

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch [Vertreter], über die Beschwerde vom 09.07.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2016 vom 07.06.2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin der mit Kaufvertrag vom 09.06.2015 erworbenen [Wohnung]. Die für den Kauf benötigten Mittel wurden ihr in Form einer Schenkung von Ihrem Ehegatten zugewendet, welcher gleichfalls Ende 2016 besagte Wohnung von der Beschwerdeführerin anmietete.

Im Zuge ihrer **Umsatzsteuervoranmeldung 12/2016** machte die Beschwerdeführerin im Bezug auf Ihre Vermietungstätigkeit Vorsteuern im Betrag von 26.000,00 Euro geltend und gab einen steuerbaren Umsatz von 272,73 Euro, welcher in gesamter Höhe dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliege, bekannt.

Im Rahmen einer den Zeitraum vom 10/2016 - 12/2016 umfassenden **Umsatzsteuersonderprüfung** (USO) gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden daraufhin von der Prüferin unter Verweis auf VwGH-Judikatur sowie die §§ 21 ff BAO folgende Feststellungen getroffen:

Unabhängig davon, ob der Anspruch dem Grunde und der Höhe nach berechtigt sei, sei die mit Umsatzsteuervoranmeldung 12/2016 beanspruchte gesamte Vorsteuer für die streitgegenständliche Wohnung steuerlich nicht anzuerkennen. Gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen seien zwischen diesen abgeschlossene Verträge daraufhin zu untersuchen,

ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehungen in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung bestehe. Dies sei deswegen der Fall, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehle, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiere. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssten eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zuließen.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst sei, setze die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- einem Fremdvergleich standhielten, d.h., dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Kriterien kämen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestünden.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes der Tatbestand des § 22 BAO verwirklicht worden sei. Unter Fremden hätte wohl niemand einer Person das Geld für den Erwerb einer Wohnung geschenkt, damit er diese dann mieten könne.

Aus dem Sachverhalt gehe hervor, dass gemäß § 1 UStG 1994 die Unternehmereigenschaft nicht gegeben sei. Die bisher beanspruchte Vorsteuer über den Kauf der Wohnung sei nicht anzuerkennen und der bisher erklärte Umsatz aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Die Behörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und setzte mit **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid** vom 23.03.2017 die Umsatzsteuer für den Zeitraum 10-12/2016 mit EUR 0,00 fest.

Mit **Einkommen-** sowie **Umsatzsteuererklärung 2016** vom 30.04.2018 erklärte die Beschwerdeführerin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 461,56 Euro, der sich aus erklärten Einnahmen in Höhe von 272,73 Euro und Werbungskosten in Gesamthöhe von 734,29 Euro errechnete.

Weiters machte sie neuerlich Vorsteuern im Betrag von 26.000,00 Euro geltend und gab einen steuerbaren Umsatz von 272,73 Euro, welcher in gesamter Höhe dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliege, bekannt.

Ergänzend wurde dabei ausgeführt, dass die Vermietung der [Wohnung], weiterhin als Einkunftsquelle angesehen und die Steuererklärungen sohin in diesem Sinne eingereicht werde.

Weiters wurde unter Übermittlung des neuen Mietvertrages vom 13.10.2017 dargelegt, dass es bei besagter Wohnung Mitte Oktober 2017 zu einem Mieterwechsel gekommen sei, diese sohin nicht mehr vom Ehegatten sondern von einem Dritten angemietet werde.

Mit **Einkommen-** sowie **Umsatzsteuerbescheid** vom 07.06.2018 versagte die Behörde die Berücksichtigung sowohl des aus der Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Verlustes als auch des geltend gemachten Vorsteuerguthabens. Begründend wurde jeweils auf den Bericht der USO verwiesen. Ergänzend wurde zur geltend gemachten Vorsteuer von der Behörde unter Verweis auf entsprechende Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes erläutert, dass für die Einlage von Gegenständen aus der nichtunternehmerischen Sphäre ein Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Mit **Beschwerde** vom 09.07.2018 beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung der beiden Bescheide vom 07.06.2018 und eine erklärungskonforme Veranlagung der Umsatz- sowie der Einkommensteuer 2016. Hierzu wurde nach entsprechendem Mängelbehebungsauftrag der Behörde mit Schriftsatz vom 26.09.2018 wie folgt ausgeführt:

Die streitgegenständliche Vermietung der Eigentumswohnung sei als Einkunftsquelle anzusehen, diesbezüglich liege Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG vor. Nicht hingegen liege ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO vor. Die Leistungsbeziehung sei fremdüblich und daher nicht als primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst anzusehen.

Die gemäß Angehörigenjudikatur für die steuerliche Anerkennung der Leistungsbeziehung notwendigen Kriterien seien einwandfrei erfüllt.

So sei sowohl die Schenkung des Geldbetrages als auch die Vermietung der Wohnung durch entsprechende Verträge (Meldung der Schenkung gem. §121a BAO vom 15.12.2016 und Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann vom 12.12.2016) dokumentiert und nach den allgemeinen, diesbezüglichen Vorschriften publik gemacht sowie insbesondere durch Vergebührung und Schenkungsmeldung der Finanzverwaltung zur Kenntnis gebracht worden.

Weiters würden beide Verträgen alle notwendigen inhaltlichen Bestandteile aufweisen, um von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt sprechen zu können.

Auch sei die von der Finanzbehörde angezweifelte Fremdüblichkeit des vorliegenden Sachverhaltes auch gegeben:

Unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes gelte es, Gleiches mit Gleichem zu vergleichen. Da Schenkungen zwischen einander fremden Personen jedoch nicht in dieser Form vorkämen, seien sie nicht wie andere Sachverhalte einem Fremdvergleich zu unterziehen, der einen Vertragsabschluss zwischen familienfremden Personen prüfe. Somit würde eine Schenkung, wie sie im gegebenen Sachverhalt vorliege, eine Ausnahme von dieser Beurteilung bilden und sei dem üblichen Verhalten zwischen zu einander

in familiärer Beziehung stehenden Personen in vergleichbaren Situationen nach zu beurteilen.

Unter dieser Betrachtungsweise sei es durchaus üblich, dass sich Ehepartner unentgeltlich Vermögen übertragen, worunter auch die Schenkung eines Geldbetrages falle. Des Weiteren sei es auch üblich, das zur Verfügung stehende Kapital in eine Immobilie zu investieren und diese anschließend zu vermieten.

Bezüglich des Vertragsinhaltes des Mietvertrages würden sich keinerlei Hinweise auf nicht fremdübliche Vertragsgestaltung finden, da alle vereinbarten Punkte des Mietvertrages - allen voran der vereinbarte Mietzins - einem Fremdvergleich standhielten, da diese der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis folgten. Dieser Aspekt werde auch dadurch untermauert, dass das betroffene Mietobjekt seit Oktober 2017 an eine der Vermieterin fremde Person zu durchaus vergleichbaren Bedingungen vermietet werde.

Da die Publizität und die inhaltliche Klarheit jedenfalls gegeben seien und durch die soeben dargelegten Aspekte auch von der Fremdüblichkeit der Vereinbarungen ausgegangen werden könne, habe der Tatbestand des § 22 BAO im vorliegenden Sachverhalt als nicht erfüllt zu gelten.

In ihrer abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 22.01.2019 führte die belangte Behörde nach Darlegung des Verfahrenslaufes und des festgestellten Sachverhaltes ergänzend zum Bericht der USO im Wesentlichen wie folgt aus:

Die Zuwendung eines Geldbetrages in Höhe von 141.800,00 Euro sei vom Ehegatten an die Beschwerdeführerin am 22.11.2016 erfolgt. Die entsprechende Meldung nach § 121a BAO sei am 15.12.2016 beim Finanzamt eingelangt. Bei Schenkungen sei primär zu prüfen, ob die erforderliche Publizität vorliege. Eine Einschränkung des Fremdvergleiches ergebe sich hier insoweit, als - wie es in der Beschwerde zutreffend angeführt worden sei - zwischen Fremden in der Regel keine Schenkungen erfolgten. Mit Abgabe der Schenkungsmeldung sei das Erfordernis der Publizität erfüllt worden. Jedoch sei der dazugehörige Kaufvertrag bereits am 09.06.2015 sowie der Mietvertrag am 12.12.2016 abgeschlossen worden, somit vor der Schenkungsmeldung. Zwar sei das Erfordernis der Publizität gewahrt, jedoch erscheine es unglaublich, dass die Geldmittel für den Wohnungsankauf aufgewendet wurden, da zum Zeitpunkt der bekanntgegebenen Zuwendungen ein Großteil des Kaufpreises bereits fällig gewesen sei.

Darüber hinaus unterliege auch das mit dem Ehemann abgeschlossene Mietverhältnis den Kriterien der Angehörigenjudikatur. Die Publizität und das Gebot eines klaren, eindeutigen Inhaltes sei durch den am 12.12.2016 abgeschlossenen Mietvertrag gewahrt worden.

Das Kriterium der Fremdüblichkeit könne durch den neun Monate später mit einem Fremden abgeschlossenen Mietvertrag geprüft werden und führe diese Überprüfung aus folgenden Gründen zu einer vorliegenden Fremdunüblichkeit:

- Dem Ehegatten sei für sein auf unbestimmte Zeit abgeschlossenes Mietverhältnis ein Hauptmietzins von 400,00 Euro berechnet worden, dem Fremden hingegen für sein auf 5 Jahre befristetes Mietverhältnis ein Hauptmietzins von 413,64 Euro.

- Das im Angehörigenverband abgeschlossene Mietverhältnis sehe eine Direktverrechnung der Betriebskosten vor, das mit einem Fremden abgeschlossene nicht.
- Es sei dem Ehemann im Vertrag zugestanden worden, dass der Mietzins für die ersten drei Vertragsmonate erst im Februar fällig werde.

Somit würden sich drei fremdunübliche Punkte des Mietvertrages ergeben und sei daher das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen.

Mangels Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses erübrige sich auch ein Eingehen auf die Frage, ob im vorliegenden Fall steuerliche Liebhaberei vorliege. Der Prüfung von Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei sei nämlich die Frage, ob die Einkünfte überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer gesetzlich aufgezählten Einkunftsart erwirtschaftet worden seien, vorgeschaltet.

Da somit keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG vorliege, liege auch kein unternehmerisches Tätigwerden vor. Die Anschaffung der Wohnung und des ursprünglich mit angeschafften Garagenabstellplatzes sei für private Zwecke erfolgt.

Durch den mit 16.10.2017 abgeschlossenen Mietvertrag sei es in der Folge zu einer Einlage aus dem Privatvermögen gekommen, welche nachträglich - trotz unternehmerischer Tätigkeit - nicht zum Vorsteuerabzug aus dem Wohnungsankauf berechtige.

Da das im Angehörigenverband abgeschlossene Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen sei, ändere sich nichts an den Feststellungen des Erstbescheides und sei wie im Spruch der Beschwerdeentscheidung zu entscheiden gewesen.

Nach fristgerecht eingebrachten **Vorlageanträgen** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Beschluss** vom 11.02.2019 gab das erkennende Gericht der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt bekannt, dass es vorläufig davon ausgehe, dass das Mietverhältnis mit ihrem Ehegatten steuerlich anzuerkennen sei, und forderte die Beschwerdeführerin auf, innerhalb von drei Wochen die in Zusammenhang mit dem Wohnungskauf sowie der Vermietung erfolgten Zahlungsflüsse bekannt zu geben und diese zu belegen.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin gab in Beantwortung dieses Beschlusses bekannt, die Zahlungen für den Erwerb der Wohnung seien über ein Treuhandkonto abgewickelt worden. Der damals beauftragte Notar habe zum Nachweis der Zahlungsflüsse vom Treuhandkonto an die Verkäuferseite Bildschirmdrucke zur Verfügung gestellt, welche diesem Schreiben angeschlossen würden.

Hieraus sei ersichtlich, dass die erste Kaufpreiskasse in Höhe von EUR 15.600 brutto bereits im Jahr 2015 an die Verkäuferseite geleistet worden sei. Die darin enthaltene Vorsteuer in Höhe von 2.600 Euro sei noch nicht im Jahr 2015 sondern erst gemeinsam mit den unten angeführten weiteren Zahlungen im Jahr 2016 (somit im Jahr der Übergabe der Wohnung) im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für 2016 geltend gemacht worden.

Die restlichen Kaufpreisteile in der Höhe von gesamt 140.400 Euro brutto (46.800 Euro plus 49.920 Euro plus 43.680 Euro) seien im Jahr 2016 an die Verkäuferseite geflossen.

Die Rückzahlung des auf den KFZ-Abstellplatz entfallenden Kaufpreisanteils in Höhe von 19.560 Euro brutto sei im Jahr 2017 erfolgt. Die Rückgängigmachung des darauf entfallenden Vorsteuerabzugs in Höhe von 3.260 Euro sei in der Umsatzsteuererklärung 2017 leider unterblieben, da diese Information bei der Erstellung der Umsatzsteuererklärung 2017 leider übersehen worden sei. Ebenso sei die Korrektur der Absetzung für Abnutzung in der Einkommensteuererklärung für 2017 unterblieben. Diesbezüglich würden nach Ergehen der Entscheidung unverzüglich berichtigte Abgabenerklärungen für 2017 und hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung auch für 2018 eingereicht werden.

Im Jahr 2016 sei die anteilige Miete für den Monat Dezember 2016 in Höhe von 300 Euro brutto bar vereinnahmt worden. Über diese Mieteinnahmen lägen keine gesonderten Nachweise vor; die Aufnahme in die Umsatzsteuererklärung könne wohl als am geeignetsten hierfür angesehen werden (Einnahmen netto EUR 272,73 plus 10 % Umsatzsteuer = EUR 300 brutto).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Beschwerdeführerin erwarb mit Wohnungskaufvertrag vom 09.06.2015 die noch zu errichtende [Wohnung] (Wohnung) sowie den KFZ-Abstellplatz Nr. [NR] (KFZ-Abstellplatz) besagter Liegenschaft, welche in Summe über bis zu 41 Wohnungen bzw. Büros verfügen sollte. Die Übergabe und Übernahme in den tatsächlichen Besitz der Käuferin sollte mit Fertigstellung und Übergabe des Vertragsgegenstandes erfolgen. Als spätester Übergabetermin des eigentlichen Vertragsgegenstandes und der Gesamtanlage wurde der 30.09.2017 vereinbart.

Laut den vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vorgelegten Kontoauszügen wurden für die Anschaffung der Wohnung und des KFZ-Abstellplatzes folgende Zahlungen an den Treuhänder getätigt, die dieser zeitnah zur Einzahlung an den Bauträger überwies:

Datum	Zahlung
21.10.2015	15.600,00 Euro
29.07.2016	46.800,00 Euro
03.10.2016	18.720,00 Euro
03.10.2016	31.200,00 Euro

15.11.2016	3.120,00 Euro
28.11.2016	14.040,00 Euro
8.11.2016	26.520,00 Euro
in Summe	156.000,00 Euro

Des weiteren wurden von der Beschwerdeführerin 2017 die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% und die Eintragungsgebühr von 1,1% des Bruttokaufpreises sowie die im Kaufvertrag vereinbarte Zahlung an den Treuhänder von 2.240,00 Euro zuzüglich 20% USt entrichtet.

Mit Schenkung vom 22.11.2016 wurde der Beschwerdeführerin von ihrem Ehegatten ein Betrag von 141.800,00 Euro zugewendet, den er der Beschwerdeführerin bereits vorher zur Verfügung gestellt hatte, um mit diesem den Wohnungskauf zu finanzieren. Eine entsprechende Anzeige der Schenkung gemäß § 121a BAO wurde am 15.12.2016 bei der Finanzbehörde eingebracht.

Bereits zum Zeitpunkt der obgenannten Zahlungen hatte die Beschwerdeführerin eine Vermietungsabsicht bezüglich der erworbenen Wohnung, nicht jedoch für den KFZ-Abstellplatz.

Zum 01.12.2016 meldete die Beschwerdeführerin die Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit beim zuständigen Finanzamt an und erklärte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der gegenständlichen Wohnung zu erwarten. Im Zuge dessen beantragte sie die Regelbesteuerung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2016.

Datiert mit 12.12.2016 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten ein schriftlicher Mietvertrag - welcher auch vergebührt wurde - über die beschwerdegegenständliche Wohnung abgeschlossen. Demgemäß begann das unbefristete Mietverhältnis mit 12.12.2016. Als Miete wurden 440,00 Euro (inkl. 10 % USt.) festgesetzt und vereinbart, dass die Betriebskosten und deren Akontozahlungen, direkt vom Ehegatten bei der Eigentümergemeinschaft bzw. Hausverwaltung beglichen werden sollten. Während die vereinbarten Mietzahlungen grundsätzlich monatlich im Vorhinein fällig wurden, wurde für die Miete der Monate Dezember 2016, Jänner und Februar 2017 davon abweichend vereinbart, dass diese in Summe bis spätestens 15. Februar 2017 zu überweisen oder bar beglichen werden sollte. Als Kautions wurde dem Mieter ein Betrag von EUR 1.200,00 vorgeschrieben, der bis zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung durch Barzahlung oder Überweisung zu leisten war. Der KFZ-Abstellplatz war nicht Gegenstand des Vertrags.

Der Ehemann der Beschwerdeführerin nutzte die Wohnung für Übernachtungen, wenn er in [Ort] beruflich tätig war, und übergab der Beschwerdeführerin die Miete für Dezember 2016 in Höhe von 300,00 Euro in bar.

Mit Aufhebungsvertrag vom 13.04.2017 wurde der Kaufvertrag hinsichtlich des KFZ-Abstellplatzes Nr. [NR] in allen seinen Punkten rückwirkend aufgehoben und an die Beschwerdeführerin am 16.05.2017 ein Betrag in Höhe von 19.560,00 Euro überwiesen. Als Bruttokaufpreis für die Wohnung wurden 136.440,00 EUR festgehalten.

Beginnend mit 16.10.2017 fand ein Wechsel des Mieters der Wohnung statt und wurde ein neuer, auf fünf Jahre befristeter Mietvertrag mit einem Dritten abgeschlossen. Der nun vom Mieter monatlich geschuldete Betrag von 573,00 Euro (inkl. USt) besteht aus einem Hauptmietzins von 455,00 Euro (inkl. 10% USt) sowie aus den laufenden Betriebskosten in Höhe von 118,00 Euro (inkl. 20% USt). Die bei Mietbeginn zu erlegende Kautions wurde mit 1.365,00 Euro vereinbart.

Im Zuge der Steuererklärungen 2016 machte die Beschwerdeführerin unter anderem Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 272,73 Euro sowie - basierend auf Anschaffungskosten des Gebäudes in der Höhe von 97.904,80 Euro, welche auch den Kaufpreisanteil der Garage beinhalten - eine Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (AfA) in Höhe von 734,29 Euro geltend. Weiters begehrte sie einen Vorsteuerabzug von 26.000,00 Euro und erklärte einen steuerbaren Umsatz (10% USt) von 272,73 Euro.

In den darauf folgenden Jahren erklärte die Beschwerdeführerin für das Kalenderjahr 2017 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung in Höhe von 4.487,08 Euro sowie für das Jahr 2018 in Höhe von 3.793,45 Euro.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde und der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen, dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, insbesondere aus der Einsicht in das Grundbuch, die Daten des Abgabensinformationssystems des Bundes, der übermittelten Kauf- und Mietverträge sowie aufgrund folgender **Beweiswürdigung**:

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich, ob die Beschwerdeführerin bereits bei Ankauf der Wohnung die Absicht hatte, diese zu vermieten. Das Finanzamt geht im Hinblick darauf, dass die Wohnung zunächst von ihrem Ehegatten gemietet wurde, davon aus, dass die Wohnung für die private Nutzung angeschafft wurde.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin mit der Übergabe der Wohnung erst im Jahr 2017 (vereinbarter spätester Übergabetermin laut Kaufvertrag: 30.09.2017) rechnen konnte und diese ab diesem Zeitpunkt an einen fremden Mieter zu durchaus fremdüblichen Bedingungen vermietete.

Da die Eintragung im Grundbuch erst im Jahr 2017 erfolgte, ist davon auszugehen, dass die Wohnhausanlage auch erst im Jahr 2017 fertiggestellt wurde. Dass die Beschwerdeführerin bereits vor Fertigstellung der Wohnhausanlage bemüht war, die Wohnung zu vermieten, spricht dafür, dass die Vermietungsabsicht bereits anfänglich und so auch zum Zeitpunkt der für den Eigentumserwerb erfolgten Zahlungen vorhanden war. Der Umstand, dass zunächst an den Ehemann vermietet wurde, stellt hingegen -

entgegen der Ansicht der belangten Behörde - aus folgenden Gründen kein Indiz dafür dar, dass die Wohnung für private Zwecke angekauft wurde:

Das Finanzamt versagte der Beschwerdeführerin die steuerliche Berücksichtigung der Vermietung der Wohnung als Einkunftsquelle für das Jahr 2016 mit der Begründung, dass es als fremdunübliches Vorgehen zu werten sei, wenn jemand einer Person die finanziellen Mittel in Form einer Schenkung für den Erwerb einer Eigentumswohnung zuwende, damit der Schenkende diese Wohnung in einem zweiten Schritt wieder selbst anmieten könne.

Das Finanzamt übersieht jedoch insbesondere in der Begründung seines Erstbescheides, dass zwischen der Anschaffung des vermieteten Objekts und dessen Finanzierung einerseits und der Vermietung andererseits zu unterscheiden ist (vgl. VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135). Im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Fremdüblichkeit der Mietverträge, nicht hingegen die Fremdüblichkeit der Finanzierung der Errichtung des vermieteten Objekts zu beurteilen.

Dass für die Schenkung - welche rechtlich korrekt unter Einhaltung der Vorgaben des § 121a BAO durchgeführt wurde - private Gründe ausschlaggebend waren, bestreitet die Beschwerdeführerin ohnedies nicht und liegt dies vielmehr im Wesen einer Schenkung. Daraus kann jedoch nicht auf eine Fremdunüblichkeit der Vermietung geschlossen werden.

Zur steuerlichen Anerkennung des Mietvertrages mit dem Ehegatten ist festzuhalten:

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

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 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 (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028; 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 sich bei gegenständlichem Mietvertrag, wie es auch die Behörde in ihren Ausführungen zugesteht, unstrittig um eine Vereinbarung mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt handelt, die, nicht zuletzt durch die Vergebührung des Vertrages sowie der Nutzung der Wohnung durch den Ehegatten, auch nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt.

Nach Ansicht des Finanzamts zeigt jedoch ein Vergleich zwischen der Vereinbarung, die mit dem Ehegatten abgeschlossen und jener Vereinbarung, die 2017 mit einem Dritten geschlossen wurde, in folgenden Punkten des Bestandsvertrages mit dem Ehegatten Abweichungen, weswegen der mit dem Ehemann abgeschlossene Mietvertrag fremdunüblich und daher steuerlich nicht anzuerkennen sei:

- Dem Ehegatten ist für sein auf unbestimmte Zeit abgeschlossenes Mietverhältnis ein Hauptmietzins von (lediglich) 400,00 Euro (netto) berechnet worden, dem Fremden hingegen für sein auf fünf Jahre befristetes Mietverhältnis ein Hauptmietzins von 413,64 Euro (netto).
- Das im Angehörigenverbund abgeschlossene Mietverhältnis sieht eine Direktverrechnung der Betriebskosten vor, das mit dem Dritten abgeschlossene nicht.
- Es ist (nur) dem Ehegatten im Vertrag zugestanden worden, dass der Mietzins für die ersten drei Vertragsmonate erst im Februar fällig war.

Diese Argumentation vermag jedoch aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen.

Ein wesentliches Kriterium für die Fremdüblichkeit von Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Vereinbarung (und Bezahlung) einer angemessenen Miete. Wenn die Behörde nun angesichts des (erst) im Folgejahr mit einem Dritten vereinbarten, um monatlich 13,64 Euro (netto) höheren Hauptmietzinses, der mit dem Ehegatten vereinbarten Mietzinshöhe die Fremdüblichkeit abspricht, so ist dem entgegenzuhalten, dass es der allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung entspricht, wenn es bei Neuabschlüssen von Bestandsverträgen im Vergleich zum vorhergehenden Vertrag auch zu einer Mietzinserhöhung kommt. Die gegebene Erhöhung von ca. 3,4% hält sich somit unter Berücksichtigung der jährlichen Inflation und dem Umstand, dass sich der

Mietenmarkt in dem Zeitraum zwischen den Abschlüssen der Mietverträge erheblich verändert hat und sich die Mieten bei Neuvermietung generell wesentlich erhöhten, in einem nachvollziehbaren Rahmen. Darüber hinaus kann auch nicht übersehen werden, dass die Wohnung an den Ehemann zu einem Zeitpunkt vermietet wurde, zu dem die Wohnhausanlage noch nicht fertiggestellt war, und dieser daher mit Belästigungen durch Bautätigkeiten rechnen musste, was ebenfalls einen Mietabschlag zur Folge haben muss. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei dem mit dem Ehegatten vereinbarten Hauptmietzins jedenfalls um einen fremdüblichen gehandelt haben muss, und es lediglich zu einer üblichen Mietzinsanpassung im Zuge der Erstellung eines Neuvertrages kam.

Anzumerken ist weiters, dass das Gesetz für die befristete Vermietung von Neubauwohnungen, welche nicht in den Vollarwendungsbereich des MRG fallen, keinen im Verhältnis zur unbefristeten Vermietung zwingend niedrigeren Mietzins vorschreibt und ein solcher nach Erfahrungen des Gerichts bei Neubauwohnungen auch in der wirtschaftlichen Praxis nicht zur Anwendung kommt. Auch liegen keine anderen Anhaltspunkte vor, welche die Höhe des vereinbarten Mietzinses als fremdunüblich erscheinen ließen.

Die beiden weiteren von der Behörde angesprochenen Punkte der Direktverrechnung der Betriebskosten sowie des Zugeständnisses, dass der Mietzins für die ersten drei Vertragsmonate erst im Laufe des dritten Monats fällig wird, mögen zwar ungewöhnlich sein, jedoch sind diese für die Beurteilung der Fremdüblichkeit lediglich von untergeordneter Bedeutung und können aus den folgenden Überlegungen nicht dazu führen, dass der gesamten Vereinbarung die steuerliche Berücksichtigung zu verwehren ist:

Der Umstand, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin die Betriebskosten direkt an die Hausverwaltung überwies, während der fremde Mieter diese der Beschwerdeführerin überweist, ist insofern unerheblich, als jedenfalls beide Mieter die Betriebskosten gesondert neben der Miete zu entrichten hatten bzw. haben.

Auch die unterschiedlichen Zahlungskonditionen deuten nach Ansicht des erkennenden Gerichtes lediglich darauf hin, dass das Mietverhältnis mit dem Ehemann nur als Überbrückung - bis ein fremder Mieter gefunden werden konnte - gedacht war. Darüber hinaus können unregelmäßige Mietzahlungen zwar ein Indiz für eine nicht fremdübliche Umsetzung eines Mietvertrages sein, so kann jedoch selbst unter fremden Mietern eine verspätete Mietzahlung vorkommen, ohne dass das Mietverhältnis deswegen sofort beendet wird. Die Nichtanerkennung eines Mietverhältnisses unter nahen Angehörigen allein aus diesem Grund wäre daher eine „Überspitzung“ der „Angehörigenjudikatur“ des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.02.1988, 87/14/0036). Unter Berücksichtigung dessen, dass es sich bei gegenständlichem Mietvertrag um einen unbefristeten handelt, lediglich für die ersten drei Monate eine Unregelmäßigkeit der Mietzinszahlungen vereinbart wurde und diese somit bezogen auf das Gesamtbild eines unbefristeten Vertrages eine nur sehr kleine Abweichung darzustellen vermag, sowie angesichts

dessen, dass den vereinbarten Mietzahlungen vom Ehegatten entsprechend nachgekommen wurden, vermögen diese anfänglich unregelmäßigen vereinbarten Mietzahlungen nach Ansicht des erkennenden Gerichtes nicht dazu führen, dass der Mietvertrag in seiner Gesamtheit für den Bereich des Abgabenrechts keine Anerkennung findet (vgl. BFG 28.06.2016, RV/2100444/2012).

Zusammenfassend ist sohin erkennbar, dass beim Vergleich der Kriterien, die für oder gegen eine fremdübliche bzw. marktkonforme Vermietung sprechen, jene Kriterien, die für eine Fremdüblichkeit des Mietvertrages sprechen, in ihrer Gesamtheit deutlich überwiegen.

Für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046) aber auch entscheidend, dass die vertraglichen Vereinbarungen tatsächlich erfüllt werden.

Im gegenständlichen Fall wurde durch entsprechende Belege nachgewiesen, dass Mietentgelte in der vereinbarten Höhe entrichtet wurden. Auch wurde die Wohnung vom Ehemann der Beschwerdeführerin als Übernachtungsmöglichkeit in Graz verwendet, was durch die Feststellungen der Außenprüfung bestätigt wird. Der Mietvertrag wurden in seinen wesentlichen Punkten daher wie vereinbart umgesetzt.

Abschließend wird festgestellt, dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten – wie vom Finanzamt eingewendet – im gegenständlichen Fall nicht vorliegt.

Unter einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinn des § 22 BAO versteht man eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Eine solche ist bei gegenständlicher Mietvereinbarung nicht zu erkennen, weil der Sinn der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann getroffenen Vereinbarungen wohl darin gesehen werden muss, der Beschwerdeführerin eine Einkunftsquelle zu schaffen. Darin ist weder eine ungewöhnliche noch unangemessene Vorgangsweise zu erkennen.

Der Umstand, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin die Geldmittel zum Ankauf der Wohnung schenkte, deutet entgegen der Ansicht der belangten Behörde auch nicht darauf hin, dass die Wohnung für persönliche Zwecke genutzt werden sollte, weil es in diesem Fall nicht wesentlich gewesen wäre, wer die Wohnung anschafft. Daraus ist vielmehr zu erschließen, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin die Möglichkeit geben wollte, sich eine Einkunftsquelle zu schaffen. Im Hinblick darauf, dass die Beschwerdeführerin aus der Vermietung der Wohnung seit 2017 Überschüsse erwirtschaftet, ist ihr dies auch gelungen, weshalb das erkennende Gericht die schon beim Ankauf der Wohnung vorhandene Vermietungsabsicht als erwiesen ansieht.

Dass für den KFZ-Abstellplatz keine Vermietungsabsicht bestand, zeigt sich schon daran, dass dieser niemals vermietet wurde.

Rechtlich folgt daraus:

1. betreffend Umsatzsteuer

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

Die unternehmerische Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss damit zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, d.h. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein.

Nur Umsätze, die von Unternehmern ausgeführt werden, sind der Umsatzsteuer zu unterziehen. Auch Vorsteuern können nur von Unternehmern in Abzug gebracht werden.

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Unionsrechtes in Betracht.

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit, verweist der Verwaltungsgerichtshof dabei auf das Urteil des EuGH vom 26.9.1996, C-230/94, Enkler, und vertritt dabei die Auffassung, dass die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen sei und es dabei an einer wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere fehle, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem anderen einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.3.2013, 2009/15/0215; BFG 28.9.2015, RV/3100391/2011). Wesentlich zur Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist somit ebenfalls wie für das Ertragssteuerrecht das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung, wobei dies an Hand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen ist (siehe dazu auch: *Mayr* in SWK 17/2016 und die dort zitierte Judikatur).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Die Vorsteuern in Zusammenhang mit Leistungen zwischen nahen Angehörigen, denen mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, sind nicht abzugsfähig (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG 19945, § 12 Tz 153). Nahe

Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Der Kreis der Angehörigen iSd § 25 BAO ist zwar nicht maßgeblich (keine formale Anknüpfung); der Ehegatte zählt jedoch regelmäßig zum Kreis der nahen Angehörigen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen.

Gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre.

Da - wie oben festgestellt - die Vermietung an den Ehegatten als fremdüblich zu qualifizieren ist, liegt bereits 2016 eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 vor. Auch die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegen könnte, führt zu keinem anderen Ergebnis, da die Beschwerdeführerin bereits 2017 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 4.487,08 Euro und für das Jahr 2018 in Höhe von 3.793,45 Euro erklärte.

Aufgrund der beantragten Regelbesteuerung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 sind die Umsätze der Umsatzsteuer zu unterziehen und können Vorsteuern in Abzug gebracht werden.

Gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994 haben Unternehmer, deren Gesamtumsatz aus Tätigkeiten, die nicht unter die §§ 21 und 23 EStG 1988 fallen, in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre nicht mehr als 110.000,00 Euro betragen hat, die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).

Angesichts dessen, dass die Beschwerdeführerin erst im streitgegenständlichen Jahr ihre unternehmerische Tätigkeit aufgenommen und die genannte Umsatzschwelle nicht erreicht hat, hat sie ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten zu versteuern und entsteht für sie die Steuerschuld erst bei Vereinnahmung des Entgelts. Analog dazu steht ihr der Vorsteuerabzug aber auch erst dann zu, wenn neben der Erfüllung der Voraussetzungen gemäß § 12 Abs 1 Z 1 lit a Satz 1 UStG 1994 auch die entsprechenden Zahlungen von ihr geleistet worden sind.

Die Beschwerdeführerin hat daher die von ihr 2016 eingenommene Miete in Höhe von 272,73 Euro der Umsatzsteuer zu unterziehen.

An Vorsteuer können daher ebenfalls nur jene Beträge berücksichtigt werden, die auf Zahlungen im Kalenderjahr 2016 für den Erwerb der Wohnung entfallen. Da von den 2016 nachweislich geleisteten Zahlungen in Höhe von 140.400,00 Euro nur 136.440,00 Euro auf den Ankauf der Wohnung entfallen, sind auch nur die darauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer in Abzug zu bringen.

Die Berechnung der Vorsteuer hat damit folgendermaßen zu erfolgen:

Kaufpreis brutto	136.440,00 Euro
Kaufpreis netto	113.700,00 Euro
Umsatzsteuer 20%	22.740,00 Euro

Einkommensteuer

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. Werbungskosten sind 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).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch 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 (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.

Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

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 oder der Bundesminister für Finanzen an Hand geeigneter Kriterien

(z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festgelegt hat.

Die auf Grund der Ermächtigung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ergangene Verordnung (GrundanteilV, BGBl II Nr. 99/2016) bestimmt auszugsweise:

"§ 1. Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist der Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Ohne Nachweis ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu ermitteln.

§ 2. (1) [...]

(2) In Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene Grundstücke (baureifes Land) mindesten 400 Euro beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens

- 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst [...]"

Da der KFZ-Abstellplatz nicht Bestandteil des Mietvertrages war, dieser somit nicht der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist und bei dieser auch keine diesbezügliche Vermietungsabsicht vorhanden war, können die hierfür angefallenen Kosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Im Hinblick darauf, dass die Wohnung in einem Gebäude mit mehr als zehn Wohneinheiten und in einer Stadt mit über 100.000 Einwohner liegt, ist für die Berechnung der AfA ein Gebäudewert von 70% der Anschaffungskosten heranzuziehen.

Es ergeben sich somit folgende Anschaffungskosten:

Kaufpreis netto	113.700,00 Euro
GrESt 3,5% des Kaufpreises (brutto)	4.775,40 Euro
Eintragungsgebühr 1,1% des Kaufpreises (brutto)	1.500,84 Euro
Notarkosten anteilig (87%)*	1.959,10 Euro
Anschaffungskosten gesamt	121.935,34 Euro
abzüglich 30% Grundanteil	85.354,74 Euro

*Der Anteil an den Kosten der notariellen Abwicklung errechnet sich folgendermaßen:

Gesamtkaufpreis inkl. Kfz-Abstellplatz	156.000,00 Euro
Kaufpreis der Wohnung	136.440,00 Euro
ergibt Anteil	87,46%
von 2.240,00 Euro netto ergibt	1.959,10 Euro

Die Berechnung der Absetzung für Abnutzung 2016 erfolgt damit - im Hinblick darauf, dass die Wohnung erst ab Dezember 2016 genutzt werden konnte - folgendermaßen:

Anschaffungskosten	85.354,74 Euro
AfA 1,5%	1.280,32 Euro
davon die Hälfte	640,16 Euro

Die Berechnung des Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen ergibt sich damit in folgender Weise:

Einnahmen	272,73 Euro
AfA	640,16 Euro
Überschuss	-367,43 Euro

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 die vorliegenden Rechtsfrage der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Sinne der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt wurde und sich das gegenständliche Vorgehen zur Berechnung der Umsatzsteuer sowie der Einkommenssteuer direkt aus dem Gesetz ergibt, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. März 2020

