

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, 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

a) die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sowie

b) die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007

wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochten Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

1.) Der Beschwerdeführer ist als selbständiger Facharzt in Ort\_Standort tätig. Die Ordination des Abgabepflichtigen befand sich bis Juli 2005 (Mietende 30. September 2005) am Standort\_2 und befindet sich nunmehr seit 1. Oktober 2005 am Standort\_1..

Eigentümerin der (Ordinations)Räumlichkeiten am Standort\_1 ist Gattin, Ehefrau des Beschwerdeführers. Diese hatte mit Kaufvertrag vom 1. Juli 2004 die Geschäftsräumlichkeiten fremdfinanziert durch einen Abstattungskredit bei der Bank\_1, Konto-Nr.\_2 (vom 23. November 2004) erworben. Das Gemeindeamt\_Ort\_Standortbewilligte dem Abgabepflichtigen mit Bescheid vom 17. Februar 2005, GZ\_Gemeinde\_Ort\_Standort, den Umbau der Räumlichkeiten im Erd- und Untergeschoss zu einer Arztpraxis (Benützungsbewilligung erteilt mit Bescheid vom 5. Oktober 2005). Nachdem die Bank\_1 dem Beschwerdeführer die Fremdfinanzierung der Investitionen in den Ordinationsräumen trotz vorheriger Zusage nicht mehr gewährte, wurde der Umbau durch einen von der Vermieterin Gattin aufgenommenen

Abstattungskredit, Konto-Nr.\_3, (über 255.000,00 €) finanziert (Sicherstellung ua. durch Bürgschaft des Beschwerdeführers). Die Zinsen wurden von Gattin als Werbungskosten geltend gemacht.

In Folge wurden (nicht vorhergesehene) Wasserschäden an der Bausubstanz des Kellers sichtbar, welche weitere Baumaßnahmen erforderten. Zur Finanzierung dieser Aufwendungen nahm der Abgabepflichtige am 12. Oktober 2005 bei der Bank\_2 einen Einmalkredit über 145.000,00 € auf (Konto\_Nr.; Sicherstellung ua. durch Bürgschaft von Bruder, Bruder des Abgabepflichtigen). Die hiermit verbundenen Finanzierungszinsen wurden von Gattin als Werbungskosten geltend gemacht (kein Betriebsaufwand beim Abgabepflichtigen).

Der Beschwerdeführer und Gattin vereinbarten die Vermietung der Räumlichkeiten an den Abgabepflichtigen. Dieser erbrachte an seine Ehegattin 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.) Der Beschwerdeführer machte die Mietzinszahlungen als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006 in den Einkommensteuerbescheiden 2005 (vom 7. März 2007) und 2006 (vom 9. März 2007) antrags- und erklärungskgemäß sowie die Einkommensteuer des Jahres 2007 - nach Verlustvortragsberichtigung - mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 (vom 10. November 2008) in Verbindung mit dem Einkommensteuerberichtigungsbescheid 2007 gemäß § 293 BAO (vom 18. November 2008).

3.) Anlässlich einer bei Gattin durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung zur ABNr.\_1 tätigte der Betriebsprüfer die Feststellung, das zwischen den Ehegatten geschlossene Mietverhältnis betreffend die Ordination am Standort\_1 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 Ordination, die Mietanpassung sei je nach Benutzbarkeit 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 Beschwerdeführer als Mieter erfolgt, dann aber von Gattin übernommen worden. Ein Kredit bei der Bank\_2,

Konto\_Nr., laute immer noch auf den Beschwerdeführer, die Zinsen hieraus würden jedoch von Gattin als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Kosten aus dem Kredit würden laut eigenen Angaben von Gattin dem Abgabepflichtigen in bar erstattet werden. Die Zinsen würden jedoch dem Beschwerdeführer als Werbungskosten zustehen (siehe Tz. 1 "Mietverhältnis Beschwerdeführer." 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, beides betreffend Gattin, ABNr.\_1).

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 Bescheidbegründungen verwies die Abgabenbehörde auf obige Betriebsprüfung bei Gattin. Die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses wegen Fremdunüblichkeit würde beim Beschwerdeführer dazu führen, dass zum einen dessen Aufwendungen aus dem Mietverhältnis keine steuerliche Berücksichtigung finden würden und zum anderen beim Abgabepflichtigen die Zinsaufwendungen betreffend dem Kredit bei der Bank\_2, Konto\_Nr., in den Jahren 2006 und 2007 anzuerkennen seien.

4.) In der gegen obige Bescheide - nach Fristverlängerung - fristgerecht eingereichten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 16. März 2010 führte der 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 die Monate Oktober bis Dezember 2005 sowie im Sommer 2007 im Veranlagungsverfahren der Gattin ein Vorhalte- und Ermittlungsverfahren 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. Gattin habe ein Geschäftslokal am Standort\_1 erworben und zu Ordinationszwecken des Beschwerdeführers umgebaut. Es sei für die Bauphase (keine Nutzung der Räumlichkeiten durch den Beschwerdeführer) mündlich eine Miete von monatlich 1.500,00 € (brutto) vereinbart und per Banküberweisung bezahlt worden (Jänner bis September 2005). Dieses Mietentgelt sollte sodann, wenn alle Kosten offen liegen würden, entsprechend adaptiert werden. Gattin 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 Ordinationsräumlichkeiten der neuen Ordination im Erdgeschoss bereits nutzbar gewesen seien, sei zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin vereinbart worden, dass für die Nutzung des Erdgeschosses als Ordination vorerst eine Miete von 2.200,00 € bezahlt werde (Nutzfläche ca 200 m<sup>2</sup>; Miete 11,00 €/m<sup>2</sup>; 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 Gattin nicht mehr gewährt habe. Eine Kreditaufnahme sei für Gattin nur bei der Bank\_2 möglich gewesen, dies allerdings mit der Einschränkung einer Bürgschaftsübernahme als Sicherheit. Bruder, der Bruder des Abgabepflichtigen, sei jedoch nur dann zur Bürgschaft bereit gewesen, wenn der Beschwerdeführer Kreditnehmer bei der Bank\_2 sei. Der Steuerpflichtige habe daher den Kredit aufgenommen; im Innenverhältnis habe er seiner Ehegattin 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 der Beschwerdeführer 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 der Beschwerdeführer einen Physiotherapieraum im Keller untervermietet (rund 13,00 €/m<sup>2</sup>). 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 Fremdmieter keine andere Miete erzielbar gewesen wäre (Mietzinshöhe nur entsprechend der Nutzungsmöglichkeit der Ordinationsräumlichkeiten). 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 €/m<sup>2</sup> versus Mietpreis neu 9,95 €/m<sup>2</sup>), 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 €/m<sup>2</sup>) 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 ebenfalls 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 Beschwerdeführers umgebauten Ordination bis zur Pensionierung auszugehen. Für Gattin stelle die Vermietung der Ordination wirtschaftlich ein zweites Standbein insbesondere für die Pensionsvorsorge dar. Mit dem Beschwerdeführer als soliden Mieter sei die Vermietung als eine langfristig gesicherte Investition anzusehen. Dasselbe 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 den Beschwerdeführer angedacht gewesen wäre. Da dem Abgabepflichtigen auf Grund des bestehenden Altobligos keine Finanzierung möglich gewesen sei, habe Gattin 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 seien die laufenden Mietzinszahlungen 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 Gattin und dem Abgabepflichtigen 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. Dies 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. Die Nichtanerkennung der Mietaufwendungen als Betriebsausgaben verstoße gegen das das Einkommensteuerrecht beherrschende "Nettoprinzip". Der Abfluss der Mietaufwendungen bewirke beim Beschwerdeführer nachweislich einen geringeren Gewinn, sodass deren unterlassene Berücksichtigung als Betriebsausgaben unter diesem Blickwinkel gegen das Einkommensteuerrecht verstoße.

Das Finanzamt legte die Beschwerde direkt ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor. In der mündlichen Verhandlung vom 28. Oktober 2014 gab der Beschwerdeführer ergänzend an, die Bank\_1 habe sich im Jahr 2005 wegen einer finanziellen Schieflage verbunden mit einem Austausch der Geschäftsführung nicht mehr an die ihm erteilte Zusage auf Finanzierung der Investitionen in den Ordinationsräumlichkeiten gebunden gefühlt. Aufgrund der finanziellen Verdienstsituation habe diese seiner Ehegattin 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. Der Beschwerdeführer habe an seine Ehegattin eine Nachzahlung für den Zeitraum Mai 2008 bis März 2010 über brutto 4.212,77 € erbracht, weshalb die Mieterträge der Gattin des Jahres 2010 über jenen des Jahres 2011 liegen würden. Das Finanzamt sah in der Neuberechnung und Nachzahlung der Miete anhand des gestiegenen Verbraucherpreisindex zwei Jahre nach dem Überschreiten des Schwellenwertes einen weiteren Hinweis für eine fremdunübliche Gestaltung des Mietverhältnisses, was vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers 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, BAO<sup>4</sup>, § 303 Tz. 10). 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 (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 Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln stets aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum zu beurteilen, das wiederaufgenommen 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 Neuhervorkommen 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 Neuhervorkommen 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 bei Gattin, Ehegattin des Beschwerdeführers, neu hervorgekommenen Tatsachen, denen zufolge die vorliegende Anmietung der Ordinationsräumlichkeiten am Standort\_1 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 (mit Ausfertigungsdatum 7. März 2007), 2006 (mit Ausfertigungsdatum 9. März 2007) und 2007 (mit Ausfertigungsdatum 18. November 2008) die fremdunübliche Gestaltung des gegenständlichen Mietverhältnisses, insbesondere der Inhalt des Mietvertrages sowie die (Fremd)Finanzierungsvornahmen (insbesondere betreffend die Sanierung der Kellerräumlichkeiten) nicht bekannt. Die Abgabenbehörde hatte lediglich Kenntnis über die Person der Vermieterin (samt persönlicher Nahebeziehung) sowie die Höhe der Mietzinszahlungen, nicht jedoch über die entscheidungswesentlichen Mietvertragsbedingungen und Finanzierungsgestaltungen durch den Beschwerdeführer und seiner Ehegattin laut Punkt 2 dieser Entscheidung, sodass die Abgabenbehörde gar nicht in der Lage gewesen wäre, die Fremd(un)üblichkeit des Mietvertrages einschließlich der Finanzierungsmaßnahmen festzustellen bzw. hierüber abzusprechen. Der vorliegende Akteninhalt, insbesondere auch die elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen der Streitjahre samt Beilagen E1a, enthielten diesbezüglich keine Hinweise, zumal diese auch als Betriebsanschrift weiterhin noch den Standort\_2 anführten.

Aus der Sicht der Einkommensteuerveranlagung betreffend die Jahre 2005 bis 2007 sind diese entscheidungswesentlichen Tatsachen erst im Jahr 2009 (abgabenbehördliche Außenprüfung bei Gattin), sohin nach Erlassung der (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheide 2005 (mit Ausfertigungsdatum 7. März 2007), 2006 (mit Ausfertigungsdatum 9. März 2007) und 2007 (mit Ausfertigungsdatum 18. November 2008) neu 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 beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO vornahm, da diese lediglich die Umsatzsteuer für den Zeitraum Oktober bis 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 vom Beschwerdeführer an Gattin erstellte Rechnung vom 31.



Dezember 2005 sowie die an ihn im Rahmen des Umbaus adressierten Rechnungen von Unternehmern waren. Der Betriebsprüfer erhob bei der Umsatzsteuernachschau weder sachverhaltsmäßig den Inhalt des Mietvertrages oder die Finanzierungsgestaltung noch unterzog er diese einer (einkommens)steuerlichen Beurteilung. Die zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin getroffenen Vereinbarungen sind dem Finanzamt erst anlässlich der im Jahr 2009 durchgeführten Ermittlungen bekannt geworden und stellen somit neue Tatsachen dar.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, sämtliche, die Wiederaufnahme begründenden Tatsachen seien auf Grund der bei Gattin

a) im Februar 2006 durchgeführten Außenprüfung (betreffend Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2005) sowie

b) im Juli 2007 vorgenommenen Vorhalte- bzw. Ermittlungsverfahren (betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2004 bis 2006) bereits bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide für 2005 und Folgejahre vollständig vorgelegen, kann der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen. Wie bereits dargelegt hat die Beurteilung des Hervorkommens neuer Tatsachen ausschließlich nach dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode zu erfolgen, 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) des Beschwerdeführers abzustellen; etwaige anlässlich einer abgabenrechtlichen Außenprüfung oder einem Vorhalteverfahren bei einem dritten Steuerpflichtigen (im vorliegenden Fall: bei Gattin) erlangten Kenntnisse des Finanzamtes sind sohin für die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des streitgegenständlichen Verfahrens des Beschwerdeführers auch dann nicht erheblich, wenn diese das streitgegenständliche Mietverhältnis zum Inhalt gehabt hätten. Das Wissen der Abgabenbehörde im Veranlagungsverfahren der Gattin ist nicht dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle des Finanzamtes im Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführers zuzurechnen, da ausschließlich auf die Sicht des jeweiligen Verfahrens, sohin auf das Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführers abzustellen ist (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz. 31). Vollständigkeitshalber wird noch hierauf hingewiesen, dass Gegenstand obiger Verfahren nicht das gegenständliche Mietverhältnis, sondern zum einen die vom Abgabepflichtigen an Gattin adressierte Rechnung vom 31. Dezember 2005 sowie Rechnungen von weiteren Unternehmern und zum anderen ua. eine Prognoserechnung (lediglich Angabe der prognostizierten Mieteinnahmen, der Werbungskosten und des kumulierten Überschusses) zwecks Liebhabereiprüfung war.

Entgegen der Ansicht des 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 Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich 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 dem Finanzamt bei, dass der zwischen dem Beschwerdeführer als Mieter und Gattin 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 der Beschwerdeführer (als Mieter) und Gattin (als Vermieterin) bereits vor Ankauf der gegenständlichen Räumlichkeiten den Abschluss eines Mietvertrages (beabsichtigter Ankauf durch Gattin zum Zwecke der Vermietung als Ordinationsräume an den Beschwerdeführer), 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 vom 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 den Beschwerdeführer 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 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\_Standort fremdüblichen Ordinationsmieten festgelegt, sondern beruht ausschließlich auf den von Gattin (und dem Beschwerdeführer) 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 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\_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 Standort\_2 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.

Der Beschwerdeführer vermietet zudem einen in den Kellerräumlichkeiten gelegenen Physiotherapieraum an einen fremden Dritten zum Mietzins von 13,00 €/m<sup>2</sup> unter, sodass den Beschwerdeausführungen vom 16. März 2010 nicht gefolgt werden kann, dass ein Mietzins für Kellerräume mit 9,00 €/m<sup>2</sup> (Abschlag von 10%) angemessen sei. Nach der Aktenlage steht vielmehr fest, dass der Beschwerdeführer an Gattin für 402 m<sup>2</sup> Ordinationsfläche brutto 4.000,00 € Miete (9,95 €/m<sup>2</sup>) bezahlt und diese somit wesentlich geringer als in der vorherigen Ordination am Standort\_2 (11,67 €/m<sup>2</sup>) ist. Der Beschwerdeführer hat weder vorgebracht, dass die bisherigen Ordinationsräume am alten Standort fremdunüblich, dh. zu hoch angemietet worden wären, noch, dass der ortsübliche Mietzinspreis in Ort\_Standort zwischenzeitlich nur mehr ca. 10,00 €/m<sup>2</sup> 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 Beschwerdeführers als Mieter eine nachträgliche Mietzinsanpassung zum 1. Jänner 2007 (Mietzinserhöhung von monatlich brutto 2.200,00 € auf brutto 4.000,00 €, sohin um 82%). Der Beschwerdeführer tätigte zum 29. Juni 2007 eine Mietnachzahlung für Jänner bis Juni 2007 (10.800,00 €). Der Beschwerdeführer nutzte bereits ab dem Jahresende 2006 die gesamten strittigen Räumlichkeiten (einschließlich den sanierten Keller) 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) Der Beschwerdeführer 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 Gattin 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.\_3 (siehe ua. die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 28. Oktober 2014 und die niederschriftliche Einvernahme der Gattin vom 28. April 2009). Als Sicherheit diente ua. der Beschwerdeführer als Bürge. Die mit der Fremdfinanzierung verbundenen Kreditkosten bzw. Zinsen wurden von Gattin als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht; der Beschwerdeführer ersetzte ihr diese Unkosten indirekt durch die (erhöhten) Mietzinsszahlungen, da sämtliche Investitionskosten der Ehegattin 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 Adaptions- 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 Gattin vom 28. April 2009 befristet mit dem "Bestehen der Ordination" des Beschwerdeführers; laut schriftlichem Mietvertrag vom 6. November 2009 unbefristet, sohin mit den gesetzlichen Kündigungsmöglichkeiten eines Mieters). Gattin 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 den Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführers). Der Beschwerdeführer und Gattin unterließen somit die unter fremden Vertragsparteien unverzichtbare Vereinbarung für den Fall, dass das Mietverhältnis vor Kreditbegleichung endet, sowie die entsprechenden Sicherstellungsmaßnahmen.

Im Gegenzug ist auch die vom Beschwerdeführer als Mieter zum Zwecke der Sanierung der Kellerräumlichkeiten in Folge von Wasserschäden an der Bausubstanz getätigte Kredit- und Risikoübernahme für Gattin 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\_2, Konto\_Nr. (Vertragsdauer: zehn Jahre), über einen Betrag von 145.000,00 € aufnimmt und - ohne weiterer schriftlicher detaillierter Vereinbarung (samt Sicherstellungen 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 Bruder, Bruder des Beschwerdeführers, übernommene Kreditsicherstellung als Bürger und Zahler nur durch die Nahebeziehung des Beschwerdeführers zur Vermieterin zu erklären und wäre bei einer fremden Vermieterin undenkbar.

2.e) Der Beschwerdeführer erbringt die Mietzinszahlungen an Gattin mittels Banküberweisungen; in Abweichung hiervon soll nach dem Parteivorbringen (siehe Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 6. November 2009 in Verbindung mit dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7. Jänner 2010, ABNr.\_1, Tz. 1) die Vermieterin ihrem Ehegatten die von diesem getragenen Kreditkosten betreffend die "Baumaßnahmen Wasserschäden Keller" (Kredit Bank\_2, Konto\_Nr.) 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 einen belegmäßigen Zahlungsnachweis (ua. durch eine Banküberweisung) vereinbart hätten und sich der 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 dem Beschwerdeführer 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. Der Beschwerdeführer legte mit Schreiben vom 6. November 2009 einen zwischenzeitlich erstellten schriftlichen Mietvertrag (vom selben Tag) vor, welcher inhaltlich dem mündlichen Vertrag bzw. den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen soll. Die von Gattin 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 der Beschwerdeführer und Gattin 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 nahe Angehörige 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 Vertragsausgestaltungen 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 Vermieterin 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 Gattin (als Vermieterin) im Jahr 2009, sondern erst anlässlich der Steuererklärung 2008 des Beschwerdeführers (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) Dem Beschwerdeeinwand, die Nichtanerkennung der Mietaufwendungen als Betriebsausgaben würden gegen das "Nettoprinzip" verstoßen, kann nicht gefolgt werden, hat doch die fehlende Anerkennung des Mietvertrages zur Folge, dass die als Mietzinszahlungen bezeichneten Geldflüsse nicht als betrieblich veranlasst zu qualifizieren sind und somit zu keiner Kürzung der Einkünfte berechtigen können. Das zu versteuernde Einkommen darf lediglich durch die als Betriebsausgaben zu qualifizierenden Aufwendungen vermindert werden.

2.h) 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, der Ansicht des Finanzamtes an, der in Rede stehenden Vereinbarung die steuerliche Anerkennung zu versagen. Mangels eines in den strittigen Jahren steuerlich anzuerkennenden Bestandverhältnisses mit seiner Angehörigen ist es sohin nicht rechtswidrig, dass die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer in den bekämpften Bescheiden den begehrten Abzug der Mietzinszahlungen als Betriebsausgabe verwehrt hat. Das Bundesfinanzgericht erhebt keine Bedenken gegen die in den bekämpften Bescheiden vorgenommene Zurechnung der vom Abgabepflichtigen getragenen Kreditkosten betreffend Bank\_2 als Betriebsausgaben. 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 der Beschwerdeführer in seiner 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 begehren. Das Bundesfinanzgericht hatte daher über keine Beschwerde gegen Anspruchszinsenbescheide abzusprechen.