

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], über die Beschwerde vom 13.12.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12.12.2018, betreffend Einkommensteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.543,87 Euro, der sich aus erklärten Einnahmen in Höhe von 9.655,00 Euro und Werbungskosten in Gesamthöhe von 12.198,87 Euro errechnet. Die geltend gemachten Werbungskosten umfassen unter anderem auch eine Zahlung in Höhe 3.852,00 Euro an den Sohn des Bf. für Vorbereitungsarbeiten zur Vermietung.

Nachdem der Bf. im Rahmen eines Vorhalteverfahrens Unterlagen über den Ankauf und die Vermietung einer Eigentumswohnung, eine Fruchtgenussvereinbarung mit seiner Ehegattin, sowie betreffend die geltend gemachten Werbungskosten übermittelt hatte, versagte die belangte Behörde mit Bescheid vom 22.11.2018 die Berücksichtigung jener Zahlung an den Sohn des Bf. in Höhe von 3.852,00 Euro als Werbungskosten und führte dazu sinngemäß aus, dass diese mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen sei. Der Sohn des Bf. habe diesem gegenüber für Vorbereitungsarbeiten für die Vermietung und Verpachtung der [Wohnung], mit 30.06.2017 eine Rechnung über 3.852,00 Euro ausgestellt. Darin seien diverse Tätigkeiten (Entwurf Mietvertrag, Inseratgestaltung etc.) angeführt, jedoch fehlten der Leistungszeitraum, der konkrete Zeitaufwand sowie der vereinbarte Stundensatz. Es seien vielmehr pauschal drei Bruttomieten (Höchstsatz für Maklerleistungen) in Höhe von insgesamt 3.210,00 Euro und davon pauschal 20% an Spesen in Höhe von 642,00 Euro verrechnet worden.

Nach Ausführungen zu der in Österreich grundsätzlich nötigen Befähigungsprüfung, um als professioneller Immobilienmakler arbeiten zu können, ging die belangte Behörde näher auf die Aufgaben eines Immobilienmaklers ein, zu denen es auch gehöre, Besichtigungen mit potentiellen Mietern durchzuführen und die Fragen der Mieter kompetent zu beantworten. Dennoch seien vom Bf. selbst Fahrtkosten in Höhe von jeweils 44,52 Euro für mehrere Wohnungsbesichtigungen geltend gemacht worden, was dafür spreche, dass vom Sohn des Bf. offensichtlich keine Besichtigungen durchgeführt worden seien.

Auch seien Verträge zwischen nahen Angehörigen - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen. Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit sei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgebend, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch zugrunde liege. Die in der Honorarnote angeführten Leistungen würden im Wirtschaftsleben nach erbrachter und nachgewiesener Tätigkeit und nicht nach pauschalen Sätzen - ohne Nachweis des Arbeitsumfanges und ohne Vereinbarung eines Stundensatzes - abgerechnet. Da sich kein Hinweis dazu finde, welches Entgelt für die einzelnen Leistungen verrechnet worden sei, sei die Anerkennung der Rechnung zu versagen gewesen.

Während auf Grund einer (geänderten) Mitteilung über Sonderausgaben mit Bescheid vom 12.12.2018 das Verfahren betreffend Einkommenssteuer 2017 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen und gleichzeitig ein neuer Sachbescheid erlassen wurde, in dem jedoch die Höhe der im Bescheid vom 22.11.2018 festgesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unverändert blieben, erhob der Bf. mit Schriftsatz vom 11.12.2018 Beschwerde gegen den Einkommenssteuerbescheid 2017 vom 22.11.2018 und beantragte, die Zahlung an seinen Sohn in voller Höhe bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Begründend führte er sinngemäß aus, zwischen ihm und seinem Sohn sei vereinbart gewesen, dass nur im Erfolgsfall, also bei tatsächlicher Vermietung, ein Honorar zur Zahlung komme und zwar pauschal drei Bruttomietzinse plus 20% Nebenkosten. Dies stelle eine Vereinbarung dar, wie sie unter Fremden genauso abgeschlossen worden wäre. Für besagtes Honorar habe sein Sohn im Zeitraum Februar bis April 2017 neben einem Marktstudium zur Findung einer wettbewerbsfähigen Miete folgende Arbeiten ausgeführt:

- Umfangreiche Fotodokumentation der Wohnung für die Inserate und das Exposé,
- Erstellung eines 8-seitigen Exposés mit einer Beschreibung des Projektes, der Lage und des Umfeldes des Gebäudes und einer ausführlichen Ausstattungsbeschreibung der Wohnung mit den entsprechenden Grundrissen und Fotos,
- Gestaltung der Inserate für die Schaltung in den Suchportalen sowie die Abwicklung der Schaltungen auf diversen (Online-) Plattformen,
- Zusammenstellung einer Adressenliste der Botschaften und das Anschreiben dieser,

- Entwurf des Mietvertrages,
- Entwurf des Übergabeprotokoll und der Zusammenstellung der erforderlichen Beilagen (Hausordnung, Gebrauchsanleitungen, etc.),
- Entwurf der Mitteilung über die Ab- und Anmeldung bei den Versorgungsunternehmen für Strom, Wasser und Heizung.

Diese Arbeiten seien sogar über den üblichen Leistungsumfang eines Immobilienmaklers hinaus gegangen. So würde ein Immobilienmakler kaum für eine Wohnung mit einer relativ kleinen Miete und der damit verbundenen kleinen Provision ein achtseitiges Exposé erstellen oder sich die Arbeit machen, Adressen der Botschaften herauszusuchen.

Der Bescheidbegründung, dass sich kein Hinweis dazu finde, welches Entgelt für die einzelnen Leistungen verrechnet worden wäre, sei entgegenzuhalten, dass gerade bei der Vermietung und Verpachtung im Wirtschaftsleben solche Leistungen eben nicht nach Stunden unter Anwendung eines Stundensatzes abgegolten würden, sondern die übliche Form der Abrechnung - so wie im vorliegenden Fall - die Vereinbarung eines pauschalen Erfolgshonorars sei.

Weiters wurde vom Bf. festgehalten, dass sein Sohn das Honorar in Höhe von 3.852,00 Euro in seiner Einkommensteuererklärung 2017 als Einnahme verbucht habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.03.2019 wurde die Beschwerde (die gemäß § 253 BAO als gegen den Einkommenssteuerbescheid 2017 vom 12.12.2018 eingebracht gilt) als unbegründet abgewiesen und in der Begründung ausgeführt, dem Finanzamt sei nicht bekannt, dass der Sohn des Bf. über eine entsprechende Befähigungsprüfung als Immobilienmakler verfüge. Der beigelegte Mietvertrag weise keine Unterschrift und keine Datumsangabe aus. Aus dem Vertragsentwurf sei ersichtlich, dass eine monatliche Miete in Höhe von 890,91 Euro (980,00 Euro inklusive USt) vereinbart worden sei. Die Betriebskosten betrügen monatlich 81,82 Euro netto (90,00 Euro inklusive USt). Aus der vorgelegten Honorarnote vom 30.06.2017 sei ersichtlich, dass der Sohn des Bf. nachfolgende Tätigkeiten verrichtet habe:

- Fotodokumentation der Wohnung
- Inseratgestaltung
- Abwicklung der Schaltung in den Suchportalen
- Adressliste Botschaften
- Anschreiben Botschaften
- Entwurf Mietvertrag

Nach rechtlichen Ausführungen zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen und Wiedergabe einzelner Bestimmungen des Maklergesetzes und der Verordnung zu den Standes- und Ausübungsregeln für Immobilienmakler wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei gegenständlicher Leistungsbeziehung um eine Vereinbarung zwischen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO handle. Wenn vom Bf. zwar richtigerweise vorgebracht worden sei, dass die Abrechnung der Leistung eines Immobilienmaklers durch ein pauschales Erfolgshonorar erfolge und dass die erbrachten Tätigkeiten jenen

eines Immobilienmaklers entsprächen, so habe er dabei völlig außer Acht gelassen, dass die Ausübung der Tätigkeit der Vermittlung von Bestandverträgen über Wohnungen eines Befähigungsnachweises (reglementiertes Gewerbe) bedürfe, über welchen der Sohn des Bf. nicht verfüge. Der Sohn sei daher nicht als Immobilienmakler im Sinne des Maklergesetzes zu behandeln. Aus diesem Grund wäre der Sohn - für die Anerkennung des Vertrages - dazu verpflichtet gewesen, über sämtliche verrichtete Tätigkeiten Aufzeichnungen zu führen, um insbesondere den Leistungszeitraum, den konkreten Zeitaufwand in Stunden und den vereinbarten Stundensatz für die Tätigkeit nachzuweisen. Entsprechende Unterlagen seien der Abgabenbehörde nicht vorgelegt worden. Für die Abgabenbehörde sei daher nicht nachvollziehbar, ob die Tätigkeiten laut Honorarnote auch tatsächlich geleistet wurden.

Unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit sei ferner anzuführen, dass - wäre der Vertrag nicht mit einem nahen Angehörigen abgeschlossen worden - der Bf. keinesfalls dasselbe Entgelt für die Vermittlungsleistung an einen fremden Dritten, der weder die entsprechende Fähigkeiten aufweise noch Besichtigungstermine mit den potentiellen Vermietern vornehme (aus den geltend gemachten Werbungskosten des Bf. sei eindeutig ersichtlich, dass dieser die Besichtigungen mit potentiellen Mietern selbst vorgenommen habe), wie an einen Immobilienmakler geleistet hätte.

Darüber hinaus sei das dem Sohn gezahlte Entgelt wesentlich höher als jenes, das ein Immobilienmakler mit der entsprechenden Befähigungsprüfung hätte verlangen dürfen. Entgegen § 24 VO zu den Standes- und Ausübungsregeln für Immobilienmakler sei nämlich die Umsatzsteuer in der Berechnung des Bruttomietzinses berücksichtigt worden. Demnach hätte sich der angesetzte Bruttomietzins zur Berechnung der Maklerprovision - bei der Annahme beim Sohn handle es sich um einen Makler - aus dem monatlichen Nettomietzins (890,91 Euro) plus den monatlichen Netto-Betriebskosten (81,82 Euro) berechnet und 972,73 Euro ergeben. Die Provision hätte sohin 2.918,19 Euro (3 x 972,73 Euro) betragen.

Weiters hätte ein fremder Immobilienmakler nach § 9 Maklergesetz die gegenständlich vereinbarten 20% Nebenkosten nicht in Rechnung stellen dürfen.

Für den Vertragsabschluss sei zwar Schriftlichkeit nicht gefordert, dennoch müsste das Vertragsverhältnis für Dritte erkennbar sein. Weder aus dem vorgelegten Tätigkeitsprofil noch aus anderen Unterlagen sei offenkundig, dass Dritte von diesem Vertragsabschluss Kenntnis erhalten haben könnten. Das Leistungsverhältnis zwischen dem Bf. und seinem Sohn sei mangels Publizitätswirkung und Fremdüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen. Allfällige gelegentliche Hilfsdienste gehörten jedenfalls zu unter Verwandten üblichen Tätigkeiten und seien dem privaten Bereich zuzurechnen. Sie führten zu keinen steuerlichen Einnahmen beim Sohn und zu keinen Werbungskosten beim Bf.

Ergänzend wurden Ausführungen zur im Beschwerdefall nicht strittigen Berechnung des Progressionsvorbehaltes im Zusammenhang mit vom Bf. bezogenen Arbeitslosengeldern gemacht.

Im Vorlageantrag vom 10.04.2019 führte der Bf. bezüglich des Vorwurfes aus, der Mietvertrag sei nicht unterschrieben, dass es zwar richtig sei, dass der Behörde ein solcher Mietvertrag ohne Datumsangabe vorliege, dies resultiere jedoch lediglich daraus, dass er - um nicht jede Seite einzeln einscannen zu müssen - den gespeicherten elektronischen Vertragsentwurf übermittelt habe. Es sei dieser Umstand bisher nicht bemängelt worden, und natürlich liege ihm ein - absolut identer - unterzeichneter Vertrag vor.

Zur festgestellten Fremdunüblichkeit und mangelnden Publizität des Leistungsverhältnisses zwischen ihm und seinem Sohn machte der Bf. geltend, dass es sich bei der in Rechnung gestellten Tätigkeit um die Vorbereitung von Unterlagen für den Auftraggeber handle, die dieser für die beabsichtigte Vermietung seiner Wohnung benötigt habe. Die Geschäftsbeziehung habe sich daher auf die Wechselwirkung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer beschränkt, naturgemäß sei daher eine Publizitätswirkung aus der Tätigkeit selbst nicht zu erzielen. Es sei allerdings auf die Honorarnote vom 30.06.2017 verwiesen, aus welcher klar hervorgehe, welche Tätigkeiten erbracht worden seien und in der auch der Umfang des Honorars genau festgelegt sei. Gleichfalls sei darin festgehalten, dass diese Bedingungen vorab vereinbart worden seien. Nachdem es nur zwei einfache Eckpunkte gegeben habe - ein Erfolgshonorar, das nur bei erfolgreicher Vermietung zum Tragen komme, und das genau fixierte Honorar selbst - sei die Errichtung eines eigenen schriftlichen Vertrages als unangemessener Aufwand und damit obsolet erschienen.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass der Sohn des Bf. nicht über einen Befähigungsnachweis als Immobilienmakler verfüge und daher verpflichtet gewesen wäre, über sämtliche verrichtete Tätigkeiten Aufzeichnungen zu führen, hielt der Bf. entgegen, dass sein Sohn nie behauptet habe, als Makler tätig zu sein, weshalb er auch kein Honorar aus dem Titel einer Maklerleistung in Rechnung gestellt habe. Auch habe er seine in Rechnung gestellte Tätigkeit nur einmalig und auch nicht mit der Absicht auf Wiederholung ausgeübt, sodass er daher keine Gewerbeberechtigung gebraucht habe. Insbesondere bei Vermietung und Verpachtung würden im Wirtschaftsleben solche Leistungen aber nicht nach Stunden unter Anwendung eines Stundensatzes abgegolten, sondern sei die übliche und gängige Form der Abrechnung - so wie im vorliegenden Fall - die Vereinbarung eines pauschalen Erfolgshonorars. Daher sei das Honorar auch erst nach Unterzeichnung des Mietvertrages und Abwarten des Ablaufs einer angemessenen Rücktrittsfrist in Rechnung gestellt worden.

Es liege in der Natur eines Erfolgshonorars, dass allein der Erfolg, also im gegenständlichen Fall die tatsächliche Vermietung die Verpflichtung zur Zahlung des vereinbarten Honorars auslöse, unabhängig davon, wie hoch der tatsächliche Aufwand dafür gewesen sei. Eigene Aufzeichnungen über einen konkreten Stundeneinsatz führen zu müssen, wäre daher ein wirtschaftlich nicht sinnvoller zusätzlicher Aufwand gewesen. Wie schon in der Beschwerde vom 11.12.2018 ausgeführt, gehe die Leistung, die der Sohn des Bf. erbracht habe, über den üblichen Leistungsumfang eines Immobilienmaklers

wesentlich hinaus. So hätte ein Immobilienmakler für eine Wohnung mit einer relativ kleinen Miete und damit Provision kein 8-seitiges Exposé erstellt, wofür wiederum vorher eine umfangreiche Fotodokumentation der Wohnung hätte erstellt werden müssen. Ebenso wenig hätte sich ein solcher die Arbeit gemacht, Adressen der Botschaften herauszusuchen und ein Anschreiben in englischer Sprache zu entwerfen. Darüber hinaus gehe insbesondere die Erstellung eines Entwurfes für den Mietvertrag (13 Seiten) ganz wesentlich über den üblichen Leistungsumfang eines Immobilienmaklers hinaus und müsse dementsprechend auch honorarmäßig abgegolten werden, sodass die tatsächlich in Rechnung gestellten 3.210,00 Euro trotz dieser umfangreichen Mehrleistungen gerade einmal 10 % über den von der Finanzbehörde zum Vergleich herangezogenen 2.918,19 Euro lägen und damit einem Fremdvergleich mehr als Stand hielten.

Im Zuge des Vorlageantrages wurde weiters ein Überweisungsbeleg vom 17.07.2017 übermittelt.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom 11.06.2019 gab das Gericht dem Bf. bekannt, dass es vorläufig davon ausgehe, dass die vom Bf. vorgelegte Überschussrechnung folgendermaßen abzuändern sein werde:

- Die Anschaffungskosten des Mietobjektes seien um die Anschaffungskosten des KFZ-Stellplatzes zu reduzieren, sofern nicht ein entsprechender Mietvertrag auch für den KFZ-Stellplatz vorgelegt werde. Laut Mietvertrag umfasse das Mietobjekt nur die Wohnung und das dazugehörige Kellerabteil, nicht jedoch den KFZ-Stellplatz.
- Im Hinblick darauf, dass der Bf. nur zur Hälfte Eigentümer der Wohnung sei, könne auch nur 50% der geltend gemachten AfA berücksichtigt werden. Der Beschwerdeführer habe lediglich ein Fruchtgenussrecht am Hälfteanteil seiner Ehefrau. Da nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Fruchtgenussberechtigter an einer Liegenschaft nicht berechtigt sei, eine Absetzung für Abnutzung geltend zu machen, stehe es dem Beschwerdeführer lediglich zu, den auf seinen Hälfteanteil entfallenden Absetzungsbetrag in Abzug zu bringen. Da vorläufig davon ausgegangen werde, dass auch die Kücheneinrichtung vom Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Ehefrau erworben worden sei, treffe dies auch für die Kücheneinrichtung zu.
- Die in Abzug gebrachten Betriebskosten seien um die Betriebskosten des KFZ-Stellplatzes zu kürzen. Im Hinblick darauf, dass der KFZ-Stellplatz nicht vermietet worden sei, seien auch die mit diesem verbundenen Kosten nicht in Abzug zu bringen.
- Die in Abzug gebrachten Betriebskosten seien um die Instandhaltungsrücklage zu kürzen. Da im Rahmen einer Überschussrechnung nur die tatsächlich entstandenen Ausgaben in Abzug gebracht werden dürften, seien jene Beträge, die für die Bestreitung in späteren Jahren anfallender Ausgaben angespart werden (Instandhaltungsrücklage), nicht in Abzug zu bringen.
- Die Zahlung an den Sohn des Bf. in Höhe von 3.852,00 Euro könne nicht in Abzug gebracht werden. Es sei dem Beschwerdeführer bisher nicht gelungen, die dieser Zahlung zugrunde liegenden Leistungen seines Sohnes nachvollziehbar darzustellen.

Dem Bf. wurde aufgetragen, zu diesen Ausführungen Stellung zu nehmen und die dem Nachweis seines Vorbringens dienlichen Unterlagen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 25.09.2019 übermittelte der Bf. neben weiteren Unterlagen Beilage F des Mietvertrages, aus welcher hervorgeht, dass der KFZ-Stellplatz mit 01.06.2017 bis zum 31.12.2017 den Mieterinnen der Wohnung überlassen wurde.

Weiters führte er aus, dass die Kücheneinrichtung von ihm allein erworben worden sei, und übermittelte die entsprechenden, an ihn adressierten Rechnungen.

Ferner wurden vom Bf. die Abrechnungen von Betriebskosten und besonderen Aufwendungen sowie Rücklagenabrechnungen 2017 für Wohnung und KFZ-Stellplatz übermittelt.

Bezüglich der Honorarnote seines Sohnes verwies der Bf. auf das Vorbringen in seiner Beschwerde mit der Bitte, ihn zu informieren, falls er Detailunterlagen übermitteln solle.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bf. und seine Ehegattin erwarben 2015 je zur Hälfte Miteigentum an der [Wohnung] sowie 2017 am KFZ-Abstellplatz [Nr.] ("KFZ-Abstellplatz") in der Autogarage besagter Liegenschaft.

Die Anschaffungskosten für Wohnung und KFZ-Abstellplatz beliefen sich auf 474.141,22 Euro. Der davon auf Grund und Boden entfallende Wert beträgt laut vorgelegtem Sachverständigengutachten 101.748,92 Euro.

Im Februar 2017 erwarb der Bf. die Kücheneinrichtung der Wohnung auf eigene Rechnung, wofür ihm insgesamt Kosten in Höhe von 9.086,89 Euro erwachsen, an denen sich seine Ehefrau nicht beteiligte.

Mit Erklärung vom 27. März 2017 räumte die Ehegattin des Bf. diesem bis zu seinem Pensionsantritt, welcher voraussichtlich am 01.04.2019 eintreten sollte, das Fruchtgenussrecht an ihrem Hälfteanteil an der genannten Wohnung ein, demzufolge ihm alle Erträge und Vorteile aber auch alle Lasten und Verpflichtungen zustehen sollten.

Beginnend mit 16.04.2017 vermietete der Bf. unter Zustimmung seiner Ehegattin als Hälfteigentümerin die Wohnung und den dazugehörigen Keller gegen Leistung einer monatlichen Miete in Höhe von 980,00 Euro (inklusive USt) sowie monatlichen Betriebskosten in Höhe von 90,00 Euro (inklusive USt), sohin in Höhe von gesamt 1.070,00 Euro. Mit Ergänzung zum Mietvertrag vom 01.06.2017 wurde der KFZ-Abstellplatz ohne Erhöhung des Mietzinses bis zum 31.12.2017 zum Bestandteil des Mietgegenstandes im Sinne des bereits bestehenden Mietvertrages erklärt.

Vom Bf. wurde unter anderem eine Zahlung an seinen Sohn in Höhe von 3.852,00 Euro als Werbungskosten geltend gemacht. Dazu ist Folgendes festzuhalten:

Laut Honorarnote vom 30.06.2017 wurden vom Sohn des Bf. folgende Leistungen abgerechnet:

- Fotodokumentation der Wohnung
- Inseratgestaltung
- Abwicklung der Schaltung in den Suchportalen (immo.kurier, wohndet, immozentral, immobilienscout, derstandard.at)
- Adressenliste Botschaften
- Anschreiben Botschaften
- Entwurf Mietvertrag

Das hierfür verrechnete Pauschalhonorar ergibt sich aus drei Bruttomietzinsen inkl. Bruttobetriebskosten in Gesamthöhe von 3.210,00 Euro (3 x 1.070,00 Euro) sowie einer Pauschale "für Spesen etc." in Höhe von 20%, sohin 642,00 Euro.

Es existiert weder eine schriftlich festgelegte Vereinbarung zwischen dem Bf. und seinem Sohn über den Umfang der zu erbringenden Leistungen und das dafür in Aussicht gestellte Honorar, noch konnten Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen, deren zeitlichen Umfang oder sonstige Nachweise für die erbrachten Leistungen vorgelegt werden.

Ferner enthalten die vom Bf. geltend gemachten übrigen Werbungskosten monatliche Aufwendungen für "Betriebskosten, Aufzugskosten, Instandhaltungsrücklage" für Wohnung und Stellplatz in Gesamtsumme von 1.155,41 Euro.

Gemäß der vorgelegten Abrechnungen von Betriebskosten und besonderen Aufwendungen sowie Rücklagenabrechnungen für den Zeitraum 01.01.2017 - 31.12.2017 ergeben sich folgende diesbezügliche im Jahr 2017 geleistete Zahlungen:

Wohnung	Netto	Ust	Brutto
Aufzugskosten	56,70 €	10%	62,37 €
Allgemeine BK	680,40 €	10%	748,44 €

Garage	Netto	Ust	Brutto
Aufzugskosten	8,10 €	20%	9,72 €
Allgemeine BK	145,80 €	20%	174,96 €

Die angefallenen Gesamtausgaben für Instandhaltung des Gebäudes beliefen sich im Streitjahr auf folgende Beträge:

Anteilige Gesamtausgaben Instandhaltung	Brutto
Wohnung	31,16 €
Garage	4,46 €

Es ist unbestritten, dass die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung ausschließlich dem Bf. zufließen und dieser für die soeben dargelegten Zahlungen aufgekomen ist.

Trotz der gemäß Mietvertrag erfolgten Verrechnung von Umsatzsteuer führte der Bf. keine Umsatzsteuer an das Finanzamt ab.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde und dem Bf. vorgelegten Unterlagen, dem Vorbringen des Bf., insbesondere aus der Einsicht in die Kaufverträge von Wohnung und KFZ-Abstellplatz, den Mietvertrag inklusive Beilage F, die Fruchtgenussvereinbarung, die vorgelegten Abrechnungen von Betriebskosten und besonderen Aufwendungen, die Rücklagenabrechnungen, die Daten des Abgabensinformationssystems des Bundes, das Firmenbuch und dessen Urkundensammlung sowie - soweit im Hinblick auf die Zahlung an den Sohn strittig - aufgrund folgender **Beweiswürdigung**:

Dass keine nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung zwischen dem Bf. und seinem Sohn vorliegt, ergibt sich bereits aus dem Vorbringen des Bf. So erörtert er - der entsprechenden Feststellung der Behörde offensichtlich zustimmend -, dass sich die Geschäftsbeziehung zwischen ihm und seinem Sohn auf die Wechselwirkung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer beschränke, daher eine Publizitätswirkung aus der Tätigkeit naturgemäß nicht zu erzielen sei. Auch sei ihm die Errichtung eines eigenen schriftlichen Vertrages als unangemessener Aufwand und sohin obsolet erschienen. Wenn der Bf. weiters vorbringt, dass jedoch bereits aus der Honorarnote seines Sohnes klar hervorginge, welche Tätigkeit erbracht und in welchem Umfang das Honorar festgelegt worden sei, so ist dem entgegenzuhalten, dass die gegenständliche (Ab-)Rechnung nach vermeintlich erbrachter Leistung gerade keine Vereinbarung an sich sondern lediglich die Folge einer solchen sein kann. Daran mag auch die vermerkte Klausel "wie vereinbart" nichts ändern.

Überhaupt lässt sich selbst nach entsprechendem Vorhalt durch das Gericht aus dem gesamten Vorbringen des Bf. nicht nachvollziehbar erschließen, welche Leistungen vereinbart und durch seinen Sohn nun effektiv erbracht und verrechnet worden sein sollen. So stehen die Ausführungen des Bf. über die vereinbarten und erbrachten Leistungen insbesondere im eklatanten Widerspruch zum Leistungsverzeichnis der Honorarnote, in welchem sich laut Beschwerdevorbringen erbrachte und teilweise durchaus essenzielle Einzelleistungen wie "Marktstudium zur Findung eines wettbewerbsfähigen Mietzinses", "Erstellung eines (achtseitigen) Exposés", "Entwurf des Übergabeprotokoll und der Zusammenstellung der erforderlichen Beilagen

(Hausordnung, Gebrauchsanleitungen, etc.)" sowie "Entwurf der Mitteilung über die Ab- und Anmeldung bei den Versorgungsunternehmen" nicht wiederfinden.

Angesichts dessen, dass es somit sowohl an einer nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarung als auch an Klarheit, nicht nur über die vereinbarten, sondern auch über die erbrachten Leistungen und deren Umfang fehlt, ist das Vorliegen einer eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließende, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung unzweifelhaft zu verneinen.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass der Bf. die Schaltung von Inseraten und sämtliche Besichtigungstermine selbst wahrnahm, und es sich daher bei der Leistung des Sohnes wohl nur um einfache Hilfeleistungen bei der vom Bf. selbst vorgenommenen Suche nach geeigneten Mieterinnen oder Mietern handelt, die wohl in der Regel gegenüber unterhaltsleistenden Eltern unentgeltlich erbracht werden.

Der festgestellte Sachverhalt ist rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

1.) Bezüglich Honorarnote des Sohnes:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen, die der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen.

Der Begriff „Werbungskosten“ bezeichnet im Einkommensteuergesetz jene Aufwendungen, die im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte (§ 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG 1988) anfallen. Werbungskosten liegen vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle vorliegt. Bei Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 wird in vergleichbarer Weise auf den Veranlassungszusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit abgestellt. In diesem Sinn sind die Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben deckungsgleich. Werbungskosten sind demnach die durch eine Betätigung im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte veranlassten Aufwendungen. Der Werbungskostenbegriff ist für alle außerbetrieblichen Einkunftsarten gleich auszulegen. Bei der Veranlassung kommt es auf den „wirtschaftlichen Zusammenhang“ zwischen den Aufwendungen und der zu Einkünften führenden Tätigkeit an (Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 16 Tz 1).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028, mwN; sowie VwGH 31.01.2019, Ra 2018/15/0050).

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Es müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; *Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 160).

Im Rahmen des Fremdvergleiches ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041; *Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 165 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es an einer nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarung mangelt, was es unmöglich macht, einen zwischen Vater und Sohn tatsächlich vereinbarten Vertragsinhalt festzustellen. Darüber hinaus steht auch das angeblich vereinbarungsgemäß geleistete Honorar in keinem Verhältnis zu der laut Honorar erbrachten Leistung. Abgesehen davon, dass Maklerleistungen in der Regel vom Mieter und nicht vom Vermieter bezahlt werden, wurden die essentiellen Maklerleistungen - wie die Suche nach einem geeigneten Mieter, was auch die Erforschung der erforderlichen Bonität des Mieters beinhaltet - ausschließlich vom Bf. selbst erbracht. Laut Honorarnote wurden auch nur so genannte Vorbereitungshandlungen in Rechnung gestellt. Im Hinblick darauf, dass diesen keine Stundenaufzeichnungen hinterlegt wurden, wird zwar eine Angemessenheitsüberprüfung erschwert, es ist aber auszuschließen, dass ein fremder Dritter für die angeführten Leistungen - für die es im Übrigen keinen Nachweis gibt - in dieser Höhe entlohnt worden wäre.

Es ist daher davon auszugehen, dass diese Zahlung ausschließlich zwecks Verminderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen geleistet wurde und die dieser Zahlung

zugrunde liegende Leistung nicht über eine im Familienkreis übliche Hilfeleistung hinausging.

2.) Betreffend Absetzung für Abnutzung:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten die Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7, 8 EStG 1988). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (AfA) grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen.

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der genannten Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen.

Da der Bf. mithilfe des vorgelegten und auch vom Finanzamt als schlüssig erkannten Gutachtens einen Bodenwert von 101.748,92 Euro nachgewiesen hat, war auch der vom Bf. ermittelte Gebäudewert als AfA-Basis heranzuziehen.

§ 7 EStG 1988 spricht von dem Steuerpflichtigen, der das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften nutzt. Zur AfA berechtigt ist derjenige, dem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist. Voraussetzung ist das wirtschaftliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut. Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen kann (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2019, § 7 Rz 21).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt. Maßgeblich für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums ist, wem die

Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen zukommt (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2019, § 7 Rz 26 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Die AfA soll nämlich dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt.

Dieser Wertverzehr trifft aber den Eigentümer des Wirtschaftsgutes und nicht denjenigen, der wie der Fruchtnießer ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet, weshalb im Regelfall, wenn nicht besondere vertragliche Gestaltungen dem Fruchtnießer eine eigentümerähnliche Rechtsstellung verschaffen, dem Fruchtnießer die AfA nicht zusteht (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist lediglich dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029; VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055).

Aufgrund der gegenständlichen zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin getroffenen Fruchtgenussvereinbarung kommt dem Bf. für den Hälfteanteil seiner Gattin keinesfalls die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zu. Diesbezüglich hat er weder das Risiko von Wertminderungen zu tragen noch die Chance, von Wertsteigerungen zu profitieren. Auch räumt die Vereinbarung dem Bf. keinerlei Befugnisse ein, um selbstständig über das gesamte Miteigentumsobjekt wie ein zivilrechtlicher Eigentümer verfügen zu können. Die fehlende selbstständige Verfügungsmacht über den Hälfteanteil der Ehegattin zeigt sich auch bereits am vorgelegten Mietvertrag, in welchem explizit festgehalten wird, dass die Ehegattin als Hälfteigentümerin des Mietobjektes dieser Mietvereinbarung zugestimmt hat.

Als Hälfteigentümer der Eigentumswohnung und des KFZ-Stellplatzes kann der Bf. daher auch nur 50% der auf den Gebäudeanteil entfallenden AfA in Abzug bringen.

Die in Abzug zu bringende AfA für Wohnung und KFZ-Stellplatz ist daher wie folgt zu berechnen:

Tatsächliche Anschaffungskosten	474.141,22 €
Bodenwert lt. Gutachten vom 22.06.2018	- 101.748,92 €
Bemessungsgrundlage	372.392,30 €
Afa (1,5% der Bemessungsgrundlage)	5.585,89 €

davon 50%	2.792,94 €
-----------	-------------------

Da der Bf. nachgewiesen hat, dass er Alleineigentümer der Kücheneinrichtung ist, ist die diesbezüglich geltend gemachte AfA nach folgender Berechnung anzuerkennen:

Bemessungsgrundlage (tatsächliche Anschaffungskosten)	9.086,89 €
Afa (10% der Bemessungsgrundlage)	908,69 €

In Summe ist somit eine Afa von gesamt 3.701,63 Euro zu berücksichtigen.

3.) Betreffend Betriebskosten:

Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Nach § 31 Abs. 1 WEG 2002 haben die Wohnungseigentümer eine angemessene Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen zu bilden (sogenannte Instandhaltungsrücklage).

Beiträge der Wohnungseigentümer zur Instandhaltungsrücklage stellen erst beim Abfluss aus dem Instandhaltungsfonds Werbungskosten dar (Bundesfinanzhof 26.01.1988, IX R 119/83, BStBl. II 88, 577; Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 56, ABC der Werbungskosten, "Instandhaltungsrücklage"; BFG 23.10.2014, RV/3100573/2014; BFG 20.6.2017, RV/7101780/2015).

Es können daher nur jene Aufwendungen, die unter Inanspruchnahme der Instandhaltungsrücklage für die Instandhaltung der Liegenschaft tatsächlich getätigt wurden, als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Basierend auf den übermittelten Abrechnungen von Betriebskosten und besonderen Aufwendungen sowie Rücklagenabrechnungen ergeben sich somit folgende zu berücksichtigende Werbungskosten:

Garage:

Aufzugskosten (inkl. 20% USt)	9,72 €
Allgemeine BK (inkl. 20% USt)	174,96 €
Bruttoausgaben Instandhaltung	4,46 €
Summe WK Garage	189,14 €

Wohnung:

Aufzugskosten (inkl. 10% USt)	62,37 €
Allgemeine BK (inkl. 10% USt)	748,44 €
Bruttoausgaben Instandhaltung	31,16 €
Summe WK Wohnung	841,97 €

Insgesamt sind somit Betriebs- und Instandhaltungskosten in Höhe von 1.031,11 Euro zu berücksichtigen.

Summe sonstige Werbungskosten

Honorarnote Sohn	0,00 €
Betriebs- und Instandhaltungskosten	1.031,11 €
Sonstige Aufwendungen gemäß Erklärung	696,89 €
Summe:	1.728,00 €

Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat daher folgendermaßen zu erfolgen:

Einnahmen	9.655,00 €
Afa	-3.701,63 €
sonstige Werbungskosten	-1.728,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	4.225,37 €

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfragen, wie der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. bsp. VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; VwGH 31.01.2019, Ra 2018/15/0050; VwGH 19.05.1993, 91/13/0045), der Berechtigung der Geltendmachung von AfA durch Fruchtgenussberechtigte (vgl. VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257) sowie der Qualifikation als wirtschaftlicher

Eigentümer (VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055) im Sinne der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, und sich die Nichtberücksichtigung von Zahlungen in die Instandhaltungsrücklage als Werbungskosten bereits aus dem Gesetz ergibt, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Dezember 2019