

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache [...], [...], vertreten durch ***1***, über die Beschwerde vom 6. Dezember 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2011 bis 2016 mit Ausfertigungsdatum 25.10.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) erzielte auch in den Jahren 2011 bis 2016 unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2. Beim Bf. fand eine die Jahre 2011 bis 2016 umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Den Prüfungsfeststellungen folgend verfügte die Abgabenbehörde für diese Jahre hinsichtlich der bisher veranlagten Umsatzsteuer und Einkommensteuer mit Bescheiden vom 25.10.2017 die Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 1 BAO und fertigte gleichzeitig neue Sachbescheide aus.

3.1. Die Prüferin stellte unter anderem in Tz. 2 des Berichtes vom 20.10.2017 (ABNr. ***2***) fest, dass der Bf., in der sechs Wohnungen umfassende in den Jahren 2011 und 2012 neu

hergestellten Wohnanlage, ab August 2012 die Wohnung W 5 mit dem Abstellplatz 5 an seine Tochter um einen fremdunüblichen niedrigen Mietzins vermietet habe. Die Nettomieten betrugen für diese sechs Wohnungen pro m² Wohnnutzfläche:

Wohnung	m ²	€	€/m ²
W1	51,77	390,00	7,53
W2	52,70	390,00	7,40
W3	71,83	510,00	7,10
W4	71,91	510,00	7,09
W5	83,20	341,80	4,10
W6	88,58	700,00	7,90

3.2. Der schriftliche - nicht unterzeichnete - Mietvertrag zwischen dem Bf. und seiner Tochter halte dem Fremdvergleich nicht stand. So seien die Höhe des monatlichen Mietzinses, die Mietdauer auf unbestimmte Zeit, die fehlenden Betriebskostenvorauszahlungen - Betriebskostenverrechnung familienintern im Nachhinein nach den vorhandenen der Tochter zur Verfügung stehenden liquiden Mittel - nicht fremdüblich. Die Wohnraumüberlassung stelle keine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit dar, sondern seien private Erwägungen im Vordergrund gestanden. Durch die Nichtanerkennung eines Mietverhältnisses zwischen dem Bf. und seiner Tochter fielen diese Zahlungen aus dem Verrechnungskreis der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, womit auch der Verlust des anteiligen Vorsteuerabzuges verbunden sei. Die für die Wohnung W5 und den Autoabstellplatz AP5 erklärten Erlöse laut Buchhaltung gelangen nicht in Ansatz, die Werbungskosten und der Vorsteuerabzug seien den ideellen Anteilen entsprechend (gesamte Anteile 518, Top W5 90/518, Autoabstellplatz AP5 7/518) um 18,726 % zu kürzen.

3.3. Zu der im Zuge der Schlussbesprechung eingewandten Hausmeistertätigkeit der Tochter, die sich auf zehn Stunden zu € 12/h im Monat belaufe, was einem Betrag von € 120,00 und einer Miete von € 1,45/m² entspreche, hielt die Prüferin fest, das zwischen Familienfremden jedenfalls ein Dienstvertragsabschluss über die Hausmeistertätigkeit notwendig geworden wäre.

3.4. Zu dem im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegten Gutachten des Architekten DI ***3***, der die Wohnung W5 mit der Wohnung W4 verglichen habe und im Endergebnis für die W5 zu einem Mietzins von € 4,97/m² gelangt sei, führte die Prüferin aus, dass der Mietzinsabschlag von 20 % für die Beeinträchtigung durch die PKW-Stellplätze zu hoch sei und demzufolge auch bei den Wohnungen W1 und W 2 ein Abschlag anzusetzen sei.

Abschließend hielt die Prüferin in dieser Textziffer fest, dass sich für die Jahre 2012 und 2013 im Steuerakt keine detaillierte Einnahmen-Ausgabenrechnung befunden habe, weshalb nicht ersichtlich gewesen sei, zu welchen Bedingungen die Vermietung der Wohnung W5 erfolgte und dass die Tochter des Bf. in dieser Wohnung wohnte.

3.5. Unter Tz. 3 vermerkte die Prüferin, dass der Bf. im Zuge der Schlussbesprechung bekannt gegeben habe, dass die Tochter das Studium bereits im Jahr 2012 abgeschlossen gehabt habe. Die im Jahr 2012 für zwölf Monate und im 2013 für zehn Monate geltend gemachten Kosten seien nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

3.6.1. Die Prüferin verminderte die in den Jahren 2012 bis 2016 erklärten Einnahmen (Erlöse) laut Buchhaltung um jene für die W5 und den AP5 (€: 1.450,80 [10 % 1.410,80, 20 % 40,00], 3.979,80 [10 % 3.759,80, 20 % 220,00], 4.418,00 [10 % 4.198,00, 20 % 220,00], 4.341,60 [10 % 4.101,60, 20 % 240,00] und 4.439,25 [10 % 4.193,85, 20 % 245,40]).

3.6.2. Die Werbungskosten wurden jeweils um 18,726 % gekürzt (2012 bis 2016 Absetzung für Abnutzung €: 1.399,10, 2.845,58, 2.845,58, 2.896,32 und 2.881,94; Fremdfinanzierungskosten €: 104,37, 1.030,84, 119,24, 24,88 und 25,58; Instandhaltung/Instandsetzungskosten 2015 € 350,71 und 2016 € 578,72; die übrigen Werbungskosten 2011 bis 2016 €: 3.731,49, 1.040,28, 1.040,98, 1.530,68, 1.605,45 und 1.359,64).

3.6.3. Die Erlöse für die W5 und den AP5 wurden aus den Umsatzerlösen (10 % und 20 %) der Jahre 2012 bis 2016 ausgeschieden.

3.6.4. Die geltend gemachten Vorsteuern wurden in den Jahren 2011 bis 2016 ebenfalls um 18,726 % (€ -5.260,61, € -24.061,83, € -403,21, € -288,34, € -239,50 und € -277,56) gekürzt.

4. Aufgrund der bescheidmäßig verlängerten Einreichfrist für eine Beschwerde wurde mit Schreiben vom 5.12.2017 fristgerecht Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2016 erhoben. Die steuerliche Vertretung des Bf. brachte bezüglich der "Vermietung der W5 - Fremdvergleich" im Wesentlichen vor:

4.1. Im gegenständlichen Fall gebe es ein nicht unterfertigtes Mietkonzept. Es liege ein mündlicher Mietvertrag vor, in dem exakt dieselben Vereinbarungen getroffen worden seien, wie mit den anderen Mietern. Die Vertragsdauer sei zwar nicht mit drei Jahren bestimmt worden, das könne aber nicht als unüblich bezeichnet werden. Es sei vereinbart worden, dass die Tochter in der Wohnung solange bleiben könne, bis sie durch Beruf oder eine private Beziehung einen anderen Lebensmittelpunkt begründe. Im Übrigen gäbe es alte Verträge, in denen eine unbestimmte Dauer angeführt sei.

4.2. Das Mietverhältnis trete nach außen in Erscheinung. Der Name sei an der Glocke angebracht, die Post werde an diese Adresse zugestellt, die Mitbewohner wissen, dass die

Tochter dort wohne und sie nehme hausmeisterliche Arbeiten wahr. Die Miete werde überwiesen. Die fehlende Vergebühung sei kein Indiz und sei 2016 für Wohnungsverträge abgeschafft worden.

4.3. Zur "Fremdüblichkeit der Miethöhe": Der Bf. habe den gerichtlich beeideten Gutachter DI ***3*** für die Beurteilung der erzielbaren Wohnungsmieten beauftragt, zu dem kein Naheverhältnis bestehe. Dieser vergleiche die Wohnung W5 mit der auf derselben Etage liegenden Wohnung W4 und komme zu einem Abschlag von 30 % ($W4 \text{ € } 7,09/\text{m}^2 - 30 \% = \text{€ } 4,97/\text{m}^2$).

Zu der Ansicht der Prüferin, dass ein Abschlag von 20 % wegen der Beeinträchtigung durch die PKW-Stellplätze nicht gerechtfertigt sei und Abschläge auch bei den Wohnungen W1 und W2 anzusetzen seien, sei zu sagen, dass diese Wohnungen in den Sanitärbereichen keine Fenster aufweisen, die geöffnet werden können. Damit können das Ankommen und Wegfahren von Autos nicht registriert werden. Für das dahinter gelegene Wohnzimmer könne eine Geräuschbelästigung durch die Carports nicht gegeben sein. Hingegen lägen die sechs Carports unter ihren Wohnräumlichkeiten, wodurch sie durch den Lichteinfall der Autos und durch das Geräusch von Autos und Mopeds gestört werde. Ihre Wohnung sei auch nach Norden ausgerichtet, während sich im Süden Balkone und im Erdgeschoß gedeckte Terrassen und Gartenanteile befinden. Der Gutachter habe die Liegenschaft besichtigt und bewusst die W4 mit der W5 verglichen.

4.4. "Zur Hausmeistertätigkeit": Es gebe keine Wohnanlage, in der nicht jemand für die wöchentliche Nassreinigung des Stiegenhauses und die reibungslose Müllentsorgung sorgen müsse, beziehungsweise Anlaufstelle für Anliegen der Mieter und Allfälliges sei. Ob die Berücksichtigung des Entgeltes in Form eines Abzuges bei der Miete geschehe oder als Gehaltsauszahlung abgewickelt werde, komme wirtschaftlich gesehen auf das dasselbe heraus und komme im Wirtschaftsleben durchaus vor. Es sei nicht sachgerecht, diesen Teil des Leistungsaustausches zu negieren.

4.5. "Zu den Betriebskosten": Die Betriebskosten seien bisher sehr wohl bezahlt worden, um eine klare Linie gegenüber dem zweiten Kind zu haben. Bargeschäfte seien anzuerkennen, sonst hätte der Gesetzgeber nicht die Registrierkassenpflicht eingeführt. Die Barzahlung sei immer Anlass für einen Informationsaustausch gewesen.

4.6. "Liebhabereibetrachtung": Das Mietverhältnis sei anzuerkennen und damit auch eine Liebhabereibetrachtung anzustellen. Die Wohnung bringe einen positiven Überschuss und es sei keine Fremdfinanzierung gewählt worden, um eine Steuerreduzierung anzustreben.

4.7. Der Vereinbarung liege ein angemessener Leistungsaustausch zugrunde, weshalb das Ausscheiden der Wohnung aus dem Unternehmensbereich nicht richtig sei. Nach Doralt, § 2 TZ 165/2 würde, auch wenn die Abwicklung dieses Mietverhältnisses unüblich wäre, dies nicht

unbedingt dazu führen, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt werde. Maßgebend sei die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. *"Wäre die Errichtung des Wohnblocks nicht in den Prüfungszeitraum gefallen, hätte wohl niemand die USt-Zahllast und den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gekürzt!"*

4.8. Zur auswärtigen Ausbildung der Tochter wurde lediglich beantragt, im Falle der Nichtanerkennung des Mietverhältnisses mit der Tochter, die im wiederaufgenommenen Verfahren gestrichene außergewöhnliche Belastung zuzuerkennen.

Die auf der Seite eins aufgelisteten Bescheide seien aufzuheben und die neu zu erlassenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide wie bisher erklärt zu veranlagern.

5. Mit der am 16.4.2018 ausgefertigten Beschwerdeentscheidung, zugestellt am 19.4.2018, wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

In der Begründung wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

5.1. Der Bf. habe im Jahr 2012 eine Wohnanlage mit insgesamt sechs Wohneinheiten fertig errichtet, wovon die Wohnung W5 nicht fremdüblich an seine Tochter vermietet worden sei, weshalb das Mietverhältnis steuerlich nicht anerkannt werde.

5.2. Nach Wiedergabe des Beschwerdevorbringens wurde zu den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten zu erfüllenden Kriterien, die zur steuerlichen Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen führen, im Detail Stellung bezogen.

5.2.1. Unbestritten sei, dass zwischen dem Bf. und seiner Tochter ein schriftlicher Mietvertrag nicht abgeschlossen worden sei. Richtig sei, dass die Schriftform eines Vertrages nicht zwingend erforderlich sei. Bei Nichtvorliegen eines schriftlichen Mietvertrages müssen jedoch die wesentlichen Vertragsbestandteile, wie Mietgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe der Miete, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über Schicksal von Mieterinvestitionen und Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186).

Dass neben der Vereinbarung über ein unbefristetes Mietverhältnis alle wesentlichen Vertragsbestandteile fixiert worden seien, stelle eine unbewiesene Behauptung dar.

Die Beschwerdeeinwendungen, das Mietverhältnis sei nach außen in Erscheinung getreten, da der Name an der Türklingel stehe und die Postzustellung an diese Adresse erfolge, gehe ins Leere. Ein zwischen nahen Angehörigen mündlich abgeschlossener Mietvertrag erlange dadurch Publizitätswirkung, dass der vereinbarte Vertragsinhalt zeitnah und mit ausreichender Deutlichkeit in den Aufzeichnungen aufgenommen werde. Diesem Mietvertrag fehle in Gesamtbetrachtung die erforderliche Publizität.

5.2.2. Der genaue Vertragsinhalt sei nicht offengelegt worden. Hinsichtlich des unbefristeten Mietverhältnisses sei lediglich auf das Alter der Tochter, die im Zeitpunkt des Bezuges der

Wohnung 25 Jahre alt gewesen sei, hingewiesen worden. Mit einem fremden Dritten wären mit Sicherheit keine altersabhängige Mietvertragsdauer, hingegen die aufgelisteten Vertragsbestandteile (Punkt 5.2.1.) vereinbart worden.

Der Vollständigkeit halber sei zu erwähnen, dass im Mai 2013 am Bankkonto keine Mietzahlung eingegangen sei, im Jahr 2014 in den Monaten Mai, Juni und August keine Miete, allerdings in den Monaten April, Oktober und Dezember höhere Mieten - vermutlich Nachzahlungen - geleistet worden seien.

Nicht erwiesen seien die Beschwerdeeinwendungen, die Betriebskosten seien von der Tochter bar bezahlt und die Hausmeistertätigkeit, wofür keine vertragliche Vereinbarung und keine Stundenaufzeichnungen vorliegen, mit der Miete gegenverrechnet worden.

5.2.3. Unter Familienfremden sei es völlig unüblich, dass der Mieter sanktionslos für mehrere Monate keine Betriebskosten beziehungsweise Mietzahlungen leiste, was im gegenständlichen Fall auf das bestehende Naheverhältnis zurückzuführen sei.

Laut Betriebsprüfungsbericht betrage der Nettomietzins € 4,10/m². Auch bei Abschlag von 30 % auf den Mietzins der Vergleichswohnung werde der Nettomietzins von € 4,97/m² unterschritten.

5.2.4. Nach den dargestellten Überlegungen sei davon auszugehen, dass diese Vereinbarung nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen sei, keinen klaren und eindeutigen Inhalt habe und zwischen fremden Personen nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

5.3. Zum Eventualbegehren auf Berücksichtigung der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter, sei auszuführen, dass ein Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung nicht zu gewähren sei, wenn das Kind über ein eigenes über € 10.000,00 liegendes Einkommen, was im gegenständlichen Fall zuträfe, verfüge.

6. Mit Eingabe vom 15.5.2018 stellte die steuerliche Vertretung im Auftrag des Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte Folgendes vor:

6.1. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung seien von der Laufzeit des Vertrages abgesehen, die übrigen Vertragsbestandteile mit den anderen Mietverträgen ident. Der Prüferin seien Mietverträge und das nicht unterschriebene Mietvertragsexemplar mit der Tochter übergeben worden. Auch sei die Wertsicherungsklausel gegenüber der Tochter geltend gemacht worden.

6.2. Auf Seite 5 der Beschwerde sei vorgerechnet worden, dass der Mietpreis der Tochter von € 4,10/m² zuzüglich der hausmeisterlichen Tätigkeit effektiv € 5,55/m² betrage und die vom Gutachter DI ***3*** durch Vergleich mit der Wohnung W4 ermittelte Nettomiete von

€ 4,97/m² übersteige. Auf dieses Beschwerdevorbringen sei in der Beschwerdevorentscheidung nicht eingegangen worden.

Zwischenzeitig habe der Bf. noch folgende Verprobung vorgenommen: Laut beiliegendem Immobilienpreisspiegel 2012 betrage der Preis in ***4*** ab 65 m² € 5,90. ***5*** sei weniger gefragt wie ***4***. Nach Ansicht des Bf. sei deshalb eine Mietreduktion von 10 % anzunehmen. Würde man von diesen € 5,31/m² dann noch den Wert der hausmeisterlichen Tätigkeit im Ausmaß von € 1,45/m² (wie in der Beschwerde vorgerechnet) abziehen, wären € 3,86/m² an Miete angemessen.

Aus diesem Grund werde auch eine mündliche Verhandlung beantragt.

6.3. Der Bf. habe die Gelegenheit das Nachbargrundstück zu erwerben und werde dort eine weitere Kleinwohnanlage errichten. Es sei geplant, dass die Tochter mit ihrem Partner dort langfristig eine Wohnung beziehen/mieten werde. Die Wohnung W5 werde voraussichtlich zu den heute vorliegenden Konditionen (Mietabschlag laut Gutachten plus Mietreduktion bei Übernahme der Stiegenhaus- und Müllplatzreinigung) angeboten werden. Daraus gehe hervor, dass nicht von vornherein gedacht gewesen sei, der Tochter auf lange Zeit eine Wohnung günstig zur Verfügung zu stellen. Wäre dies die Absicht gewesen, hätte man nicht diese einfache und am Schlechtesten gelegene Wohnung genommen. Damit dürfte wohl endgültig der Nachweis der Fremdüblichkeit erbracht worden sein.

7. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 7.6.2018 zur Entscheidung übermittelt.

II. Rechtslage

1. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche 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 (vgl. VwGH 26.7.2007, [2005/15/0013](#)).

2. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 26.5.2010, [2006/13/0134](#)).

3. Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine

Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 29.3.2001, [97/14/0076](#)).

4. Erfolgt die Überlassung der Nutzung demnach nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um einem Angehörigen einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. VwGH 19.3.2013, [2009/15/0215](#); VwGH 19.10.2011, [2008/13/0046](#)). Um bei der Überlassung des Gebrauchs das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu (vgl. VwGH 10.2.2016, [2013/15/0284](#)).

5. Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen und Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

6. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 schließt somit Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter dem Begriff der Lebensführung fallen im Wesentlichen Aufwendungen für Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 19.9.2013, [2011/15/0157](#)).

7. Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot besteht unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (vgl. VwGH 23.5.2007, [2003/13/0120](#); VwGH 16.12.1998, [93/13/0299](#)).

III. Sachverhalt

In der am 28.5.2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde die Nichtanerkennung von Aufwendungen für die Berufsausbildung der Tochter gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 in den Jahren 2012 und 2013 außer Streit gestellt.

Im Weiteren ist von folgendem – im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommenem – Sachverhalt auszugehen:

1. Der Beschwerdeführer errichtete in den Jahren 2011 und 2012 auf einem Grundstück in ***5***, ein Wohnhaus mit sechs Wohneinheiten samt Carports und Besucherabstellplätzen.

Fünf Wohnungen samt jeweiligem Carportparkplatz wurden im Laufe des Jahres 2012 an fremde Personen vermietet, die sechste Wohnung W5 mit dem Carport AP5 wurde im Jahr 2012 der Tochter des Beschwerdeführers zum Gebrauch überlassen. Von den Herstellungskosten machte der Beschwerdeführer die Vorsteuern geltend.

2. Für die Wohnung W5 betragen die grundbücherlich ausgewiesenen Nutzwertanteile 90/518 und jene für den Autoabstellplatz AP5 7/518. Die Nutzwertanteile von insgesamt 97/518 entsprechen einem Anteil von 18,726 % an der gesamten Wohnanlage (Nutzwertgutachten, Zusammenfassung Wohnanlage).

3. Unbestritten (laut Mietverträgen) vermietete der Beschwerdeführer die Wohnungen W1 (51,77 m²) und W2 (52,70 m²) um eine monatliche Nettomiete von € 390,00 (das sind € 7,53/m² und € 7,40/m²), die Wohnungen W3 (71,83 m²) und W4 (71,91 m²) um monatlich netto € 510,00 (das sind € 7,10/m² und € 7,09/m²) und die Wohnung W6 (88,58 m² mit Dachterrasse 67 m²) um eine Nettomiete von € 700,00 (das sind € 7,90/m²).

4. Aus der an die Tochter zu einem Nettomietzins von € 341,80 (€ 4,10/m²) vermieteten Wohnung W5 (83,20 m²) erklärte der Beschwerdeführer in den Beschwerde Jahren 2012 bis 2016 Einnahmen von € 1.450,80, € 3.979,80, € 4.418,00, € 4.341,60 und € 4.439,25. Die in den Beschwerde Jahren vom Gesamtbetrag der geltend gemachten Werbungskosten auf die Wohnung W5 und AP5 entfallenden Anteile sind im Punkt I.3.6.2. des Erkenntnis dargelegt (Mietvertragskonzept).

5. Für die W5 wurden folgende Werbungskosten geltend gemacht: 2012 bis 2016 Absetzung für Abnutzung €: 1.399,10, 2.845,58, 2.845,58, 2.896,32 und 2.881,94; Fremdfinanzierungskosten €: 104,37, 1.030,84, 119,24, 24,88 und 25,58; Instandhaltung/Instandsetzungskosten 2015 € 350,71 und 2016 € 578,72; die übrigen Werbungskosten betrugen 2011 bis 2016 €: 3.731,49, 1.040,28, 1.040,98, 1.530,68, 1.605,45 und 1.359,64 (Punkt I. 3.6.2.).

6. Auf die Wohnung W5 und den AP5 entfielen von den geltend gemachten Vorsteuern in den Beschwerde Jahren 2011 bis 2016 aliquot € -5.260,61, € -24.061,83, € -403,21, € -288,34, € -239,50 und € -277,56 (Punkt I. 3.6.4.).

7. Erwiesen ist, dass die zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter mündlich abgeschlossene Mietvereinbarung nicht fremdüblich war und ein Mietverhältnis nachfolgend nicht fremdüblich abgewickelt wurde.

IV. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen zu Punkt III. 1. bis 6 basieren auf die bezogenen Urkunden, hingegen gründen sich die getroffenen Feststellungen zum Punkt III. 7. auf folgende Überlegungen zur Beweiswürdigung:

1. Entscheidend ist im Beschwerdefall, ob die behauptete Nutzungsüberlassung der Wohnung W5 konkret und dem Grunde nach unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist. Es ist erforderlich, eine behauptete Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf ihre Fremdüblichkeit hin zu überprüfen.

1.1. Der Prüferin wurde im Zuge der Prüfung auch ein Mietvertrag zwischen dem Bf. und seiner Tochter für die Wohnung W5 ausgehändigt, der von den Vertragsparteien zwar nicht unterfertigt war, allerdings befanden sich auf der letzten Vertragsseite oberhalb des Punktes "Die Vermieterseite" und "Die Mieterseite" die vorgedruckten Namen der Vertragsparteien sowie unter dem Punkt "Ort, Datum" der vorgedruckte Eintrag "Koblenz, 22.7.2012". Neben dem Namen des Bf. als Vermieter schien ein eingekreistes großes "W", Anfangsbuchstabe des Vornamens des Bf. auf.

Danach begann das Mietverhältnis ab 1.8.2012 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Hauptmietzins für die Wohnung W5, bestehend aus 3 Zimmern, Vorraum, Bad und WC, Balkon und Kellerabteil, mit einer Nutzfläche von 81 m² (tatsächlich 83,20 m²) wurde mit € 341,80 zuzüglich 10 % USt € 34,20, und die Miete für den Parkplatz Carport wurde mit € 20,00 zuzüglich 20 % USt € 4,00 - Gesamtmiete sohin € 400,00 - festgelegt.

1.2. Bezüglich der Betriebskosten wurde im Punkt 5. des Vertrages ausgeführt, dass die Mieterin die Tochter des Vermieters sei und deshalb keine Betriebskostenvorauszahlungen zu leisten habe. Die nachgewiesenen Energie- und andere Verbrauchskosten seien nach Eingang der Jahresabrechnung von der Mieterin im Nachhinein zu bezahlen.

1.3. Zum Vertragspunkt Kautio wurde festgehalten, dass die Mieterin die Tochter des Vermieters sei und deshalb auf die Hinterlegung einer Kautio verzichtet werde.

1.4. Auf der ersten Seite des Mietvertrages wurde handschriftlich neben dem Namenskürzel "(W)" vermerkt, dass keine Vertragsvergebührung erfolge, der Vertrag nicht unterzeichnet werde und die Vertragsannahme durch Überweisung der ersten Miete erfolge.

2. Hingegen wurden die mit den anderen Mietparteien im selben Zeitraum für dieselbe Wohnanlage abgeschlossenen Mietverträge von beiden Vertragsparteien unterzeichnet. Der Ort und das Datum wurden dabei jeweils handschriftlich eingetragen. Festgelegt wurde eine Mietdauer von drei Jahren, eine monatliche Akontozahlung betreffend die Betriebskosten, die Gebührenberechnung für das Finanzamt sowie eine Kautionshinterlegung von drei Monatsmieten.

3. Bei einer Vertragsgestaltung zwischen nahen Angehörigen ist zu bedenken, dass derartigen Verträgen kein Interessensgegensatz zu Grunde liegt, weshalb eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen zu verlangen sind, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

4. Ein derartiger fremdüblicher Vertrag liegt im gegenständlichen Fall allerdings nicht vor. Abzustellen ist nämlich nur darauf, ob der Beschwerdeführer mit einer fremden Person den Mietvertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit der Tochter.

5. Der Abschluss eines Mietvertrages mit einer fremden Person auf eine unbestimmte Laufzeit ohne Festlegung jeglicher Gründe, unter denen eine vorzeitige Auflösung des Mietverhältnisses möglich wäre, ist nicht fremdüblich. Auch hätte der Bf. gegenüber eines fremden Mieters keinesfalls auf die Vorauszahlung der regelmäßig monatlich anfallenden und von ihm ebenfalls monatlich an die Versorgungsunternehmen zu leistenden Betriebskosten verzichtet. Eine Abrechnung der Betriebskosten erst nach der Jahresabrechnung in bar und nach bei dem Liquiditätsstand der Tochter, wie der Bf. im Schreiben vom 27.9.2017 an die Abgabenbehörde ausführte, ist absolut geschäftsunüblich. Eine derartige Großzügigkeit, die laufenden Betriebskosten über ein Jahr hinaus zu stunden, würde der Bf. wohl gegenüber einem fremden Mieter nicht an den Tag legen. Selbst wenn der Bf. in der mündlichen Verhandlung betont, genau dieselbe Vorgehensweise auch gegenüber einem fremden Dritten zu wählen, vermag dieses Vorbringen das mit der Tochter vereinbarte und umgesetzte Mietverhältnis nicht auf die Ebene einer fremdüblichen Gestaltung zu heben. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass sich im Geschäftsleben fremd gegenüberstehenden Personen nichts zu schenken haben.

Dasselbe gilt für den Verzicht auf Hinterlegung einer Kautions von drei Monatsmieten gegenüber der Tochter. Gerade eine erlegte Kautions eröffnet einem Vermieter die Möglichkeit, im Falle der Nichtentrichtung des Mietzinses auf diese Kautions greifen zu können, in der Folge die Aufstockung auf den vereinbarten Kautionsbetrag zu verlangen oder im Falle der Beendigung des Vertragsverhältnisses durch den Mieter verursachte Schäden aus der Kautions begleichen zu können und einen Rückbehalt bis zur endgültigen Betriebskostenanrechnung des letzten Mietjahres vorzunehmen. In der mündlichen Verhandlung betonte der Bf., dass es bei einem harmonischen Familienleben normal sei, dass Eltern gegenüber derer Kinder keine Kautions einheben. Mit diesen Ausführungen bestätigt der Bf., dass nicht beabsichtigt war, einen fremdüblichen Mietvertrag abzuschließen.

6. Soweit die steuerliche Vertretung des Bf. in der Beschwerde vorbrachte, der Mietvertrag sei mündlich abgeschlossen worden und es seien exakt dieselben Vereinbarungen wie mit den anderen Mietern getroffen worden und bei dem der Prüferin ausgehändigten nicht unterfertigten Vertrag habe es sich lediglich um ein Konzept gehandelt, kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden. Dass ein mündlich abgeschlossener Mietvertrag nach Zivilrecht Gültigkeit hat, steht außer Streit. Dass die im "Konzept" vereinbarten Vertragspunkte nicht zum Tragen gekommen wären, wird im Beschwerdeverfahren nicht eingewandt. Tatsache ist, dass dieser nicht unterfertigte Mietvertrag auch so umgesetzt wurde.

Gerade die Argumentationsführung zur vereinbarten unbestimmten Mietvertragsdauer

erfolgte aus dem Blickwinkel des Vaters, der seiner "erst 25 Jahre alten" Tochter eine Wohnung zusichert, bis sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen an einen anderen Ort verlegen würde. Dass der Bf. unter diesem Gesichtspunkt mit einem fremden Dritten im Alter seiner Tochter einen Mietvertrag auf unbestimmte Dauer ohne jegliche Kündigungsmöglichkeit abgeschlossen hätte, ist nicht vorstellbar, zumal es sich beim Bf. um einen versierten Geschäftsmann handelt.

7.1. Nachdem die Prüferin den von der Tochter laut Mietvertrag zu leistenden Mietpreis von € 4,10/m² im Vergleich zu den von den übrigen fremden Mietern dieser Wohnanlage bezahlten Mieten, die zwischen € 7,09 bis € 7,90 pro m² lagen, als viel zu gering ansah und diese Tatsache der Familienbeziehung zuschrieb, wurde mit Schriftsatz vom 27.9.2017 ein Privatgutachten des Architekten DI ***3*** mit Stichtag 1.9.2017 beigebracht.

In diesem Privatgutachten verglich der Architekt die von der Tochter bewohnte Wohnung W5 mit der im selben ersten Obergeschoß gelegenen Wohnung W4, die eine Nutzfläche von 71,91 m² und einen Mietpreis von € 7,09/m² aufwies. Er kam zum Ergebnis, dass sich bei Ansatz eines Abschlages von 30 % auf den Mietzins der Wohnung W 4 für die Wohnung W5 ein spezifischer Mietwert von € 4,97/m² ergebe (Gutachtendetails in Punkt IV. 7.4.).

7.2. Außerdem brachte der Bf. in diesem Schreiben vom 27.9.2017 zum niederen Mietpreis vor, dass seine Tochter Hausmeistertätigkeiten bewerkstelligte, welche eine wöchentliche Nassreinigung des Stiegenhauses, Organisation, Kontrolle und Durchführung der laufend vorzunehmenden Müllentsorgung umfasst habe. Damit sei eine Mietzinsreduzierung um monatlich € 120,00, dem ein monatlicher Arbeitsaufwand von zehn Stunden à € 12,00 zugrunde gelegen sei, verbunden gewesen. Auf eine Nutzfläche von 83,20 m² umgelegt, entfalle pro m² € 1,45 an Hausmeistertätigkeitsaufwand, womit sich die Nettomiete auf € 5,55/m² belaufe. Damit liege die Nettomiete mit monatlich € 5,55/m² über dem laut Gutachten ermittelten Mittelwert von € 4,97/m² Wohnnutzfläche.

7.3. Dass mit der Tochter das Erbringen von entgeltlichen Hausmeistertätigkeiten vereinbart worden sei, findet weder Deckung in dem nicht unterfertigten Mietvertrag, noch wurde zwischen dem Bf. und seiner Tochter ein separater Vertrag über diese Hausmeistertätigkeiten abgeschlossen. Danach soll eine nach außen hin und somit in den Grundaufzeichnungen nicht in Erscheinung getretene Saldierung von Leistung und Gegenleistung vereinbart gewesen sein. Es ist davon auszugehen, dass mit einem fremden Mieter eine solche Vereinbarung nicht getroffen worden wäre. Auch wenn der Bf. ausführte, einem fremden Nachmieter ein solches Angebot unterbreitet zu haben, das allerdings nicht angenommen worden sei, wird dieses stillschweigende Abkommen mit der Tochter dadurch nicht fremdüblich.

7.4. Das Gutachten des Architekten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen DI ***3*** vom 1.9.2017 war titulierte mit *"Mietzinsrelation - spezifische Mietzins W5 / W4"*. Der *"Zweck"* war die *"Ermittlung des spezifischen Mietzinses W5, ***5***, EZ 1838"*: *W4 - Wohnung mit 71,81 m², Südausrichtung 100 %*

W5 - Wohnung mit 83,20 m², Nordausrichtung 70 %
Mietzins W5 70 % / 100 % W4".

Die Erklärungen des Sachverständigen zu den Grundlagen des Auftrages Punkt I. 5. lauten (wörtlich wiedergegeben):

"1. Für allenfalls eintretende Schadensfälle ist die Haftung auf Grundlage der vom gefertigten Sachverständigen erbrachten Leistungen für den einzelnen Schadenfall, soweit gesetzlich zulässig, mit insgesamt E 400.000,00 begrenzt. Die zu Grunde liegenden Versicherungsbedingungen gelten als vereinbart.

2. Anlässlich der Auftragserteilung wurde durch den Auftraggeber ausdrücklich mitgeteilt, dass die Wertermittlung ausschließlich in seinem Interesse beauftragt wird und sich diese nicht auf Angelegenheiten eines Dritten bezieht. Haftungen des Sachverständigen gegenüber Dritten sind jedenfalls ausgeschlossen. Bei wider Erwarten vermeintlicher Feststellung des Auftragsgebers AG über leichte oder grobe Fahrlässigkeit seitens des SV, träge die Beweislast den AG.

3. Im Falle von Gewährleistungsansprüchen des Auftraggebers gegenüber dem Sachverständigen aus dem abgeschlossenen Werkvertrag verzichtet der Auftraggeber unwiderruflich und ausdrücklich auf das Recht der Minderung oder Wandlung.

4. Im Haftungsprozess ist oft entscheidend, wen die Beweislast für das (Nicht-) Vorliegen des einen bestimmten Verschuldensgrad begründenden Fehlverhaltens trifft. Der Besteller erklärt sich einerseits zu einer vertraglichen Haftungsbeschränkung auf grobe Fahrlässigkeit bereit, und andererseits, § 1298 Satz 2 ABGB abbedingend, dass die Beweislast für grobe Fahrlässigkeit vertraglich auf den Besteller verlagert wird."

7.5. Zu diesem Gutachten ist vorweg zum einen festzustellen, dass dessen Erstellung am 1.9.2017 also erst Jahre nach dem Beginn des Mietverhältnisses mit der Tochter - laut Vertrag ab 1.8.2012 - erfolgte und aufgrund der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (Prüfungsbeginn 25.4.2017 und Bericht vom 20.10.2017) beauftragt wurde.

Zum andern geht aus der gesamten Diktion des Gutachtens klar hervor, dass dieses Gutachten den Interessen des AG sehr entgegenkommt. Auffällt, dass der Gutachter im Gutachten Bezug auf seine Haftpflichtversicherung (Punkt I.5.1.) nimmt, was nicht geschäftsüblich ist. Die Wertermittlung erfolgte ausschließlich im Interesse des Auftraggebers und betonte der Gutachter, dass sich diese Wertermittlung nicht auf Angelegenheiten eines Dritten beziehe. Dennoch verwendete der Bf. dieses Gutachten in der Folge gegenüber der Abgabenbehörde und somit gegenüber eines Dritten als Beweismittel. Das vorgelegte Gutachten verfolgte den Zweck den seitens des Bf. fremdunüblich vereinbarten Mietzins mit seiner Tochter zu relativieren, die bereits lukrierten Vorsteuern nicht rückerstatten zu müssen und die in den Beschwerde Jahren für diese Wohnung geltend gemachten Werbungskosten nicht zu verlieren.

Außerdem ist der Verzicht des Auftraggebers auf Gewährleistungsansprüche gegenüber dem Sachverständigen hinsichtlich seiner Expertise ebenfalls ist nicht üblich.

7.5.1. Der Gutachter verglich die Wohnung W5 nur mit der Wohnung W4 und gelangte zum Ergebnis, dass der *"spezifische"* Mietzins für die Wohnung W5 70 % des Mietzinses für die Wohnung W 4 ausmache (Gutachten Punkte II. 3. und IV. Seite 20/26).

Maßgebend für dieses Ergebnis waren (nach WEG und MRG) im Einzelnen folgende Faktoren (Hauptmietzins ohne Betriebskosten = Netto-Kaltmiete):

<i>„1 Stockwerkslage</i>	<i>bis zu</i>	<i>spezifisch</i>
<i>Lage mit überdurchschnittlichen Beeinträchtigungen</i>	<i>-20 %</i>	
<i>6 Carports + 2 Besucher+ 6 freie PKW`s = 14 PKW`s</i>		
<i>Abgas / Geruchsbelästigung</i>		<i>-10 %</i>
<i>Lärmeinwirkung</i>		<i>-10 %</i>
<i>Nordlage, Belichtungsverhältnisse von 4 Räumlichkeiten</i>	<i>-5%</i>	<i>-3%</i>
<i>Lage über offenem Durchgang, Energie, Behaglichkeit</i>	<i>-5%</i>	<i>-3%</i>
<i>2 Grundrisslösung</i>		
<i>Schlechtere Grundrisslösung als Bezugswohnung W4</i>	<i>-10%</i>	<i>-7%</i>
<i>Bad und WC mit natürlicher Belüftung</i>	<i>+5%</i>	<i>+5%</i>
<i>Nutzfläche größer</i>	<i>-5%</i>	<i>-2%</i>
<i>Summe 1+2</i>		<i>30%“</i>

8. Der Einwand der Prüferin, dass auch die Wohnungen W1 und W 2 nördlich an diese Carports mit sechs Stellplätzen angrenzten und damit denselben *"Belästigungen"* ausgeliefert seien, wurde in der Beschwerde lapidar damit abgetan, dass diese Wohnungen in den Sanitärbereichen keine Fenster zum Öffnen aufwiesen, womit das Ankommen und Wegfahren von Autos nicht registriert werden könne und für die dahinter gelegenen Wohnzimmer eine Geräuschbelästigung durch die Carports nicht gegeben sei. Dass die Sanitärbereiche durch die vorgelagerten Carports keinen natürlichen Lichteinfall haben und nicht natürlich belüftet werden können, blieb bei Festsetzung des Mietzinses für diese Wohnungen offensichtlich unberücksichtigt. Andererseits wären die Räume der Wohnung W5 bei geschlossenen Fenstern derselben Lärmbelastung ausgesetzt wie die Wohnungen W1 und W2. Man kann davon ausgehen, dass die Wohnungen W1 und die Vergleichswohnung W4 gerade durch die an der Westseite des Hauses gelegenen sechs Autoabstellplätze und die vorbeiführende Ortsstraße gleich belästigt werden müssten, wie die W5 und damit ebenfalls ein Abschlag auf die Mietzinse anzusetzen wäre. Dass diese Umstände in die für diese Wohnungen festgelegten Mietzinse tatsächlich Einfluss genommen haben, ist jedenfalls nicht erkennbar und wurde auch nicht behauptet. Umso befremdlicher erscheinen in diesem Zusammenhang die durch den Gutachter befundenen Abschläge im Höchstausmaß von 20 % auf den Mietzins der als Vergleichswohnung herangezogenen Wohnung W 4 ohne auch die anderen Wohnungen des Wohnblocks als Vergleichsobjekte miteinzubeziehen. Auch die Wohnung W6 liegt im Norden über den Carports und wird im Westen durch die Parkplätze und

die Ortsstraße beeinträchtigt. Die Ortsstraße geht im Westen direkt an der Grundstücksgrenze vorbei und sei, wie der Bf. in der mündlichen Verhandlung ausführte, sehr stark befahren. Sowohl die Wohnung W4 als auch die Wohnung W1 haben das Schlafzimmerfenster zu den sechs Parkplätzen und somit auf diese Ortsstraße ausgerichtet. Aufgrund der Liegenschaftsgröße (918 m²) ist davon auszugehen, dass man den Straßenlärm selbst von den südseitig gelegenen Wohnzimmern, Terrassen und Gartenanteilen wahrnehmen wird. Sogar müsste der Straßenlärm bei allen Wohnungen vielleicht in differenziertem Ausmaß in die Berechnung des Mietzinses Eingang finden, was augenscheinlich nicht der Fall ist. Zum Abschlag aufgrund der Nordausrichtung der Fenster von zwei Schlafräumen, dem Bad und der Küche ist anzumerken, dass diese Fenster auf eine wunderbare große Grünfläche des Nachbargrundstückes hinausgehen. Dazu kommt, dass die nach Norden ausgerichteten Räumlichkeiten, in den zunehmend heißer werdenden Sommern, ein angenehmeres Raumklima bieten werden, als südwestseitig gelegene Räume.

9. Wenn die Abgabenbehörde den Abschlag von 20 % für Lärmbelästigung als zu hoch beanstandet hat, kann ihr – auch im Hinblick auf die dargelegten weiteren Überlegungen zur Lärmeinwirkung auf alle sechs Wohneinheiten – nicht entgegengetreten werden. Für die Abgabenbehörde ist auch nicht nachvollziehbar, warum aufgrund der Grundrisslösung der W5 ein Abschlag von 7 % von möglichen 10 % vorgenommen wurde. Die Erklärung, dass diese Wohnung W5 mehr Gangfläche aufweise als die W4, kann diesen hohen Abschlag nicht rechtfertigen, umfasst der Eingangsbereich der W5 lediglich 8,92 m² gegenüber jenem der W4 mit 12,13 m². Auch die Abschläge betreffend die Nordlage und die Lage über offenem Durchgang im Ausmaß von jeweils 3 % von 5 % sind sehr hoch gegriffen. Wie bereits ausgeführt, hat eine Nordausrichtung von Räumen auch seine Vorteile und kann bei einem Neubau, der baubehördlich sämtliche thermische Vorgaben erfüllen muss, nicht von mehr Energieaufwand und weniger Behaglichkeit gesprochen werden. Weshalb für die W5 mit einer Nutzfläche von 83,20 m² gegenüber der W4 mit 71,91 m² ein Abschlag für eine „große Fläche“ in Höhe von 2 % in Ansatz gelangte, ist im Gutachten nicht begründet und nicht nachvollziehbar.

10. Im Vorlageantrag brachte der Bf. ergänzend vor, zwischenzeitig eine weitere Verprobung des Mietzinses vorgenommen zu haben. Laut dem Immobilienpreisspiegel 2012 betrage der Mietzins für die Nachbargemeinde ***4*** ab 65 m² € 5,90/m². Für das weniger gefragte ***5*** nehme er eine Mietreduktion von 10 % an, was € 5,31/m² ergeben würde. Wenn man von diesen € 5,31/m² die hausmeisterliche Tätigkeit im Ausmaß von € 1,45/m² abziehe, wären € 3,86/m² als Mietzins angemessen. Seine Tochter bezahle € 4,10/m², weshalb er den Mietpreis als angemessen erachte.

Auffällt, dass der Bf. für diese Berechnung den mittleren und somit den schlechtesten Wohnwert aus dem Immobilienspiegel 2012 herangezogen hat, obwohl für diese Größe ab 65 m² weitere Werte, wie guter Wohnwert von € 6,90/m² und sehr guter Wohnwert von € 8,40/m² ausgewiesen sind. Da es sich im gegenständlichen Beschwerdefall um einen

Neubau handelt, käme realistischer Weise der sehr gute Wohnwert als Vergleichsmietzins in Frage, selbst wenn der Wohnbau in einer Standard- und nicht in einer Luxusbauweise ausgeführt worden ist.

Diese Überlegungen erübrigen sich jedoch, da im gegenständlichen Beschwerdefall fünf Vergleichsmietzinse von im selben Wohnobjekt liegenden und fremd vermieteten Wohnungen vorhanden sind und es sich hierbei nach den Feststellungen der Prüferin im Bericht um ortsübliche Mietpreise handelte (siehe Erkenntnis Punkt I. 3.1. und Bericht Tz. 2).

11. Mit Schreiben vom 7.6.2020 an das Bundesfinanzgericht teilte der Bf. mit, dass der marktübliche Mietpreis für die W5 € 8,50/m² Nutzfläche betrage. In der mündlichen Verhandlung räumte der Bf. ein, dass die Nachmieter (ab 1.12.2019) für diese Wohnung € 700,00 (€ 8,41/m²) bezahlten, was sehr günstig sei, da die Wohnpreise in *****5***** nun schon bei € 10/m² oder eher bei € 11/m² liegen würden. Offensichtlich spielten die vom Gutachter vorgenommenen Zu- und Abschläge zur Ermittlung des spezifischen Mietzinses für die Wohnung W5 im Zuge dieser Fremdvermietung keine Rolle mehr.

Obwohl diese Wohnpreise in späteren Jahren erzielt werden, zeigt die Fremdvermietung zu einem „*günstigen Ortspreis*“ deutlich auf, dass der mit der Tochter vereinbarte Mietzins nicht fremdüblich, sondern familiär bedingt war.

Dass der Bf. den Nachmietern angeboten habe, diese W5 gegen eine Vorzugsmiete von € 365 zuzüglich der Hausmeistertätigkeit an sie zu vermieten, ansonsten bei Nichtannahme dieses Angebotes € 8,50/m² zu verrechnen, ist nicht verständlich, wäre eine Stunde Hausmeistertätigkeit nun ca. € 34 wert.

12. Zurecht durfte die Abgabenbehörde in Gesamtwürdigung aller im Prüfungs- und Beschwerdeverfahren erstatteten Vorbringen auf die Fremdunüblichkeit des zu beurteilenden Mietverhältnisses schließen.

13. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kommt das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass das Mietverhältnis zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen und umgesetzt worden wäre. Gerade die gewählte Vorgehensweise ist nur dann sinnvoll, wenn das Wohnbedürfnis von Familienmitgliedern in das äußere Erscheinungsbild einer Einkunftsquelle gekleidet werden soll. Die konkret gestaltete Überlassung der Eigentumswohnung an die Tochter stellt eine klassische private Verwendung im Rahmen der Lebensführung dar.

V. Erwägungen

In rechtlicher Hinsicht ist der unter Punkt III. festgestellte Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

1. Nach dem festgestellten Sachverhalt ist nicht von einer fremdüblichen Mietvertragsgestaltung, sondern von einer ausschließlich durch die familiäre Beziehung bedingte Vereinbarung auszugehen. Bei den mit der Errichtung und Nutzungsüberlassung der

Wohnung W5 und des AP5 in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Einnahmen sowie Vorsteuerbeträgen handelt es sich daher um solche, die unmittelbar die private Lebensführung des Bf. betreffen. Sie sind für die Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Tochter des Bf. bestimmt und daher bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Ergebnisses des Bf. im Umfang von 18,726 % (W5 90/518 und AP5 7/518) auszuscheiden.

2. In der Folge liegt umsatzsteuerlich ein Anwendungsfall des Vorsteuerauschlusses nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 (Punkte III. 6.; I. 3.6.) in Bezug auf die Herstellungskosten der Wohnung W5 und des AP5 und der darauf entfallenden Aufwendungen vor. Ertragsteuerlich sind die erklärten Mieterlöse nicht zu erfassen (Punkte III. 4.; I. 3.6.) und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht als Werbungskosten abzugsfähig (Punkte III. 5.; I. 3.6.).

3. Das Vorbringen, es sei eine Liebhabereibetrachtung anzustellen, geht ins Leere, da das Mietverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Tochter bereits mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen war.

4. Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

VI. 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.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt (Punkt IV.).

Feldkirch, am 3. Juni 2020

[...]