbaus der Ordination, dh. das finanzielle "Aushelfen" einer Vermieterin für den Mieter durch persönliche Kreditaufnahme, in der vorliegenden Art und Weise ausschließlich durch die Nahebeziehung der Vertragsparteien zueinander begründet war, zumal auch nicht vorgebracht wurde, dass die Räumlichkeiten ohne Umbau nicht an einen fremden Mieter vermietet hätten werden können. Es kann vollkommen ausgeschlossen werden, dass ein "fremder" Vermieter in einem vergleichbaren Fall ohne weiterer vertraglicher Absicherung gegenüber dem Mieter (ua. mit Sicherstellungen der Adoptions- bzw. Fremdfinanzierungskosten) zu einer derartigen Kosten- und Risikoübernahme für einen Mieter bereit gewesen wäre. Die Notwendigkeit einer derartigen Vereinbarung zeigt sich insbesondere in der zeitlichen Befristung des Mietvertrages (laut Angaben der Abgabepflichtigen vom 28. April 2009 befristet mit dem "Bestehen der Ordination" des Ehemann ; laut schriftlichem Mietvertrag vom 6. November 2009 unbefristet, sohin mit den gesetzlichen Kündigungsmöglichkeiten eines Mieters). Der Beschwerdeführerin kommt damit als Vermieterin keine Sicherheit und Gewähr zu, dass der Mietvertrag zeitlich zumindest die Dauer des Kreditvertrages (20 Jahre) überdauert und sie bei vorzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses - ohne vertraglicher Möglichkeit einer Kostenweiterverrechnung bzw. Überwälzung an Ehemann als ehemaligen Mieter - die Fremdfinanzierungskosten sodann wirtschaftlich nicht zur Gänze selbst zu tragen hat. Es ist nämlich auszuschließen, dass ein Nachmieter zur Kostenübernahme für einen nicht auf seine persönlichen Verhältnisse zugeschnittenen Ordinationsumbau bereit wäre (der Umbau erfolgte laut Beschwerdevorbringen "speziell für Zwecke des Ehemann). Die Beschwerdeführerin und Ehemann unterließen somit die unter fremden Vertragsparteien unverzichtbare Vereinbarung für den Fall, dass das Mietverhältnis vor Kreditbegleichung endet, sowie entsprechende Sicherstellungsmaßnahmen.

Im Gegenzug ist auch die von Ehemann als Mieter zum Zwecke der Sanierung der Kellerräumlichkeiten in Folge von Wasserschäden an der Bausubstanz getätigten Kredit- und Risikoübernahme für die Abgabepflichtige als vollkommen fremdunüblich anzusehen, käme doch dieser als Vermieterin die ausschließliche zivilrechtliche Verpflichtung zu, die vermieteten Kellerräumlichkeiten auf ihre Kosten zu sanieren und für den Mieter nutzbar zu machen. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist es auszuschließen, dass ein fremder Mieter bei Finanzierungsprobleme der Vermieterin für diese einen Einmalbarkredit bei der Bank_B , Konto-Nr._C (Vertragsdauer: zehn Jahre), über einen Betrag von 145.000,00 € aufnimmt und - ohne weiterer schriftlicher detaillierter Vereinbarung (samt Sicherstellung und Garantien) - hierauf vertraut, dass diese zum einen das überlassene Fremdkapital

widmungsgemäß für die Sanierung verwendet und zum anderen dem Mieter die von diesem getragenen monatlichen Kreditrückführungskosten (auch im Fall einer vorzeitigen Mietvertragsbeendigung) fristgemäß ersetzt. Des Weiteren ist die von Schwager, Bruder des Ehemann, übernommene Kreditsicherstellung als Bürger und Zahler nur durch die Nahebeziehung des Ehemann zur Beschwerdeführerin zu erklären und wäre bei einer fremden Vermieterin undenkbar.

2.e) Ehemann erbringt die Mietzinszahlungen an die Beschwerdeführerin mittels Banküberweisungen; in Abweichung hiervon soll nach dem Parteenvorbringen (siehe Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 6. November 2009 in Verbindung mit dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7. Jänner 2010, ABNr._A, Tz. 1) die Vermieterin ihrem Ehegatten die von diesem getragenen Kreditkosten betreffend die "Baumaßnahmen Wasserschäden Keller" (Kredit Bank_B, Konto-Nr._C) mittels einer Barzahlung ersetzt haben. Für das Bundesfinanzgericht steht außer Zweifel, dass einander fremd gegenüberstehende Vertragsparteien bei einer derartigen Rechts- und Sachverhaltsgestaltung den Kreditkostenersatz ausschließlich durch eine Gegenverrechnung mit dem Mietzins oder durch einen belegmäßigen Nachweis (ua. durch eine Banküberweisung) vereinbart hätten und sich Ehemann als Kreditnehmer nicht mit einem "privaten Ausgleich" durch die Vermieterin (siehe Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 6. November 2009) abgefunden hätte. Zahlungsnachweise sind unter fremden Personen fremdüblich, um zum einen entsprechende (steuerliche) Aufzeichnungen belegen zu können und um sich zum anderen für etwaige Rechtsstreitigkeiten abzusichern.

2.f) Wenngleich der Beschwerdeführerin beizupflichten ist, dass ein Mietvertrag zwischen Eheleuten keiner Schriftlichkeit bedarf, fehlt der vorliegenden Vereinbarung der für eine steuerliche Anerkennung erforderliche klare, eindeutige und jeden Zweifel ausschließende fremdübliche Inhalt. Die Beschwerdeführerin legte mit Schreiben vom 6. November 2009 einen zwischenzeitlich erstellten schriftlichen Mietvertrag (vom selben Tag) vor, welcher inhaltlich dem mündlichen Mietvertrag bzw. den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen soll. Die von der Abgabepflichtigen in der Niederschrift vom 28. April 2009 wiedergegebenen Vertragsbedingungen laut mündlichem Mietvertrag stimmen jedoch lediglich zum Teil mit deren Ausformulierungen im schriftlichen Mietvertrag vom 6. November 2009 überein, ist doch zum einen der Mietvertrag laut mündlicher Vereinbarung mit dem "Bestand der Ordination" befristet, laut schriftlichem Vertrag jedoch unbefristet abgeschlossen. Der mündliche Mietvertrag enthält zudem keine Kündigungsklausel, die schriftliche Vereinbarung sieht hingegen einen Kündigungsverzicht der Vermieterin auf die Dauer von fünfzehn Jahren sowie explizite vorzeitige Kündigungsgründe vor. Der mündliche Mietvertrag kennt weiters eine jährliche Mietzinsanpassung an den Verbraucherpreisindex, der schriftliche Vertrag hingegen nur bei einer Überschreitung des Indexwertes um fünf Prozent. Die mündliche Vereinbarung enthält zum Unterschied zum schriftlichen Vertrag keine Verzugszinsenvereinbarung, kein Aufrechnungsverbot oder keine Mieterinvestitionsvereinbarung.

Aus den abweichenden Vertragsübereinkommen ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin und Ehemann die wesentlichen Vertragsbestandteile im mündlichen Mietvertrag nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert haben, da ansonsten die schriftliche Ausfertigung von diesem nicht in wesentlichen Bereichen abweichen würde. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen jedoch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, andernfalls sie nicht anzuerkennen sind. Ein solcher liegt im gegebenen Fall aufgrund obiger unterschiedlicher Vertragsgestaltungen in wesentlichen Bereichen (siehe ua. Mietdauer oder Indexanpassung) nicht vor. Wäre hingegen - entgegen dem ausdrücklichen Beschwerdevorbringen - der schriftliche Mietvertrag vom 6. November 2009 bewusst abweichend vom mündlichen Mietvertrag erstellt worden, wäre eine derartige nachträgliche Vertragsänderung sowohl zu Lasten der Vermieterin (ua. Kündigungsverzicht; keine jährliche Wertsicherung) als auch zu Lasten des Mieters (ua. Verzugszinsen, Aufrechnungsverbot) nicht fremdüblich erfolgt und könnte lediglich durch dem aus der Nahebeziehung der Vertragsparteien zueinander resultierendem fehlenden Interessensgegensatz erklärt werden.

Die Vertragsparteien verhielten sich zudem nicht vertragskonform, da die im mündlichen Mietvertrag vereinbarten jährlichen Indexanpassungen des Mietzinses nicht zeitgerecht bereits zum 1. Jänner 2008 sowie zum 1. Jänner 2009, sondern erstmals im März 2010 (rückwirkend zum 1. Mai 2008) vorgenommen wurden (der Schwellenwert für eine Indexierung (5%) wurde erst im schriftlichen Mietvertrag vom 6. November 2009 vereinbart). Das Bundesfinanzgericht erachtet eine 1 1/2 Jahre nach Veröffentlichung der Indexwerte vorgenommene Indexnachverrechnung (siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 28. Oktober 2014) auch unter Beachtung der Berufsgruppe der Eheleute als fremdunüblich, zumal im vorliegenden Fall die Vermieterin auch auf die ihr laut mündlichem Mietvertrag zustehende Indexanpassung für Jänner bis April 2008 ersatzlos verzichtet hat. Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 28. Oktober 2014 wurde die Frage der Indexnachverrechnung offensichtlich nicht zeitgerecht bei der Jahresabschlussbesprechung für das Jahr 2008 erörtert bzw. vorgenommen, da die Einkommensteuererklärung der Abgabepflichtigen für das Jahr 2008 der Abgabenbehörde am 26. Juni 2009 (sohin noch vor Abschluß des schriftlichen Mietvertrages und sohin noch im Zeitraum der Gültigkeit der jährlichen Indexierung) elektronisch übermittelt, die Indexnachverrechnung jedoch erst im März 2010 erstellt wurde. Gerade der Umstand, dass die vertragsmäßige Indexanpassung sohin nicht im Zuge der Besprechung bzw. Erstellung der Steuererklärung 2008 der Beschwerdeführerin (als Vermieterin) im Jahr 2009, sondern erst anlässlich der Steuererklärung 2008 des Ehemann (als Mieter) im Jahr 2010 vorgenommen wurde, zeigt auf, dass die Eheleute das behauptete Mietverhältnis nicht fremdüblich "gelebt" und in der Praxis vollzogen haben.

2.g) Aufgrund obiger Ausführungen schließt sich das Bundesfinanzgericht in Gesamtbetrachtung der objektiven Gegebenheiten, insbesondere im Hinblick auf die fremdunübliche, ausschließlich persönlich begründete Mietzinsfindung sowie die

Aufteilung der Kosten- und Finanzierungsübernahmen durch die Ehepartner, dem Finanzamt an, der in Rede stehenden Vereinbarung die steuerliche Anerkennung zu versagen. Mangels einem in den strittigen Jahren steuerlich anzuerkennenden Bestandverhältnisses mit Ehemann ist es sohin nicht rechtswidrig, dass die begehrten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den bekämpften Bescheiden keine Aufnahme fanden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.) Zulässigkeit einer Revision: Der Beschwerdeentscheidung liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde, da im vorliegenden Fall lediglich hierüber abzusprechen war, ob der mündliche Mietvertrag in der vorliegenden Fassung fremdüblich abgeschlossen wurde oder nicht. Es entspricht der herrschenden Rechtsprechung, dass fremdunübliche Mietverträge zwischen nahen Angehörigen keine steuerliche Anerkennung finden dürfen. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

4.) Abschließend wird noch festgestellt, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung vom 16. März 2010 ausdrücklich betont, kein Rechtsmittel gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen erhoben zu haben, sondern lediglich eine Neufestsetzung der Anspruchszinsen nach Ergehen der Berufungsentscheidung zu begehrten. Das Bundesfinanzgericht hatte daher über keine Beschwerde gegen Anspruchszinsenbescheide abzusprechen.