

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Monika Kofler in der Beschwerdesache VN-BF NN-BF, ADRESSE-BF, PLZ ORT, vertreten durch LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, Ruster Str 12-16, 7000 Eisenstadt, über die Beschwerde vom 25. August 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 4. August 2017 betreffend Umsatzsteuerfestsetzungen für die Zeiträume 01-03/2017 und 04-06/2017, welche gemäß § 253 BAO als gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 23.10.2019 betreffend Umsatzsteuer 2017 gerichtet gilt, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 18.5.2017 erteilte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart NN-BF VN-BF, geb. am GEB-DAT-BF, in der Folge mit Bf. bezeichnet, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Mit Eingabe vom 20.7.2017 teilte der Bf. dem Finanzamt mit, derzeit befänden sich die Umbau- und Errichtungsmaßnahmen für die Schaffung zweier Mietwohnungen an der Adresse "PLZ ORT, ADRESSE-HAUS" in der letzten Ausbauphase.

Diese Bautätigkeiten würden voraussichtlich im September abgeschlossen sein, sodass die Vermietung der beiden Wohnungen ebenfalls mit September beginnen könne.

Er ersuche um Erstattung/Überweisung des sich aus den beiden UVA ergebenden MWSt-Guthabens in Höhe von 31.386,54 Euro.

Vorgelegt wurden verschiedene Rechnungen, welche im Zeitraum Februar bis Juli 2017 ausgestellt worden waren. Teilweise befinden sich nicht alle Seiten der Rechnungen im Akt.

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2.8.2017 hielt das Finanzamt betreffend Umsatzsteuer Jänner bis Juni 2017 Folgendes fest:

Unter dem Punkt "Allgemeines":

"Betriebsgegenstand / Art der Tätigkeit

Sonstige Vermietung und Verpachtung von eigenen oder geleasteten Grundstücken"

Unter dem Punkt "Vorsteuer":

"Herr VN-BF NN-BF stellt in einem ehemaligen Betrieb zwei Wohnungen her.

Die Vermietung bzw. das Mietverhältnis beginnt voraussichtlich mit September 2017, die Mietverträge werden erst fertig gestellt (Die mündliche Vorabvereinbarung wurde bereits im Jänner 2017 getroffen). Bad, WC und Küche sind zum Zeitpunkt des Mietbeginns installiert. Wohn- und Schlafmöbel werden von den Mietern gestellt und sind daher nicht Gegenstand der Vermietung. Die Betriebskosten werden in eigener, separater Verrechnung nach Realkostenvorgabe durchgeführt und sind im vereinbarten Mietzins nicht enthalten. Der Brutto-Mietzins je Wohnung soll 550,- Euro (inkl. 10 % Ust) betragen.

Die Vermietung der zwei Wohneinheiten soll an die Tochter NN-BF bzw. den Lebensgefährten der zweiten Tochter von Herrn VN-BF NN-BF erfolgen.

Nach Ansicht des Finanzamts wird eine Pognoserechnung für jedes vermietete Objekt getrennt benötigt.

Ob Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet oder in Anspruch genommen werden, ist zunächst an Hand des wirtschaftlichen Zusammenhanges im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer zu beurteilen. Ist im Zeitpunkt der Leistung der Zusammenhang unklar oder nicht qualifiziert, muss die Lösung gewählt werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH können vor einer tatsächlichen Vermietung Vorsteuern nur dann berücksichtigt werden, wenn die Absicht einer künftigen Vermietung mit bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder wenn aufgrund der sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände, mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine Vermietung erfolgen wird. Die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen (Vermietungsumsätze) muss klar erwiesen anzunehmen sein.

Zusätzlich ist zu beachten, dass Herr VN-BF NN-BF beabsichtigt die zwei Tops an nahe Angehörige zu vermieten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (s VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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.

Für das erste und zweite Quartal 2017 wurden Vorsteuern beantragt. Nach Ansicht des Finanzamts kann derzeit noch keine Beurteilung erfolgen, ob eine steuerpflichtige Vermietung vorliegen wird. Der Vorsteuerabzug ist daher zum jetzigen Zeitpunkt zu versagen. Außerdem kann die Fremdüblichkeit der Verträge derzeit nicht beurteilt werden, da noch keine fremdüblichen Verträge vorgelegt wurden."

Laut Aufstellung wurden von Jänner bis März 2017 Vorsteuern im Betrage von 4.800,84 Euro und im Zeitraum von April bis Juni 2017 Vorsteuern im Betrage von 26.585,70 Euro, das sind insgesamt 31.386,54 Euro, geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 4.8.2017 wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2017 gegenüber dem Bf. in Höhe von 0,00 Euro festgesetzt.

Mit Bescheid vom 4.8.2017 wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 04-06/2017 gegenüber dem Bf. in Höhe von 0,00 Euro festgesetzt.

Gegen diese Bescheide erhob der Bf. Beschwerde und beantragte die Aufhebung der Bescheide und die Erlassung von Bescheiden, welche den Anträgen laut Umsatzsteuervoranmeldungen entsprechen.

Begründend führte der Bf. nach Wiedergabe der Beanstandungen der Betriebsprüfung u.a. wie folgt aus:

"Diese Mängel sind nach umfassend beratender Hilfestellung der LBG mittlerweile durch die nachstehenden Besserungsleistungen hinreichend und vollständig beseitigt worden, sodass einer positiven Beurteilung der steuerpflichtigen Tätigkeit des Vermietens zweier Wohnungen, als auch der Aufhebung der dieser Beschwerde zugrunde liegenden Feststellungsbescheide nichts mehr entgegen steht:

Erfolgte Mangel-Behebung:

ad 1) Für beide Wohnungen liegen nunmehr umfangreiche, klar gegliederte Mietverträge vor (gezeichnet, jedoch noch nicht verbüht)

ad 2) Beide Verträge wurden korrekt und exakt nach Vorgaben der Mietervereinigung, der AK und des MRG erstellt

ad 3) Die befristet abgeschlossenen Mietverträge basieren auf realen Kostenkalkulationen, wonach die Vermietung nach gewissen Anlaufjahren positive Erträge einbringt und zudem deutlich innerhalb der 20-Jahres-Frist sogar zu kumulierten Positivergebnissen führt.

ad 4) Die betreffenden Rechnungsleger haben ihre Rechnungen mit dem UID-Vermerk versehen und können jederzeit in Kopie dem FA vorgelegt werden.

ad 5) Prognoseberechnungen liegen nunmehr sogar in vollständiger, als auch separiert (eine

abgewandelte PRG je Whg) durchgerechnet vor. Demnach bringt die Vermietung der Wohnungen nach gewissen, unvermeidlichen Anlaufjahren durch Herstellung jedenfalls klar positive Erträge ein. Es kommt sogar deutlich noch innerhalb der 20-Jahres-Frist zu einem kumulierten Positiv-Ergebnis des Gesamtobjektes!"

Vorgelegt wurden Prognoserechnungen für die beiden Wohnungen für 20 Jahre und sodann getrennt für die einzelnen Wohnungen, hier jedoch – laut im Akt erliegenden Kopien - nur für 14 Jahre, in welchen ein positives Gesamtergebnis für die größere Wohnung und für beide Wohnungen noch vor Ablauf von 20 Jahren ausgewiesen wurde.

Dabei wurde für die größere Wohnung zunächst ein Jahresbetrag von 7.800,00 Euro angesetzt. Dies entspricht einer Miete in Höhe von 650,00 Euro pro Monat.

Für die kleinere Wohnung wurde ein Jahresbetrag von 6.000,00 Euro angesetzt. Dies entspricht einer Miete in Höhe von 500,00 Euro pro Monat.

In der Prognoserechnung sind keine Ausgaben für Betriebskosten oder eine Gebäudeversicherung vorgesehen.

Vorgelegt wurden Meldezettel betreffend NN-BF Tochter2, NN-BF VN-T1 und VN-LG NN-LG, in welchen der Bf. als Unterkunftgeber angeführt wurde und welche mit 18.9.2017 datiert sind, die aber von ihm nicht unterschrieben wurden. Auch durch die Meldepflichtigen erfolgte weder eine Datierung noch wurden die Meldezettel von ihnen unterschrieben.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24.10.2017 ersuchte das Finanzamt den Bf. wie folgt um Ergänzung:

"1. Die beiden Mietverträge sind mit 15. bzw. 25. August 2017 datiert, jedoch nicht unterschrieben. Sie werden daher aufgefordert, eine Kopie der unterschriebenen Mietverträge, sowie einen Nachweis der Vergebührung und der im Mietvertrag über Top 1 genannten Beilagen zu übermitteln.

2. Im Mietvertrag über die Wohnung Top 1 verpflichtet sich der Mieter zur Leistung einer Kautionszahlung (ohne Angabe der Höhe); im Mietvertrag über die Wohnung Top 2 ist eine Kautionszahlung in Höhe von 1.800,00 Euro vorgesehen. Bitte weisen Sie diese mit den entsprechenden Belegen, wie Kopie eines Sparbuches, Kontoauszug o.Ä. nach.

3. Die Mietverhältnisse begannen mit 1. September 2017. Folglich waren bereits mindestens zwei Monatsmieten fällig. Legen Sie bitte einen entsprechenden Nachweis der Zahlungen vor."

Mit Eingabe vom 20.11.2017 legte der Bf. folgende Dokumente vor:

- Gefertigte Mietverträge für Top-1 und Top-2
- Anhänge des Mietvertrages
- Nachweise der ersten beiden Mietzinszahlungen
- Bestätigungen mittlerweile erfolgter Kautionsleistungen

- Bestätigung der Gebührenzahlung an das FA-10
- Formular der selbstberechneten MV-Vergebührung

Vorgelegt wurden eine vom Bf. unterfertigte Hausordnung, ein Kontoauszug, aus dem die Überweisung einer Kautions durch Tochter2 NN-BF in Höhe von 1.800,00 Euro am 14.11.2017 ersichtlich ist, ausgedruckt am 15.11.2017, sowie ein weiterer Ausdruck, aus dem die Überweisung eines Betrages in Höhe von 415,00 Euro an das Finanzamt für Gebühren am 16.11.2017 ersichtlich ist, ausgedruckt am 20.11.2017.

Einem vorgelegten Mietvertrag, datiert mit 25.8.2017, mit dem Bf. als Vermieter und NN-LG VN-LG als Mieter, ist zu entnehmen, dass der Mieter die Wohnung mit der Adresse PLZ ORT, ADRESSE-Top1 mit einer Gesamtfläche von 127 m², bestehend aus zwei nicht möblierten Zimmern, Küchenwohnraum mit Küchenmodulen, einem Badezimmer mit WC und einem Abstellraum (Speis), unmöbliert, mietete. Abstellmöglichkeiten für ein KFZ bestanden auf öffentlichem Grund entlang der Hauptstraße. Als Mietzins wurde eine Miete laut Richtwertgesetz in Höhe von 646,43 Euro vereinbart, davon ein Abschlag von 25% für eine Befristung, woraus sich ein Grundmietzins in Höhe von 484,82 Euro errechnete. Nach Hinzurechnung einer Voraus-Zhlg für Betriebskosten (netto) in Höhe von 60,00 Euro ergab sich ein Nettohauptmietzins von 544,82 Euro. Diesem wurde die Mehrwertsteuer in Höhe von 10 % hinzugerechnet, sodass sich ein monatlicher Bruttomietzins in Höhe von 599,30 Euro errechnete. Das Mietverhältnis sollte am 1.9.2017 beginnen und mit 31.8.2020 enden. Eine Kündigung könne jederzeit ausgesprochen werden. Sie habe unter Berücksichtigung der gesetzlichen Fristen und schriftlich zu erfolgen. Der Mieter verpflichtete sich zur Leistung einer Kautions, deren Höhe nicht angeführt wurde.

Mit Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren für Bestandverträge vom 16.11.2017 gab der Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel die selbst berechneten Abgaben für die beiden Mietverträge bekannt.

Mit Schreiben vom 16.11.2017 bestätigte der Bf. VN-LG NN-LG den Erhalt eines Sparbuches mit einer Spareinlage von 1.810,00 Euro. Das Sparbuch werde nach Ablauf des Mietverhältnisses (innerhalb von einem Monat nach endgültig erfolgter ordnungsgemäßer Räumung) mit der vom Eigentümer erwirkten, auf dem Sparbuch bestehenden Verzinsung rückerstattet.

Vorgelegt wurde weiters ein Kontoauszug vom 12.9.2017, aus welchem die Zahlung der Miete für September in Höhe von 599,30 Euro durch NN-LG VN-LG ersichtlich ist, wobei die Abfrage mit 31.10.2017 datiert ist, weiters ein Kontoauszug vom 9.10.2017, aus dem die Überweisung der Miete für Oktober 2017 in Höhe von 599,30 Euro durch NN-LG VN-LG ersichtlich ist, ebenfalls datiert mit 31.10.2017.

Weiters wurde ein Mietvertrag, datiert mit 15.8.2017, vorgelegt, welcher abgeschlossen wurde zwischen dem Bf. als Vermieter und NN-BF Tochter2 als Mieterin. Mietgegenstand war die

Wohnung mit der Adresse PLZ ORT, ADRESSE-Top2 mit einer Gesamtfläche von 115 m², bestehend aus zwei nicht möblierten Zimmern, einer Küche mit Geräten, einem als Wohn/Esszimmer nutzbaren Raum, einem ausgestatteten Badezimmer und einem WC. Das Mietverhältnis sollte am 1.9.2017 beginnen und mit 31.8.2020 enden. Das Mietverhältnis könne unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum jeweils ersten Tag des Quartales (1. Jänner/April/Juli/Oktobre) von jeder der Vertragsparteien aufgekündigt werden (seitens des Vermieters gelte dies jedoch nur bei Vorliegen eines gesetzlichen Kündigungsgrundes gemäß § 30 MRG). Als Mietzins wurde eine Miete in Höhe von 552,30 Euro vereinbart, unter Berücksichtigung eines Abschlags von 25% für die Befristung inklusive Hausbetriebskosten für öffentliche Abgaben, Objektverwaltung und Kosten der Gemeinschaftsanlagen (Wäscherraum etc., sonstige Kosten im Sinne des MRG) und 10 % Umsatzsteuer. Auf das Richtwertgesetz wurde verwiesen. Eine Wertsicherung wurde vereinbart. Die Mieterin verpflichtete sich zur Leistung einer Kautions in Höhe von 1.800,00 Euro.

Mit Schreiben vom 16.11.2017 bestätigte der Bf. Tochter2 NN-BF die Kautionsleistung in Höhe von 1.800,00 Euro durch Banküberweisung. Nach Ablauf des Mietverhältnisses werde dieser Kautionsbetrag (innerhalb von einem Monat nach endgültig erfolgter ordnungsgemäßer Räumung) inklusive Verzinsung in Höhe des aktuell üblichen Zinssatzes für 3-jährig gebundene Sparguthaben rückerstattet.

Vorgelegt wurde weiters ein Kontoauszug vom 19.9.2017, aus dem zwei Eingänge in Höhe von jeweils 552,30 Euro seitens Tochter2 NN-BF ersichtlich sind. Es erfolgten händische Ergänzungen "Sept." und "Okt.". Der Ausdruck erfolgte am 31.10.2017.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 11.12.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume von 01/2017 bis 03/2017 und von 04/2017 bis 06/2017 als unbegründet ab.

In einer gesonderten Begründung vom 6.12.2017 zu diesen Beschwerdevorentscheidungen führte das Finanzamt u.a. aus, der Bf. vermiete ab 1. September 2017 zwei Wohnungen.

Zu Top 1 wurde Folgendes ausgeführt:

"Top 1 mit der Adresse ADRESSE-Top2

- Mieter ist der Lebensgefährte der Tochter VN-T1 NN-BF des Beschwerdeführers VN-LG NN-LG.

Eine mündliche Vorabvereinbarung wurde im Jänner 2017 getroffen, der schriftliche Mietvertrag wurde am 25.8.2017 unterzeichnet.

- Der Hauptmietzins beträgt nach Abzug eines Befristungsabschlages von 25 % EUR 599,30 für 127 m² im Monat. Dieser ist spätestens bis zum 3. Werktag des Monats auf das Konto des Vermieters zu überweisen. Im Mietvertrag wird ausgeführt, dass sich der Mietzins am Richtwert nach dem Richtwertgesetz idgF orientiert.

- Die Mietdauer ist befristet auf 3 Jahre (1.9.2017 - 31.8.2020).

- Der Mieter hat bei Beginn des Mietverhältnisses eine Kautionsleistung zu leisten. Diese beträgt EUR 1.810,00 und wurde mittels Sparbuch hinterlegt (dies geht aus einer Bestätigung des Vermieters vom 16.11.2017 hervor; eine Kopie des Sparbuches wurde nicht vorgelegt).
- Unterzeichnet wurde der Mietvertrag am 25.8.2017, vergebührt wurde er am 16.11.2017.
- Bereits von 20.9.2013 bis 28.9.2017 war der Mieter an dieser Adresse im Zentralen Melderegister gemeldet (Nebenwohnsitz). Ab 28.9.2017 ist der Mieter hauptwohnsitzgemeldet. Selbiges gilt für die Lebensgefährtin VN-T1 NN-BF."

Zu Top 2 wurde Folgendes ausgeführt:

"Top 2 mit der Adresse ADRESSE-Haus/Top2

- Mieterin ist die Tochter des Beschwerdeführers Tochter2 NN-BF. Eine mündliche Vorabvereinbarung wurde im Jänner 2017 getroffen, der schriftliche Mietvertrag wurde am 15.8.2017 unterzeichnet.
 - Der Hauptmietzins beträgt nach Abzug eines Befristungsabschlages von 25 % EUR 552,30 für 115 m² im Monat. Dieser ist spätestens am 5. jeden Monats zu entrichten. Im Mietvertrag wird ausgeführt, dass sich der Mietzins am Richtwert nach dem Richtwertgesetz idgF orientiert.
 - Die Mietdauer ist befristet auf 3 Jahre (1.9.2017 - 31.8.2020).
 - Der Mieter hat bei Mietbeginn zur Sicherstellung aller Ansprüche eine Kautionsleistung in Höhe von EUR 1.800,00 zu hinterlegen. Diese wurde am 14.11.2017 mittels Banküberweisung an den Vermieter überwiesen.
 - Unterzeichnet wurde der Mietvertrag am 15.8.2017, vergebührt wurde er am 16.11.2017."
- Abschließend würdigte das Finanzamt den Sachverhalt wie folgt:

"Die Mietverträge lagen zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Juli 2017 nicht vor, diese wurden in der Beschwerde nachgereicht bzw. im Zuge eines Ergänzungsvorhalts unterschrieben übermittelt.

Dieser Sachverhalt war aufgrund der Aktenlage unter Berücksichtigung der Beschwerdevorbringen und des Ergänzungsersuchens zu würdigen wie folgt:

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann im Rahmen der Beweiswürdigung als erwiesen angenommen und damit steuerlich anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0115 und VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Dies deshalb, weil bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen der zwischen Fremden bestehende Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Daher liegt bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine

familienhafte Veranlassung gegeben ist. Dieser Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen muss zum einen im Interesse der durch § 114 Abs.1 BAD gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden. Zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Vorweg festzuhalten ist, dass die Mietverträge und die Prognoserechnung erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegt wurden. Zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuern aus der Gebäudesanierung lag demnach noch kein nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommender Inhalt der Vereinbarung zwischen den Angehörigen (Vater Vermieter, Tochter bzw. Schwiegersohn Mieter) vor. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Leistungsbeziehungen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein müssen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Dies war hier nicht der Fall.

Die Kautionszahlungen waren laut den beiden Mietverträgen bei Beginn des Mietverhältnisses fällig, dies wäre mit 1.9.2017 gewesen. Tatsächlich geleistet wurden sie am 16.11.2017, d.h. nach der Aufforderung zum Nachweis der Zahlung. Üblicherweise müssen Kautionszahlung bei Mietvertragsunterzeichnung bereits geleistet und dem künftigen Vermieter nachgewiesen werden.

Zur Fremdüblichkeit des Mietzinses ist auszuführen, dass der vom Beschwerdeführer gewählte Weg der Mietzinzbildung nicht zwingend vom Gesetz vorgesehen ist. Zur Vermietung gelangen zwei Wohnung in einem Zweiobjekthaus. Diese fallen nicht unter den Anwendungsbereich (weder Voll-, noch Teilanwendung) des Mietrechtgesetz (§ 1 Abs. 2 Z 5 MRG). In diesen Wohnungen kann der Mietzins frei vereinbart werden. Bei befristeter Vermietung von Wohnungen mit "freiem Mietzins" ist vom höchstzulässigen Hauptmietzins kein Befristungszuschlag abzuziehen. Der Mietzins wäre bei Wegdenken der Angehörigeneigenschaft der Vertragsparteien nicht um 25 % gekürzt worden und ist daher nicht fremdüblich.

Mangels Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses erübrigt sich auch ein Eingehen auf die Frage, ob im vorliegenden Fall steuerliche Liebhaberei vorliegt. Der Prüfung von Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei ist nämlich die Frage, ob die Einkünfte überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer gesetzlich aufgezählten Einkunftsart erwirtschaftet wurden, vorgeschaltet (vgl. Jakom, EStG 10, § 4 Rz. 331; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

Da die Mietverhältnisse steuerlich nicht anerkannt werden, bleibt es bei den Feststellungen der Betriebsprüfung."

Der Bf. erhob dagegen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, welche dem Finanzamt weitergeleitet wurde und als Vorlageantrag anzusehen ist.

In dieser Eingabe ergänzte der Bf. sein Beschwerdevorbringen u.a. wie folgt:

"In der Bescheidbegründung vom 06. Dezember 2017 wird ausgewiesen, dass die Mietverträge

keinem Fremdvergleich standhalten, da Wohnung Top 2 an Tochter Tochter2 NN-BF und Wohnung Top 1 an Herrn VN-LG NN-LG, den Lebensgefährten der Tochter VN-T1 NN-BF vermietet wird. Herr NN-LG übt in dieser Wohnung seine vollständige berufliche Tätigkeit aus, die Wohnung ist somit auch Betriebsstätte und solchermaßen für die Erzielung der Einkünfte des Herrn NN-LG unbedingt erforderlich.

In der Beilage finden Sie alle relevanten Unterlagen. Die vom Vermieter erstellten Prognoserechnungen weisen für beide Wohnungen einen Gesamtüberschuss aus. Die vertraglich festgelegten Mieten halten einem Fremdvergleich durchaus stand (s. Richtwerte für das Burgenland, gültig ab 01. April 2017), auch wenn der Befristungsabschlag von 25% abgezogen wird. Die Mieter haben sich betreffend befristete Mietverträge entsprechend erkundigt und hätten bei Verweigerung eines Befristungsabschlages die Mietverträge nicht unterzeichnet und nach anderen Mietobjekten gesucht. Die Wohnungen wurden nicht möbliert vermietet. Die Mieter sind berufstätig und zahlen monatlich korrekt die vereinbarten Mieten. Beide Kinder des Herrn NN-BF haben seit etlichen Jahren auch keinerlei Unterhaltsansprüche ihrem Vater gegenüber.

Bezüglich der verspätet entrichteten Kationen ist zu bemerken, dass ein verspäteter Erlag der Mietkaution keineswegs als ungewöhnlich bei Mietverhältnissen zu werten ist, sehr oft wird die Kautions erst einige Zeit im Nachhinein entrichtet (Zeitraum von 1 - 2 Monaten).

Die Vergebührung der Mietverträge wurde ebenfalls verspätet getätigt, die Gebühr wäre bereits am 15. Oktober 2017 fällig gewesen. Unser Klient hat die Gebührenanzeige mit 16. November 2017 ausgeführt und den zu leistenden Gebührenbetrag auch sofort am selben Tag entrichtet.

Leider sind dem Klienten diese Terminverzögerungen aus Nachlässigkeit passiert, wobei es sich immerhin um jederzeit korrigier- bzw. nachholbare Vorgänge handelt (wenn auch mit eventuellen Verzögerungsaufschlägen seitens des Finanzamtes versehen).

Mietverhältnisse aus diesen Gründen als „nicht fremdüblich“ einzustufen erscheint nicht nachvollziehbar. Der Vermieter hat sogar besonderen Wert darauf gelegt, dass die Mietverträge explizit und in schriftlicher Form abgefasst werden, um bei etwaigen Unstimmigkeiten ein Schriftstück in Händen zu halten, worin alles geregelt ist. Vor allem bei nicht verwandten Personen (wie zB Hr. NN-LG) ist diese Schriftlichkeit zu empfehlen, da keiner der Beteiligten sich benachteiligt bzw. übervorteilt fühlen sollte. Mietverträge könnten - um sich die Gebühr zu ersparen - auch mündlich geschlossen werden, um Gültigkeit zu erlangen. Davon ist aber aus rechtlichen Gründen abzuraten.

Da nach wie vor nicht sicher ist, ob die Mietverträge nach Ablauf verlängert werden (Auszug der Mieter wg. Wohn-/Geschäftsortwechsel, Hausbau etc), wurde die vorliegende Gebäudesanierung so ausgelegt, dass vor allem und jederzeit an familienfremde Personen vermietet werden kann (entsprechende Wohnungsgrößen und Nichtmöblierung). Wenn daher der Vorsteuerabzug versagt wird, kann im vorliegenden Fall die Vorsteuer ebenfalls nicht mehr beansprucht werden - aufgrund ursprünglicher Nichtanerkennung durch das Finanzamt. Für Herrn NN-BF stellen die Überschüsse aus den beiden Mietverhältnissen zusätzliche

Einkünfte dar, die neben der Erhaltung der Infrastruktur auch zur Tilgung des für den Umbau zusätzlich zu den Eigenmitteln erforderlichen Kredites von Euro 150.000, — notwendig sind. Würden die Objekte nicht vermietet, könnte nicht einmal der Kredit bedient werden, da die Einkünfte des Klienten als Dienstnehmer dafür keinesfalls ausreichen würden. Die Objekte müssen daher schon allein aus wirtschaftsplanerischen Gründen vermietet werden, und dies möglichst durchgehend. Wenn die aktuellen Mieter (Töchter und deren Lebensgefährten) einst ausziehen, müssen auch ganz kurzfristig neue Mieter gefunden werden, um die Bewirtschaftung des Vermietungsobjektes nicht zu gefährden.

Der aufwändige und akribische Umbau wurde nur deshalb initiiert, damit Herr NN-BF genau damit zusätzliche Einkünfte erzielen kann. Stünde die Bevorteilung Nahestehender (Familienmitglieder o.ä.) im Vordergrund, so wäre die Inangriffnahme eines derartig umfangreichen, kosten- aber auch zeitintensiven Projektes neben dem bestehenden Haupteinkommen aus nichtselbständiger Arbeit ganz sicherlich der falsche Ansatz. Anstatt dessen wären wohl steuerfreie Geldgeschenke an beide Töchter der deutlich effektivere Weg einer Bevorzugung bestimmter Personen. Unser Klient wollte jedoch bewusst einen bestehenden Vermögenswert (Haus) durch den Umbau/die Sanierung aufwerten, um in der Folge die Möglichkeit einer zusätzlichen - selbstverständlich zu versteuernden - Einkunftsöglichkeit zu schaffen.

Es ist hervorzuheben, dass Herr NN-BF von Anfang an die erhaltene Miete korrekt der Umsatzsteuer unterzogen hat. Leider wurde mittlerweile auch die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juli bis September 2017 bescheidmäßig vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart mit dem Hinweis auf dieses vorliegende Verfahren abgewiesen. Die ihm vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vorgeworfenen Mängel in der Abwicklung der Mietverhältnisse (Mietverträge, Kautionen, Vergebührung) sind jedenfalls als fahrlässig zu werten, da unser Klient in diesen Belangen noch keine Erfahrung als Wohnungsvermieter hatte (er war zuvor nie Unternehmer, sondern immer nur Dienstnehmer). Leider hat er einen Steuerberater, der hier entsprechend beraten hätte, zu spät aufgesucht. Unserem Klienten war immer bewusst, dass, wenn Vorsteuern beansprucht werden, auf die Mieten Umsatzsteuer zu verrechnen ist, was ja auch erfolgt ist.

Für Herrn NN-BF erscheint es selbstverständlich, dass Nebeneinkünfte zu seinen Einkünften als Dienstnehmer zu deklarieren und diese auch zu versteuern sind. Im Gegenzug erschien es ebenfalls als selbstverständlich regionale Unternehmer mit all diesen Facharbeiten zu betrauen. Anstatt sich Gedanken über „Schwarzumsätze“ zu machen, hat der Klient bewusst die Maschinerie der Handwerksleistungen in Gang gesetzt. Dass nun ausgerechnet seitens des Finanzamtes durch den Ausschluss der Vorsteuerabzugsberechtigung eine derart heftige Bremsung dieses Gesamtprojektes ausgelöst wird, erscheint nicht gerecht.

Es wird i.S. der Sicherstellung der Konstanz dieses Einkommen-Vorhabens und der nachhaltigen Beobachtung durch die Steuerbehörde auch noch auf die Rückgriffsmöglichkeit des Finanzamtes im Falle vorzeitiger Änderung des Projektes (20stel-Regelung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994) hingewiesen!

Herr NN-BF steht für einen persönlichen Befragungstermin gerne zur Verfügung, um etwaige noch vorhandene Unklarheiten im persönlichen Gespräch mit Ihnen abklären zu können."

Mit Einkommensteuererklärung für 2017 vom 3.6.2019 erklärte der Bf. einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.942,39 Euro.

Mit Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden für 2017 vom 3.6.2019 schlüsselte der Bf. den Verlust wie folgt auf:

Einnahmen	€ 4.187,64	
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2		€ 1.895,97
Absetzung für Abnutzung		€ 4.912,85
Fremdfinanzierungskosten		€ 2.066,72
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten		€ 254,49
Summe Werbungskosten		€ 9.130,03
Werbungskostenüberschuss (Verlust)		-€ 4.942,39

Laut beiliegendem Jahresabschluss wurden die Absetzungen wie folgt aufgegliedert:

AfA Gebäude	€ 2.699,68	
AfA Gebäudeadaptierung	€ 2.213,17	€ 4.912,85
AfA Heizung	€ 1.082,21	
AfA Küche	€ 361,08	
AfA Bad	€ 279,61	€ 1.722,90
Gebühren		€ 173,07
		€ 1.895,97

Laut beiliegendem Anlagespiegel, Anlage A, wurde das Gebäude im Jahr 1991 in Betrieb genommen. Angenommen wurde eine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren. Erklärend wurde ausgeführt "Übernahme aus vorm. Pachtobjekt". Das Gebäude wurde umfangreich adaptiert, um zwei Wohnungen zu schaffen. In einer der Wohnungen wurde auch eine Küche eingebaut. Es wurden ein Heizungsanlage gebaut und Sanitäranlagen installiert.

In der Umsatzsteuererklärung für 2017 wurde eine Gutschrift in Höhe von 47.109,73 Euro geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 23.10.2019 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. die Umsatzsteuer 2017 in Höhe von 0,00 Euro fest. Aufgrund einer bisher vorgeschriebenen Gutschrift in Höhe von 3.762,01 Euro errechnete sich eine Nachforderung in Höhe von 3.762,01 Euro.

Begründend führte das Finanzamt aus, die beantragten Vorsteuern sowie der erklärte Umsatz könnten nicht berücksichtigt werden. Auf das Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung 01/2017 bis 06/2017, die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.8.2017 sowie die Begründungen der Beschwerdeentscheidungen mit Abweisung der Beschwerde bezüglich Umsatzsteuer 01-03/2017 und 04-06/2017, jeweils vom 11.12.2017, und die Begründung des Bescheides vom 18.12.2017 über die Festsetzung der Umsatzsteuer 07-09/2017 werde verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf., vertreten durch seine steuerliche Vertretung Beschwerde und verwies begründend auf die bereits eingebrachte Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Monate 01-03/2017 und 04-06/2017. Verwiesen wurde auf die Auskunft der RichterIn, wonach die ursprünglich eingebrachte Beschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen diesen Bescheid gerichtet gelte.

Mit Einkommensteuererklärung für 2018 vom 30.10.2019 erklärte der Bf. einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von minus 3.803,11 Euro.

Dieser Betrag setzte sich laut Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von bebauten und unbebauten Grundstücken für 2018 wie folgt zusammen:

Einnahmen	€ 12.562,94	
Absetzung für Abnutzung		€ 12.272,51
Fremdfinanzierungskosten		€ 3.334,31
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten		€ 759,23
Summe Werbungskosten		€ 16.366,05
Werbungskostenüberschuss (Verlust)		-€ 3.803,11

Laut beiliegendem Jahresabschluss wurden die Absetzungen wie folgt aufgegliedert:

AfA Gebäude	€ 2.699,68
AfA Gebäudeadaptierung	€ 5.601,77
AfA Heizung	€ 2.315,83
AfA Küche	€ 722,16
AfA Bad	€ 604,15
Gebühren	€ 328,92
	€ 12.272,51

Laut beiliegendem Anlagespiegel, Anlage A, wurde das Gebäude im Jahr 1991 in Betrieb genommen. Angenommen wurde eine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren. Erklärend wurde ausgeführt "Übernahme aus vorm. Pachtobjekt". Das Gebäude wurde umfangreich adaptiert,

um zwei Wohnungen zu schaffen. In einer der Wohnungen wurde auch eine Küche eingebaut. Es wurden ein Heizungsanlage gebaut und Sanitäranlagen installiert.

In der Umsatzsteuererklärung für 2018 wurde eine Gutschrift in Höhe von 17.196,39 Euro geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 11.11.2019 setzte das Finanzamt gegenüber NN-BF VN-BF die Umsatzsteuer 2018 in Höhe von 0,00 Euro fest.

Begründend führte das Finanzamt aus, die beantragten Vorsteuern sowie der erklärte Umsatz könnten nicht berücksichtigt werden. Auf das Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung 01/2017 bis 06/2017, die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.8.2017 sowie die Begründungen der Beschwerdeentscheidungen mit Abweisung der Beschwerde bezüglich Umsatzsteuer 01-03/2017 und 04-06/2017, jeweils vom 11.12.2017, und die Begründung des Bescheides vom 18.12.2017 über die Festsetzung der Umsatzsteuer 07-09/2017 werde verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht führte ergänzende Ermittlungen durch und hielt dem Bf. Folgendes vor:

"Sie sind Alleineigentümer der Liegenschaft mit der Adresse ADRESSE-Haus, PLZ ORT. Die Liegenschaft wurde am 11.10.1993 im Schenkungsweg erworben. Laut Punkt Zwölftens des nicht im Akt erliegenden Schenkungsvertrages bestand ein Fruchtgenussrecht für MUTTER-BF NN-BF, geboren am GEB-DAT-Muttter, wohnhaft in PLZ ORT, ADRESSE-Mutter.

Aus dem Internet ist ersichtlich, dass eine gewisse VN-1 EINS an der Adresse ADRESSE-Haus, PLZ ORT, das Betrieb von MUTTER-BF NN-BF gepachtet hatte. Der Pachtvertrag liegt nicht im Akt. Es ist daher unklar, in welchem Zeitraum an der genannten Adresse ein Betrieb betrieben wurde und wie hoch die allenfalls dafür entrichtete Pacht war.

Aus dem Internet war weiters ersichtlich, dass an der Adresse ADRESSE-Haus, PLZ ORT eine XXX von einem gewissen VN-Fünf XY betrieben wurde oder wird. Näheres ist aus dem Akt nicht ersichtlich und auch sonst nicht bekannt.

Ab Anfang 2017 haben Sie im Erdgeschoss und im Obergeschoss des Gebäudes ADRESSE-Haus, PLZ ORT, zwei Eigentumswohnungen errichten lassen und in der Folge an eine Tochter und den Lebensgefährten der zweiten Tochter befristet auf die Dauer von drei Jahren vermietet, wobei die Miete aufgrund der Befristung gegenüber dem Richtwert um 25 % niedriger war. Außer den sanitären Installationen wurde in der Wohnung, welche an den Lebensgefährten der zweiten Tochter vermietet wurde, auch eine Küche eingebaut, welche ohne gesonderte Kosten im Mietpreis inkludiert war.

Die Meldung der Töchter und des Lebensgefährten beim Zentralen Melderegister erfolgte am 28.09.2017.

Sie machten die Vorsteuern aus den Kosten für die Errichtung der zwei Wohnungen und eine Renovierung bzw. die Einrichtung der Wohnungen (Küche, Bad) geltend und erklärten in den Einkommensteuererklärungen 2017 und 2018 Verluste aus Vermietung und Verpachtung.

Das Finanzamt ging von nicht fremdüblichen Verträgen aus und verwies darauf, dass die Tochter VN-T1 NN-BF und ihr Lebensgefährte VN-LG NN-LG im Zeitraum von 20.9.2013 bis 28.9.2017 bereits an der Adresse ADRESSE-Haus, PLZ ORT mit Nebenwohnsitz gemeldet waren. (Laut Zentralem Melderegister war MUTTER-BF NN-BF Unterkunftgeberin.)

Sie verwiesen darauf, dass der Lebensgefährte Ihrer Tochter in der Wohnung seine vollständige berufliche Tätigkeit ausübe und die Wohnung somit auch Betriebsstätte und für die Erzielung der Einkünfte des Herrn NN-LG unbedingt erforderlich sei. Vorgelegte Prognoserechnungen wiesen für beide Wohnungen einen Gesamtüberschuss aus. Die vertraglich festgelegten Mieten halten nach Ihrem Vorbringen einem Fremdvergleich stand. Die Mieter hätten sich erkundigt und hätten bei Verweigerung eines Befristungsabschlages die Mietverträge nicht unterzeichnet und nach anderen Mietobjekten gesucht. Die Mieter seien berufstätig und zahlten monatlich die vereinbarten Mieten. Beide Kinder hätten keine Unterhaltsansprüche Ihnen gegenüber. Da nicht sicher sei, ob die Mietverträge verlängert würden (Auszug der Mieter wegen Wohn-/Geschäftsartwechsel, Hausbau etc.) sei die Gebäudesanierung so ausgelegt, dass vor allem und jederzeit an familienfremde Personen vermietet werden könne.

Für Sie stellten die Überschüsse aus den beiden Mietverhältnissen zusätzliche Einkünfte dar, die neben der Erhaltung der Infrastruktur auch zur Tilgung des für den Umbau zusätzlich zu den Eigenmitteln erforderlichen Kredites von 150.000,00 Euro erforderlich seien. Würden die Objekte nicht vermietet, könnte nicht einmal der Kredit bedient werden. Der Umbau sei nur deshalb initiiert worden, weil Sie damit zusätzliche Einkünfte erzielen könnten. Steuerfreie Geldgeschenke an beide Töchter wären der "deutlich effektivere Weg der Bevorzugung bestimmter Personen" gewesen.

Zu den aufgenommenen Krediten finden sich Auszüge betreffend Rückzahlungen und verschiedene verrechnete Kosten im Akt, jedoch keine Verträge. Insbesondere ist unklar, für welchen Zeitraum und für welchen Zweck die Kredite aufgenommen wurden und wie hoch die vereinbarten Rückzahlungsraten waren.

Ein Vergleich der Prognoserechnung mit den tatsächlichen Einnahmen und Werbungskosten ergibt bereits in den ersten beiden Jahren einen erheblich höheren Verlust, obwohl der veranschlagte Zinsaufwand unterschritten wurde:

	2017		2018	
Einnahmen/Kosten	Prognose	Erklärung	Prognose	Erklärung
Mieteinnahmen	€ 4.600,00	€ 4.187,64	€ 13.800,00	€ 12.562,94
Zins-Aufwand	-€ 1.250,00	-€ 2.066,72	-€ 4.500,00	-€ 3.334,31
Verwaltungskosten	-€ 92,00		-€ 276,00	
Aufwände sofort wirksam		-€ 254,49		-€ 759,23
Finanzierungsnebenkosten	-€ 2.700,00		-€ 540,00	
Kreditversicherung	-€ 208,00		-€ 624,00	
Instandhaltung	-€ 600,00		-€ 600,00	
AfA Gebäude	-€ 1.349,92	-€ 2.699,68	-€ 2.699,83	-€ 2.699,68
Abschreibung Neu-Akt.	-€ 2.040,00	-€ 2.213,17	-€ 4.080,00	-€ 5.601,77
Afa Heizung		-€ 1.082,21		-€ 2.315,83
Abschreibung Küche	-€ 750,00	-€ 361,08	-€ 1.500,00	-€ 722,16
AfA Bad		-€ 279,61		-€ 604,15
Sonst. Geb./Genehm.		-€ 173,07		-€ 328,92
Verlust	-€ 4.389,92	-€ 4.942,39	-€ 1.019,83	-€ 3.803,11
Differenz ggü Prognose		-€ 552,47		-€ 2.783,28

Es ist daher fraglich, ob nicht insgesamt eine Liebhaberei vorliegt.

Sollte das ursprüngliche Begehren aufrecht erhalten werden, müssten noch offene Fragen geklärt und das Vorliegen einer Liebhaberei widerlegt werden.

Insbesondere müssten folgende Fragen beantwortet und Nachweise bzw. Unterlagen wie folgt vorgelegt werden:

- 1. Vorlage des Schenkungsvertrages, mit welchem Sie Eigentum an der Liegenschaft erworben haben.*
- 2. Wie lange wurde das Betrieb der Liegenschaft tatsächlich verpachtet, um welchen Pachtzins und von wem? Vorlage des seinerzeit abgeschlossenen Pachtvertrages*
- 3. Warum waren VN-T1 NN-BF und VN-LG NN-LG an der aktuellen Adresse schon zuvor vier Jahre lang mit Nebenwohnsitz gemeldet?*
- 4. Vorlage der Mietverträge der Töchter bzw. des Schwiegersohnes von der vorherigen Wohnadresse (Hauptwohnsitz)*
- 5. Vorlage der Kreditverträge, aus denen ersichtlich ist, wofür die Kredite aufgenommen wurden und in welchem Zeitraum mit welchen Beträgen diese jeweils zurückzuzahlen waren (Zahlungsplan)*
- 6. Warum wurde die Befristung der Mietverträge akzeptiert? Wurde nach anderen Mietern für die Wohnungen gesucht, oder wurde von vornherein nur eine Vermietung an die Kinder in Betracht gezogen und wenn ja, aus welchem Grund?
Die Beantwortung dieser Frage ist vor allem deshalb von Interesse, weil die meisten Mieter an einer unbefristeten Miete interessiert sind.*

7. *Wurde geprüft, welche Mietzinse realistischerweise für die Wohnungen erzielt werden können und ob eine Befristung von Mietsverträgen ortsüblich ist? Vorlage von Unterlagen, aus denen eine derartige Überprüfung ersichtlich ist*
8. *Vorlage einer Prognoserechnung, welche den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung trägt, Aufklärung der Abweichung(en) zur ursprünglich vorgelegten Prognoserechnung*
9. *Nachweis, dass die Kosten ausschließlich für die Wohnungen Top 1 und 2 angefallen sind und nicht auch für die Wohnung Top 3 – sollten auch Kosten auf die Wohnung Top 3 entfallen und wären diese auszuscheiden, so wäre auch diesbezüglich ein Nachweis zu erbringen.*

Bisher wurden nur Anträge betreffend den Zeitraum 01-03/2017 und 04-06/2017 gestellt. Da die Beschwerde auch als gegen den Jahresbescheid gerichtet gilt, müsste das Beschwerdebegehren angepasst werden.

Zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens könnten die Unterlagen gemeinsam mit einer Stellungnahme außer dem Bundesfinanzgericht auch dem Finanzamt vorgelegt werden. Dieses ist Partei im Verfahren und müsste sonst separat zu einer Stellungnahme aufgefordert werden."

Der Bf. beantwortete den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes mit Eingabe vom 10.08.2020 wie folgt:

"Ein Fruchtgenussrecht wurde für meine Mutter (MUTTER-BF NN-BF) im SchV 1993 (im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung nach dem Tod meines Vaters) festgelegt. Dieses FGR beinhaltet sowohl die Wohnmöglichkeit an dieser Adresse (alter privater Trakt - jetzt bezeichnet als ADRESSE-GM-kurz) und - jedenfalls bis zur Endigung des letztmaligen Pachtverhältnisses (Betrieb durch FÜNF VN-Fünf) darin, dass Frau MUTTER-BF NN-BF jegliche Einkünfte aus den Verpachtungen des Betriebes lukrieren konnte (insgesamt 5 PV in der Zeit von 1991 bis 2015) lukrieren konnte. PV-1 (EINS), PV-2 (ZWEI), PV-3 (DREI), PV-4 (VIER), PV-5 (FÜNF).

Alle diese Pachtverträge (1991-2015) liegen jedenfalls im Steuerakt zu "V&V NN-BF" beim FA-7000 auf. Dies sowohl wegen der Vertragsvergebührungspflicht als auch wegen der durchgehenden Regelbesteuerung dieses Einkommens.

EINS VN-1 war ab 1991 die erste Pächterin des Betriebes und somit direkte Betriebsnachfolgerin meiner zu jenem Zeitpunkt in den Ruhestand tretenden Eltern. Mein Vater verstarb nach schwerer Krankheit bereits im Jahre 1993. Mit dem Zeitpunkt seines Ablebens wurde dann auch der Schenkungsvertrag samt Fruchtgenussklausel notariell erstellt. Meine Mutter behielt weiterhin - nunmehr jedoch zu ungeteilter Hand - die

Einnahmen aus der Verpachtung des Betriebes. Die hinkünftige Erledigung der in diesem Zusammenhang stehenden, nicht gerade unwesentlich aufwändigen verwaltungstechnischen Angelegenheiten und Abläufe, als auch die Kalamitäten mit der ehemaligen Pächterin EINS fielen somit nach dem Tod meines Vaters gänzlich mir zu. Das Einkommen aus V&V hingegen entfiel zur Gänze an meine Mutter (MUTTER-BF NN-BF)

Die Pachtbeträge im einzelnen sind mir nicht mehr exakt Erinnerung, jedoch sollten diese anhand jährlich erfolgter Steuer-Erklärungen an das FA-7000 mitsamt aufwändiger beigelegter Dokumentation diesem zur Gänze ersichtlich sein. Der monatliche Pachtzins des ersten PV betrug ÖS 20.000,--. Der Pachtzins des letzten PV lag jedoch bei nur mehr EUR 830,-- (Begründung s. Aufz. Nr. 2, Absatz 2).

Ein gewisser "XY VN-Fünf" ist mir unbekannt, eine "XXXX XY" ist mir ebenso wenig ein Begriff (wo hätte sich dieser KFZ-Betrieb an der Adresse KURZBEZ auch befinden sollen?). Der Umstand, dass die Wohnung meiner Eltern in unmittelbarer Nähe zur "fiktiven XX" bestand, hätte jeglichen diesbezüglichen "Zuwachs" unzweifelhaft offenbart.

Ich habe daher verständlicherweise auch niemals einer - wie auch immer gearteten - Wohnsitzmeldung für eine Person dieser Identität zugestimmt. Diese causa liegt somit weitab meines Kenntnis-, Verantwortungs- und Erledigungsbereiches. Ob sich jemand diese Geschichte ausgedacht habe, oder einer fehlerhaften behördlichen ZMR-Abfrage entspringt kann ich somit nicht beantworten.

Nach Endigung des letzten (Nr. 5) Pachtverhältnisses lag (aus wirtschaftlichen Gründen) der Beschluss auf der Hand, keine neuerliche Verpachtung mehr anzustreben, weil der bis dahin verpachtete Bestand zwischenzeitlich aufgrund extensiver, leider auch schonungsloser Nutzung durch die jeweiligen Betreiber in höchstem Maße renovierungsbedürftig geworden war.

Zwingend erforderliche Sanierungskosten für eine notwendige Modernisierung hätten sich auch nach Jahrzehnten nicht bezahlt gemacht. Der Markt für potentielle Pächter ließ mittlerweile ebenfalls zu wünschen übrig, was sich dann auch im Verfall des Pachtzinses von Mal zu Mal deutlich widerspiegelt. Betriebe beinahe jeglicher Kategorie befanden sich im Allgemeinen nicht zuletzt durch prekäre gesetzliche Auflagen ohnehin schon seit geraumer Zeit auf Talfahrt (zB wegen übertriebener politischer Maßnahmen verschiedenster Regierungsperioden).

Dass keinerlei Unterhaltsansprüche meiner Kinder bestehen, ist garantiert. Auch der Umstand, dass die Wohnungen jederzeit fremdvermietet werden könnten, trifft zu. Die momentane rechtliche Unsicherheit durch die vehement ablehnende und in gewissem Ausmaß mit Vorbehalt behaftete Haltung des FA-7000 (sowohl hinsichtlich der USt- als auch der Est-Modalitäten) und die damit einhergehende, nach wie vor ausstehende Entscheidung

zur getätigten Beschwerde würde mich als eventuellen GH-Vermieter zum dzt. Zeitpunkt (YYYY, Corona-Krise, etc) ohnehin äußerst unruhig werden lassen.

Die Kredit- bzw. Darlehensgesamtsumme hat sich von den ursprünglich veranschlagten EUR 150.000 aufgrund der unerwarteten Ablehnung der V&V Einkommensart durch das örtliche FA und die nachfolgende, einigermaßen lange Entscheidungsphase zur Beschwerde auf mittlerweile EUR 220.000 erhöht. Der eingeplante, behördlich leider nicht zugelassene Vorsteuerabzug verursachte in etwa diese betragliche Erhöhung des notwendigen Fremdkapitales. Diese Verschiebung der Herstellungskosten musste nun eben in Form der FK-Erhöhung mit einigem Aufwand an Planungs- und Konzeptänderung aufgebracht werden. Ansonsten hätte die ausstehende Fertigstellung zur Schaffung der Mietwohnungen nicht erbracht werden können.

Die V+V bietet letztendlich eine zusätzliche und vor allem stabile und wertbeständige Vorsorge-Einkommensmöglichkeit zu meinem eigenen, sich bereits in Sichtweite befindlichen Altersruhestand. Sie schafft eine Kompensationmöglichkeit zu der mit Pensionierung in Zusammenhang zu bringenden deutlichen Einkommensreduktion (gegenüber Aktivbezug).

Die ursprüngliche Anmerkung, dass steuerfreie Geldgeschenke anstatt von Darlehens-Aufnahmen den deutlich effektiveren Weg zur Bevorzugung einer bestimmten Personengruppe (Töchter) beschreiten würden, unterschreibe ich gerne auch noch heute, aufgrund meiner persönlichen/wirtschaftlichen Umstände mittlerweile sogar noch deutlicher.

Eine Wohnung (T-1) ohne Kücheninstallation ist nicht sehr einfach zu vermieten, daher kam es mir nur entgegen, dass die Wohnung dennoch gleich vermietet werden konnte. Diese nicht von mir geschaffene Küche wurde von den Mietern von T-1 aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten eingebaut und wird bei Mietvertragsendigung selbstverständliche entsprechend dem Zeitwert abgelöst.

Die Fragestellung sollte daher nicht lauten, warum keine gesonderten Kosten für eine mit Kücheneinrichtung versehene Wohnung berechnet werden, sondern eher, warum die andere (nicht mit Küche versehene) Wohnung trotzdem ohne Aufschub vermietet werden konnte.

Die ZMR-Meldung der Mieter per 28.09.2017 erfolgte relativ zeitnah zum Einzug in die jeweilige Wohnung. Das ist keinesfalls ungewöhnlich, sondern eher die übliche Vorgangsweise beim bzw. nach dem Bezug einer Wohnung.

Anstatt notwendiger Generalsanierung wurde das Betrieb bis auf die bauliche Rahmenkonstruktion herunter abgeschlachtet (dies ausschließlich mit von mir geleisteten

Mitteln) und für den grundlegenden Bau auf Mietwohnungen vorbereitet. Auf dem Restgemäuer wurde folglich der Aufbau zweier für die Vermietung vorgesehener Wohneinheiten (Wohnungen) in Angriff genommen und dann auch ausgeführt.

Jegliche diesbezügliche Aufbauleistung wurde ausschließlich von mir finanziert, teilweise war dazu Fremdkapital in großem Ausmaß (EUR 220.000 mittels Bankdarlehen) erforderlich. Die Gesamtkosten des Umbaues haben gut das Doppelte dieses Fremdkapitales verschlungen.

Den wahren Beweggrund für die Entscheidung des FA-7000 (Mag. SB) von Nicht-Fremdüblichen Verträgen auszugehen, kann ich nur vermuten, eine wirklich fundierte Beantwortung sollte die behördliche Entscheidungsträgerin eigentlich ohne Vorbehalte oder Annahmen beantworten können. Die mir zur Kenntnis gebrachte "Begründung" ließ mich zwingend eine Beschwerde gegen diese Entscheidung einlegen. Die Nebenwohnsitzadresse einer meiner (auch damals schon volljährigen) Töchter für den Zeitraum zwischen 09 /2013 und dem Datum der Hauptwohnsitzanmeldung 28.09.2017 beim Quartiergeber NN-BF MUTTER-BF (T-3) ist für mich nicht relevant und kann vom FA bei Bedarf direkt bei der/ den Betroffenen erfragt werden. Zum eigentlichen Beschwerde-Gegenstand besteht keinerlei Zusammenhang.

An und für sich wäre solch eine NWM kein ungewöhnlicher Umstand, wenn der Hauptwohnsitz (HWS) in Wien - oder wo auch sonst immer - besteht. Diese NWS-Meldung betrifft jedenfalls ausschließlich das Domizil der Privatperson MUTTER-BF NN-BF.

Es ist tatsächlich so, dass die Wohnung T-1 zugleich auch die Betriebsstätte der Mieter ist, weil diese aufgrund derer Tätigkeit dieselbe von dort aus ohne Einschränkung betreiben können. Zum Thema Fremdvergleich: in der Ortschaft ORT kann um den Betrag der Wohnungsmiete problemlos ein ganzes Haus gemietet werden, zumeist sogar darunter. Dies kann man jederzeit überprüfen. Das FA-7000 müsste immerhin einiger solcher Mietverträge als Kopie vorfinden, weil ja bis vor drei Jahren die MV vergewährt werden mussten und das örtliche FA jedenfalls eine Kopie davon bekommen hat.

Zur Frage des Zugeständnisses eines zeitlichen Befristungsabschlages wird darauf hingewiesen, dass dieser durchaus angemessen erschien, weil durch Wahl „kalkulierbarer Mieter“ eher gesichert ist, dass Mietzahlungen auch vollständig und pünktlich geleistet würden.

Die im Gegensatz zu solch einigermaßen vorhersehbaren Abläufen entstehenden zusätzlichen Kosten bei Unabwägbarkeit eines Mieters / Pächters sind mir leider noch bestens in Erinnerung. Unkosten durch eintretendes Risiko aufgrund wirtschaftlicher Schwankungen (die zumeist auch noch im Verantwortungsbereich des Pächters lagen) sind mir noch bestens in Erinnerung, wenn ich an die Zeit der Verpachtungen des Betriebes

zurückdenke, wo der eine oder andere Pächter fallweise mehr Kosten als Einnahmen verursacht hat.

Obwohl mE eindeutig, dass diese Darlehen ausschließlich zur Herstellung der beiden Wohnungen aufgenommen wurden (darauf weisen auch all die von befugten Unternehmern vorliegenden Rechnungen hin), werde ich Kopien der Darlehensverträge und - wenn möglich - auch Teile des Schriftverkehrs mit dem genehmigenden Direktor des Institutes beschaffen und beifügen.

Wie schon im Wortlaut "Prognose" angedeutet, enthält die Prognoserechnung angenommene/ angenäherte/ hochgerechnet, somit nicht existente Zahlen.

Dass diese PR noch dazu im Vorfeld entstanden ist, wo so einiges nicht erfasst werden konnte, bewirkt selbstredend eine Differenz zur nach Jahren erst feststehenden Realität.

Die Tabelle der Prognoserechnung ist im Schreiben nur für zwei Jahre abgebildet und spiegelt nicht den von mir errechneten Verlauf der 20-jährigen PR wider. Diese Darstellung ist daher unfrei und zeigt im Grunde nur, dass Annahme und Realität durchaus differieren können. Darin ist keinerlei Hinweis, ob nicht womöglich die Auswertung auf die lange Distanz (20 Jahre) ein komplett anderes Bild ergibt. Dabei wäre durchaus ersichtlich, dass deutlich innerhalb des Bewertungszeitraumes von 20 Jahren positive Jahresergebnisse zu erwarten sind. Allein der besser ausgereizte Abschreibungszeitraum diverser Anlagegüter (zB 10 anstatt 15 Jahre Afa-Dauer) könnte hier schon andere Zahlen bewirken. Die Jahresabschlüsse würden diesbezüglich ebenfalls korrigiert und angepasst.

Nichtsdestotrotz ist meiner Meinung nach eindeutig und unstrittig aus der beigegeführten Prognoserechnung ersichtlich, dass die Unternehmung der V+V dem (langfristig positiven) Einkommen meiner Person in fortgeschrittenem Alter dienen wird. Die Nachkalkulation und Kurskorrektur zur Prognoserechnung würde letztendlich die eindeutige Tendenz zum positiven Einkommen bestätigen. Die Regelbesteuerung ermöglicht selbstredend eine klar bessere Planungs- und Kalkulationsmöglichkeit im Zuge ständiger Weiterführung (und auch eventueller Erweiterung/Vergrößerung) des Einkommenszweiges V+V.

Dem in den ersten Jahren erheblich höher ausfallenden Verlust würde in den weiteren Jahren ein früher einsetzendes positives Ergebnis folgen. Somit änderte sich eigentlich langfristig nur die Ausflachung der Prognose-Kurve. Der beanstandete differente Zinsaufwand kann nicht als alleiniges Steuerelement der Prognoserechnung wirken. Da spielen noch ganz andere - zT weit höher anzusetzende - Posten eine Rolle, wie etwa die Absetzung für Abnutzung von Anlagegütern, welche in der ursprünglichen Prognoserechnung ebenfalls nicht ausgereizt worden ist. Etliche Positionen haben letztendlich eine kürzere Abschreibungsdauer als vorerst angenommen und erhöhen damit in der Realität (und im Jahresabschluss) die tatsächlichen Aufwände.

Der Beschwerde-Antrag spiegelt durch den Bezugswortlaut "Zeitraum 01- 03/2017 und 04-06/2017" leider nur das Datum des Zeitpunkts der Beschwerde wider. Dieser Zeitraum wird von meinem Berater auf den Zeitraum "01/2017 bis Laufend" erweitert werden. Dies sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuer- als auch hinsichtlich der Einkommensteuer-Jahreserklärungen (ab 2017), welche vom FA-7000 ebenfalls in jährlichen Abständen negativ beschieden (und in der Folge beeinträchtigt) worden sind.

Eventuell macht es tatsächlich Sinn, wenn Sie die ggst. Beantwortung der BFG-Anfrage in Kopie auch dem FA-7000 zukommen zu lassen. Es wäre zudem auch sehr hilfreich, wenn nicht auch für 2019 (nach 2017 und 2018) der zeitliche Abgabetermin-Aufschub zu den Jahreserklärungen vom FA-7000 abgelehnt würde. Im Stadium der Beschwerde-Entscheidungsfindung würde ich es einigermaßen als anständig empfinden, zumindest diesmal den Aufschub zuzulassen. Im Zuge dessen könnte das FA-7000 Kopien der Pachtverträge, die ja am FA-7000 aufliegen dem BFG zur Verfügung stellen.

Zu den Nummerierungen:

1. Schenkungsvertrag SchV 1993 in Kopie

2. Verpachtung erfolgte insgesamt von 1991 bis 2015. Jegliche diesbezüglichen Pachtverträge liegen auf dem örtlichen FA auf, ich selbst besitze leider nur mehr Verträge der beiden letzten Pachtverhältnisse.

Im Zeitraum 1991 bis 1993 erfolgte die Verpachtung gemeinsam durch die Eheleute NN-BF (meine Eltern MUTTER-BF und VN-BF sen.), nach dem Tod meines Vaters (in den Folgejahren 1993 bis 2015) jedoch ausschließlich durch meine Mutter. Der monatliche Pachtzins betrug zu Beginn der Verpachtungen öS 20.000,-- (umgerechnet EUR 1.453,--) und gegen Ende der Verpachtung gar nur mehr EUR 830,-- (weil bestimmte Teile des Objektes nicht mehr ohne eine größer angelegte Sanierung vermietbar gewesen wären).

3. VN-T1 NN-BF und VN-LG NN-LG waren schon Jahre zuvor an der Adresse KURZBEZ nebenwohnsitzgemeldet, bzw. an anderer Adresse (Wien) HWS-gemeldet, es erschließt sich mir nicht der konkrete Grund dieser Meldungen, er scheint mir auch im Zusammenhang mit diesem Verfahren nebensächlich, weil nicht von mir beeinflussbar und noch dazu einen, dem Beschwerdegund vorgelagerten Zeitraum betreffend.

4. Entsprechende ZMR-Abfragedaten liegen offensichtlich sowohl dem FA-7000 als auch dem BFG aufgrund amtlicher Anfragen vor.

5. Kreditverträge (3x), Tilgungspläne (3x)

6. Natürlich waren auch die jetzigen Mieter an einem unbefristeten MV interessiert. Die zeitliche Befristung wurde aber deshalb akzeptiert, weil am Beginn des MV seitens der Mieter ein weiterer örtlicher Verbleib in PLZ noch gar nicht festgestanden hat.

Als Erstmieter wollte ich jedenfalls keine mir unbekannten Personen /Familien einmieten. Die Vermietung erfolgte daher an für mich einigermaßen einschätzbare Personen - in diesem Fall eben Töchter und deren LG. Die relativ hohe Wahrscheinlichkeit von Anlaufschwierigkeiten bei Vermietungen (bauliche und technische Mängel machten tatsächlich auch hier einige Nachbesserungsarbeiten erforderlich) oder konnten auch - wie aktuell durch Corona Umstände im Besonderen - möglicherweise drohende Mietzinsabschläge durch die sorgfältige Wahl der Mieter weitestgehend (hoffentlich) vermieden oder zumindest hintangestellt werden.

Im Falle der Nichtannahme von mir vorerst angedachter Befristungs-Auflagen wären durchaus auch andere Interessenten/Kandidaten vorhanden gewesen. Zudem handelt es sich hierbei um relativ komfortable Wohnungen, die im Falle des Verbleibes nach drei vollen Jahren (bei reibungslosem Verlauf) ohnehin in ein unbefristetes Mietverhältnis gewandelt werden. Ob nach Eintreten der Unbefristetheit noch eine Mietzins-Anpassung stattfinden wird, hängt jedenfalls vom Ausgang des vorliegenden BFG-Verfahrens ab. Möglicherweise kippt das ganze Projekt letztendlich dennoch, weil nicht zuletzt die Gesamtkalkulation auf einem Betrieb mit Regelbesteuerung fußt. Als Hobby-Projekt ist dies jedenfalls nicht trag- und leistbar, die eventuelle Veräußerung des Gesamtkomplexes KURZBEZ stellt dann in den folgenden Jahren durchaus eine Option der Schadensbegrenzung dar.

7. Es wurden etliche Erhebungen bzgl. praktizierter Mietzinse durchgeführt. Die von mir kalkulierten Mietzinse lagen dabei im Mittelfeld. Ausreißer gab es sowohl nach oben als auch nach unten hin. Befristete Mietverträge hingegen erschienen - entgegen behördlicher Annahme - eher die Norm denn die Ausnahme zu sein. Entsprechende Umfrage-Unterlagen müsste ich jedoch durch erneute Befragungen mühsam erstellen, weil von diesen Notizen und Anfragen ausschließlich temporären Charakters leider nichts mehr archiviert worden ist. Ich denke jedoch, dass auch ohne diese Aufzeichnungen eine stichprobenweise Abfrage gewisse Nachvollziehbarkeit bieten könnte.

8. Die Prognoserechnung mit einigen nunmehr konkreten Zahlenfaktoren ist diesem Beantwortungsschreiben beigelegt. Darin wird auch sichtbar gemacht, dass ein drittes Darlehen nur aufgrund der ablehnenden Haltung des FA-7000 (VSt-Abzug abgelehnt, Est-Erklärungen zurückgewiesen) erforderlich geworden ist. Inwieweit sich der Verlauf dann auf den gesamten Berechnungszeitraum verändert hätte, kann ich nun leider nicht mehr ad-hoc abschätzen, jedenfalls erscheint auch bei drei erforderlichen Darlehen das Jahresergebnis nach bereits 12 Jahren Laufzeit (!) positiv. Dieses Ergebnis entspricht eigentlich gar nicht der - meines Erachtens - voreilig gefällten Einschätzung, dass es sich bei dieser V+V um

Liebhabeerei handle. Ein größerer, neu erstellter Wohnhausbetrieb mit zB 10 Wohnungen würde dem FA in dieser kurzen Spanne ganz sicherlich nicht das gleiche Positiv-Ergebnis bescheren - und dennoch vom FA freundlicher bewertet werden.

9. Da die Wohnung meiner Mutter (T-3) beinahe ausschließlich Altbestand darstellt, zudem meine Mutter ihre eigenen Agenden selbst beschließt und verwaltet, ist es einfach nachzuweisen, dass vorliegende Aufwände ausschließliche für die Herstellung der (Miet)Wohnungen T-1 und T-2 getätigt wurden. Ich werde - im Falle des positiven Entsprechens durch die entscheidende Behörde - dann gerne auch eine aufwändige Gesamtaufstellung anfertigen und vorlegen, worin die separaten privaten Investitionen meiner Mutter ersichtlich sind. Eine Vor-Ort Begehung würde es ebenfalls leichter und einfacher machen, mögliche(n) Missbrauch/Falschverwendung sichtbar zu machen. Diesen Augenschein biete ich der Behörde gerne auch nach wie vor bei Bedarf in kommissioneller Form an.

In der Hoffnung, mit dem großen Umfang und Aufwand an Recherchen, Nachweisen, Kopien, Aufstellungen, Berechnungen u.ä.. ausreichend überzeugend darstellend, dass die ablehnende Haltung des FA-7000 unbegründet besteht verbleibe ich ..."

Der Vorhaltsbeantwortung waren folgende Unterlagen beigelegt:

1. Ein Pachtvertrag über das Betrieb PLZ ORT, ADRESSE-Haus, abgeschlossen zwischen NN-BF MUTTER-BF und FÜNF VN-Fünf vom 8.10.2010, welcher für die Dauer von fünf Jahren bis zum 31.10.2015 abgeschlossen worden war. Der Pachtzins betrug netto 830,00 Euro, das entspricht brutto 996,00 Euro plus 44,00 Euro à conto für bestimmte Betriebskosten (Leitungswasser, Kanalbenützung).
2. Das Bundesgesetzblatt Teil II Nr. 62/2017, mit welchem der Richtwert für das Burgenland in Höhe von 5,09 Euro festgesetzt wurde
3. Der Mietvertrag, den der Bf. mit dem Lebensgefährten seiner Tochter, NN-LG VN-LG, über die Wohnung PLZ ORT, ADRESSE-Top1, abgeschlossen hat. Die Wohnfläche betrug 127 m2 und verfügte neben ausgestatteten Sanitärräumen über einen Küchenblock. Die Miete wurde nach dem Richtwert unter Ansatz eines 25 %-igen Abschlages aufgrund der Mietvertragsbefristung in Höhe von 599,30 Euro brutto festgesetzt. Dieser Betrag enthält außer der Umsatzsteuer eine Vorauszahlung für Betriebskosten in Höhe von 60,00 Euro. Der Mietvertrag wurde befristet für die Dauer von drei Jahren, d.h. vom 1.9.2017 bis 31.8.2020, abgeschlossen.
4. Der Mietvertrag, den der Bf. mit seiner Tochter, Tochter2 NN-BF, über die Wohnung PLZ ORT, ADRESSE-Top2, abgeschlossen hat. Die Wohnfläche betrug 115 m2 und verfügte über eine auch mit Geräten ausgestattete Küche und ein ausgestattetes Badezimmer. Die Miete wurde unter Ansatz eines 25 %-igen Befristungsabschlages in Höhe von 552,30 Euro brutto festgesetzt. Dieser Betrag enthält die anteiligen

Betriebskosten in nicht angeführter Höhe und die Mehrwertsteuer. Eine Aufgliederung des Betrages erfolgte im Gegensatz zum Mietvertrag mit dem Lebensgefährten der älteren Tochter nicht. Der Mietvertrag wurde befristet für die Dauer von drei Jahren, d.h. vom 1.9.2017 bis 31.8.2020, abgeschlossen.

5. Die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG)
6. Der Fragebogen zum Beginn der Vermietungstätigkeit
7. Der Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteueridentifikationsnummer
8. Die Meldezettel, aus denen ersichtlich ist, dass NN-LG VN-LG und VN-T1 NN-BF an der Adresse ADRESSE-Top1, gemeldet werden sollten. Als Unterkunftgeber wurde NN-BF VN-BF, 18.9.2017 angeführt. Auf den Dokumenten finden sich weder die Unterschrift des Unterkunftgebers noch Datum und Unterschrift der jeweiligen Meldepflichtigen
9. Ein Meldezettel, aus dem ersichtlich ist, dass Tochter2 NN-BF an der Adresse Adresse-Top2, gemeldet werden sollte. Als Unterkunftgeber wurde NN-BF VN-BF, 18.9.2017 angeführt. Auch auf diesem finden sich weder die Unterschrift des Unterkunftgebers noch Datum und Unterschrift der Meldepflichtigen

Vorgelegt wurden Ausdrücke der Bank, aus denen jeweils ein Kapitalstand für folgende aufgenommenen Kredite und die geplanten Rückzahlungen für das halbe Jahr 2020 und Folgejahre sowie verschiedene weitere Daten ersichtlich sind:

Dargestellt werden die aufgenommenen Kredite und die Zahlen für das Jahr 2021, weil in diesem Fall ein ganzes Jahr vorliegt. Die Zinsen wurden fix und variabel berechnet, dekursiv auf Basis von Pauschalraten:

10. Kredit über 90.000,00 Euro:

Die Kreditaufnahme erfolgte am 12.6.2017, die erste Rate sollte am 15.9.2017 bezahlt werden. Monatlich war ein Betrag von 474,44 Euro zu bezahlen, das entspricht einem Jahresbetrag von 5.693,28 Euro. In der Rate waren Zinsen von 1.729,88 Euro enthalten. An Spesen wurden 40,92 Euro verrechnet. Auf die Tilgung des aufgenommenen Kredites entfiel ein Betrag von 3.922,48 Euro.

11. Kredit über 60.000,00 Euro

Die Kreditaufnahme erfolgte am 20.4.2017, die erste Rate sollte am 15.9.2017 bezahlt werden. Monatlich war ein Betrag von 285,53 Euro zu bezahlen, das entspricht einem Jahresbetrag von 3.426,36 Euro. In der Rate waren Zinsen von 566,62 Euro enthalten. An Spesen wurden 40,92 Euro verrechnet. Auf die Tilgung des aufgenommenen Kredites entfiel ein Betrag von 2.818,82 Euro.

12. Kredit über 70.000,00 Euro:

Die Kreditaufnahme erfolgte am 29.5.2018, die erste Rate sollte am 15.9.2018 bezahlt werden. Monatlich war ein Betrag von 348,50 Euro zu bezahlen, das entspricht einem Jahresbetrag von 4.182,00 Euro. In der Rate waren Zinsen von 691,24 Euro enthalten.

An Spesen wurden 51,68 Euro verrechnet. Auf die Tilgung des aufgenommenen Kredites entfiel ein Betrag von 3.439,08 Euro.

Die Tilgungspläne für die Kredite wurden jeweils bis zum Jahr 2036 bzw. 2037 dargestellt, wobei mit den Jahren die Zinsen abnahmen und der Tilgungsanteil aus den geleisteten Beträgen zunahm. Der Tilgungsplan sollte nur unter der Voraussetzung vertragskonformer Rückführung gelten, wobei verspätete Zahlungen zusätzliche Zinsen und Kosten verursachen würden. Sofern die Ausleiherung an einen Indikator/Referenzzinssatz gebunden sei oder die zusätzlichen Kosten gem. den vertraglichen Vereinbarungen geändert werden können, gelte dieser Tilgungsplan nur bis zur nächsten Anpassung oder Änderung.

Die Kreditverträge selbst wurden nicht vorgelegt.

13. Eine Prognoserechnung, aus der sich für das 20. Jahr ein kumuliertes steuerliches Ergebnis in Höhe von minus 29.466,62 Euro errechnete.
14. Ein Beschluss des Bezirksgerichtes Eisenstadt vom 10.11.1993 betreffend die Verlassenschaftssache nach dem am Todestag verstorbenen, zuletzt in PLZ ORT, ADRESSE-Haus, wohnhaft gewesenen BERUF VN-BF NN-BF, geb. GEB-DAT-VATER-BF, aus der eine Überschuldung des Nachlasses in Höhe von Schilling 284.388,87 ersichtlich war. Die erbliche Witwe, MUTTER-BF NN-BF, geb. GEB-DAT-Muttter und die erblichen Kinder Schwester1, geb. GEB-DAT-Scjhweste1, VN-BF NN-BF, geb. GEB-DAT-BF (dabei handelt es sich um den Bf.) und Schwester2, geb. GEBDAT-Schwester2 gaben eine unbedingte Erbserklärung ab.
Eine Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Eisenstadt vom 10.11.1993, gemäß welcher aufgrund der Ergebnisse der Verlassenschaftsabhandlung und im Hinblick auf das Erbübereinkommen vom 11.10.1993 nachstehende Eintragungen im Grundbuch vorzunehmen sein werden:
 1. ob der erblichen Liegenschaftshälfte EZXXX ORT mit den Grundstücken Grundstücksnummernaufzählung1 und
 2. ob der erblichen Hälfte an den Grundstücken Grundstücksnummernaufzählung2 vorgetragen in EZ2 ORT
 1. bis 2. die Einverleibung des Eigentumsrechtes zugunsten des Bf.zur Gänze
 - ...
 Der Beschluss des Bezirksgerichtes Eisenstadt vom 14.6.1994, mit welchem diese Eintragungen bewilligt wurden.
15. Den Schenkungsvertrag vom 11.10.1993, abgeschlossen zwischen MUTTER-BF NN-BF, dem Bf., Schwester2 und Schwester1, mit welchem dem Bf. folgende Liegenschaften bzw. Anteile an Liegenschaften geschenkt wurden:
 - die der schenkenden Partei gehörige Hälfte an der Liegenschaft Einlagezahl EZxxx ORT mit den Grundstücken Nummer
 - ***1*** Garten mit 169 m2,

XXXXX (ADRESSE-Haus)

YYYYY

- aus der der schenkenden Partei gehörigen Liegenschaftshälfte zzzzzzz ORT die Grundstücke Nummer

xxxxxxx (ADRESSE-Haus)

xxxxxxx

xxxxxxx

xxxxxxxxxxx

zzzzzzz

und zwar das vertragsgegenständliche Haus, mit allem rechtlichen und physischen Zubehör, wobei die schenkende Partei weiters Eigentümer ihrer gesamten beweglichen Habe bleibt (Wohnungseinrichtung etc.)

Ob der Liegenschaft Einlagezahl EZxxx ORT ist zur Tagebuchzahl xxxxx das Bestandrecht für VN-1 EINS, geboren am GEBDAT-P1, und zur Tagebuchzahl xxxxx das Vorkaufsrecht für VN-1 EINS, geboren am GEBDAT-P1, einverleibt.

VN-BF NN-BF nimmt diese Rechte zur Kenntnis und weiteren Duldung. ...

Zwölftens:

Die gegenständliche Schenkung erfolgt jedoch mit folgender Auflage und verpflichtet sich VN-BF NN-BF seiner Mutter MUTTER-BF NN-BF unentgeltlich und auf deren Lebenszeit nachstehende Leistungen zu erbringen, und zwar

a) das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht ob den ganzen Liegenschaften Einlagezahlen-xxxx je Grundbuch ORT mit dem im Punkt 1. angeführten Gutsbestand,

b) die Pflege und Betreuung in gesunden und kranken Tagen sowie die Gewährung der laienhaften Krankenpflege,

c) die Besorgung der notwendigen Botengänge

d) die Zubereitung der dem jeweiligen Alters- und Gesundheitszustand der geschenkgebenden Partei entsprechenden, schmackhaften, nahrhaften und hinreichenden Kost, wobei die Lebensmittel hiezu von der geschenkgebenden Partei beigestellt werden

e) die Instandhaltung der Ausnahmsräumlichkeiten in stets gut bewohnbarem Zustande,

f) die Bezahlung der seinerzeitigen ortsüblichen Begräbnis- und Grabsteinkosten und die Erhaltung der Grabpflege.

Sollte VN-BF NN-BF diesen Verpflichtungen nicht ordnungsgemäß oder nicht rechtzeitig nachkommen, so ist MUTTER-BF NN-BF berechtigt, diese Leistungen durch Dritte erbringen zu lassen und ist in diesem Fall VN-BF NN-BF zur Bezahlung der Kosten verpflichtet.

VN-BF NN-BF erteilt die ausdrückliche Einwilligung, dass ob den ganzen Liegenschaften Einlagezahlen-xxxx je Grundbuch GB-ZL ORT das Fruchtgenussrecht und die Reallast des

Ausgedinges gemäß diesem Vertragspunkt zugunsten und auf Lebenszeit der geschenkgebenden Partei MUTTER-BF NN-BF, geboren am GEB-DAT-Mutter, einverleibt werden kann.

Diese Gegenleistungen werden mit jährlich Schilling 24.000,00 und mit Rücksicht auf das Alter der Berechtigten mit insgesamt Schilling 312.000,00 bewertet. ...

Das Finanzamt gab dazu folgende Stellungnahme ab:

"Im ersten Schritt ist zu klären, ob die Vermietung der beiden Wohneinheiten durch den Beschwerdeführer steuerlich anzuerkennen ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann beachtlich, 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 (zuletzt VwGH 28.5.2015, 2012/15/0106).*

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Maßgeblich ist die im "allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Abzustellen ist nur darauf, ob der Beschwerdeführer mit einer fremden Person den Vertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit seiner Tochter bzw. dem Lebensgefährten der zweiten Tochter (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

Eine am 3.9.2020 durchgeführte Internetrecherche ergab für PLZ ORT folgende Ergebnisse hinsichtlich der Wohnungsmieten:

In der Stellungnahme wurden folgende Angebote als Screenshot abgebildet:

1. ein Haus mit einer Fläche von 113 m² im Erdgeschoss und einem Wohnkeller mit einer Fläche von 135 m². Das Haus wurde um 1.550,00 Euro/Monat angeboten im Fall einer neuen Adaptierung bzw. im Fall einer sofortigen Anmietung um 1.250,00 Euro monatlich. Als Betriebskosten war ein Betrag von 100,00 Euro angegeben für Kanal, Gemeinde, Müll etc.. Es gab eine Fußbodenheizung, die mit Gas bzw. Solar betrieben wurde, zusätzlich noch Schwedenöfen und zwei große Doppelgaragen für insgesamt ca. vier Autos. In der Kopfzeile wurde "vermietet" und ein Preis von 1.350,00 Euro angegeben.
2. Eine Neubauwohnung von 90 m² im Erdgeschoss mit Gasheizung und Laminatböden wurde um 750,00 Euro angeboten.

Der Quadratmeterpreis beträgt beim ersten Objekt EUR 11,95 brutto, beim zweiten EUR 8,33 brutto.

Bei der vom Beschwerdeführer vermieteten Wohnung 01 beträgt der Quadratmeterpreis EUR 4,72 brutto und bei Wohnung 02 EUR 4,80 brutto. Die Miete liegt somit deutlich unter dem derzeit fremdüblichen Wert. Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung angeführt, unterliegen die Objekte - mangels Anwendbarkeit des Mietrechtgesetzes - nicht dem Richtwertregime und somit auch nicht dem Befristungsabschlag. Der Wunsch nach "kalkulierbaren Mietern" ist verständlich, jedoch ist der Befristungsabschlag nicht dem Gesetz geschuldet. Es ist anzunehmen, dass ein solcher lediglich aufgrund der familiären Nahebeziehung zum Ansatz kam.

Das Vorbringen, wonach "um den Betrag der Wohnungsmiete problemlos ein ganzes Haus gemietet werden kann, zumeist darunter", blieb eine Behauptung und wurde vom Beschwerdeführer nicht mit Nachweisen untermauert.

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, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Für die Umsatzsteuer vertritt der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung die Auffassung, dass auch 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 kommt.

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit, verweist der Verwaltungsgerichtshof u.a. auf das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler. Danach ist die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen ein Wohngebäude im konkreten Fall überlassen wird und unter den Umständen unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen. Dabei fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere, wenn die Überlassung der Nutzung nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem anderen einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255, 19.3.2013, 2009/15/0215).

Wesentlich für die 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.

Im vorliegenden Fall ist die Höhe des Mietentgeltes, wie der Vergleich mit den derzeit angebotenen Objekten zeigt - nicht fremdüblich. Mangels Fremdüblichkeit ist das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen, weshalb der beantragte Vorsteuerabzug nicht zusteht und die Mieteinnahmen nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Zusätzlich weise ich darauf hin, dass die Befristung bei beiden Wohnungen mit 31.8.2020 abgelaufen ist. Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 10.8.2020 ist nicht ersichtlich, dass eine Vermietung an familienfremde Personen zu gleichen Konditionen geplant wäre.

Sollte die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses bejaht werden, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob steuerlich eine Liebhabereitätigkeit vorliegt. Bei der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten ist nach § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Betätigung Verluste entstehen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gesamtüberschuss ist das außerbetriebliche Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit durch den jeweiligen Steuerpflichtigen bis zu deren Beendigung durch denselben Steuerpflichtigen (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation).

Wie aus der, der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Prognoserechnung ersichtlich ist, beläuft sich das "kumulierte Steuer-Ergebnis" (Gesamtergebnis) im zwanzigsten Jahr der Bewirtschaftung auf EUR Minus 29.466,62. Da innerhalb des von der Liebhabereiverordnung vorgesehenen absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erwarten ist, liegt steuerlich Liebhaberei vor.

Umsatzsteuerlich handelt es sich bei einer als Liebhaberei eingestuften Wohnraumvermietung um eine zwingend unecht steuerfreie unternehmerische Tätigkeit (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Eine solche Tätigkeit berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug, jedoch unterliegen auch die erzielten Entgelte nicht der Umsatzbesteuerung."

Der Bf. erstattete nachstehende Gegenäußerung:

"... Weitere, bzw. zusätzliche Dokumente liegen diesem Schriftsatz nicht bei, da schon bisher im Zuge des Verfahrens zahlreiche Unterlagen beigebracht wurden und sich keine wesentlichen Änderungen des Sachverhaltes seit dem zuletzt erfolgten Schriftverkehr ergeben haben.

Die vehement ablehnend vorgetragene Haltung des FA-Eisenstadt erweckt durch deren ausgeprägt persönlich gehaltene Ausformung einen fragwürdigen Eindruck:

- *Es erscheint zB in hohem Maße befremdlich, dass die zuständige SB-in des Finanzamtes Eisenstadt (Frau Mag. SB) zwei aus der Willhaben-Plattform gegriffene Annoncen (im FA-Schreiben als "Internet-Recherche" legitimiert] zur Bewertungsgrundlage "Fremdvergleich Miete" erhebt.*
- *Das Finanzamt verfügt - im Gegensatz zu den auf solchen Plattformen geäußerten Wunschkonstruktionen diverser Vermieter - über die Möglichkeit des Bezuges exakter und realer Vergleichsdaten für Mietzinsverrechnungen im regionalen Raum. Dies nicht zuletzt aufgrund zahlreich protokollierter Gebührenanmeldungen (Geb.FA), und solchermaßen tatsächlich legitimer - Steuerakte für Vermietung und Verpachtung (am regionalen FA).*
- *Die Erstellung einer Protokoll-Liste, welche Kennzahlen amtlich erfasster Bestandsverträge von Mietobjekten aus der Region beinhalten sollte (minimalst sortierbedürftig nach Nutzungsart/Nutzfläche/Mietzinshöhe), hätte eigentlich ohne erheblichen Aufwand eine relativ breite Vergleichsbasis schaffen können. Durch Heranziehung dieser echten Werte hätten nämlich (amtliche) Zahlenreihen und keine aktiven "Willhaben-Wünsche" die Vergleichsbasis gebildet. Der Blick in eine diesbezügliche (natürlich anonymisierte) amtliche Gesamtübersicht der Region würde nicht zuletzt auch mich persönlich sehr interessieren.*
- *Zum Zeitpunkt des Beginnes meiner eigenen Vermietungstätigkeit im Jahr 2017 (bzw. der nicht anerkannten Vermietungstätigkeit) mussten noch Bestandsverträge dem FA übermittelt werden, weil dazumals noch Vergebührungspflicht für alle Mietverträge beim FA f. Geb. bestanden hat.*
- *Durch diese Meldepflicht sollten bis zu jenem Zeitpunkt eigentlich SÄMTLICHE Bestandsverträge zum Zwecke der informativen Einsichtnahme dem regionalen FA auf Abruf vorliegen. Die diesen Verträgen zugehörige Gebührenanmeldung müsste ja ebenfalls in schriftlicher Form vorliegen.*
- *Anstatt in w.o. beschriebener strukturierter Form vorzugehen, verlangt das FA-Eisenstadt jedoch, dass ich (als Beschwerdeführer) die Behauptung günstigerer Vermietungen anderer/fremder Objekte mittels Nachweises zu untermauern hätte.*
- *Ich erhalte meine Informationen ausschließlich durch Gespräche und Rückfragen innerhalb meines örtlichen bzw. auch persönlichen Umfeldes. Aus nachvollziehbaren, nicht zuletzt auch im Datenschutz liegenden Gründen kann ich diese Personendaten nicht ohne Zustimmung dem FA weitergeben (dem Finanzamt liegen zwecks Recherche ja ohnehin Vermietungsakte vor).*
- *Wäre ich - wie das Finanzamt - im Besitz der Daten aller regionalen Bestandsakte, hätte ich (vermutlich) kein übermäßiges Problem mit einer fundierten Analysenerstellung. Wie allerdings sollte ich - als Zivilperson - diese vom FA geforderte Untermauerung (verständlicherweise) ohne gleichwertigen Datenhintergrund bewerkstelligen?*

- *Der größte Anteil aller Vermietungen ist ganz bestimmt nicht auf "Willhaben" vorzufinden, dieser Feststellung werden sich vermutlich alle - nicht mit Vorbehalt behafteten - Beteiligten anschließen müssen.*
- *Zur ebenfalls vom FA fokussierten Prognoserechnung: diese PRG sollte - natürlich im Sinne kaufmännischer Vorsicht - die ungünstigste Entwicklung des Vorhabens darstellen. Aufgrund des seit Beginn vom örtlichen FA wiederholt mit Nachdruck negativ bewerteten und dadurch unsicher gelagerten Verfahrens befindet sich das gesamte Projekt nunmehr in Schwebelage, bzw. in einer durch konsequente Ablehnung erzwungenen Starre.*
- *Entwicklungen oder Abänderungen in jegliche Richtung sind mir derzeit versagt und unmöglich, weil ich als privater Investor das anwachsende Risiko aufgrund der geltenden Einschätzung des FA nicht weiter als schon bisher tragen kann. Allein diese negative Einschätzung nährt die pessimistische Prognoserechnung für einen gewissen Zeitraum.*
- *Nur, um den Fremdvergleichs-Vorgaben des FA-7000 (möglicherweise) zu entsprechen, eine de facto durch diesen Umstand erzwungene (im schlimmsten Fall tatsächlich unrealistisch, weil aktiv und unwirtschaftlich zu wertende) Mietzinserhöhung durchzuführen, kann meines Erachtens nicht im Sinne einer ordentlichen behördlichen Zielvorgabe zur Anerkennung eines Einkunftszeitraumes liegen.*
- *Durch eventuell solchermaßen angepasste Mietzinserhöhungen würde sehr wohl die Rentabilitäts-Zeitspanne in der PRG durch erhöhte Einnahmen um einige Jahre verkürzt werden, dem eingemieteten Unternehmen würden Zug um Zug höhere (dem FA gegenüber abzugsfähige) Aufwände entstehen. Diese Änderung gliche somit einer (indirekt geforderten) Verschiebung des Einkommens-Pegels zwischen Vermieter und Mieter (A-höhere Einnahmen, B-höhere Aufwände.....?).*
- *Wie bereits in meinem zuletzt an das BFG gerichteten Schreiben (August 2020, Entgegnung zu den Ansichten des FA-7000) dargestellt, wurde durch den verfahrensbedingt erzwungenen Entwicklungs- und Gebarensstillstand ein weiteres (somit drittes) Darlehen als Deckungsersatz für die (hoffentlich nur vorläufige) Aberkennung der VSt-Abzugsfähigkeit und der damit einhergehend entstandenen Finanzierungslücke der ersten Jahre erforderlich (allein der cash-flow wurde dadurch um rund 70 Tsd EUR reduziert....).*
- *Kosten der zusätzlich notwendig gewordenen Finanzierungs-Charge sind natürlich in die nun aufliegende Prognoserechnung eingegossen - neben etlichen anderen, ebenfalls damit in Korrelation stehenden, momentan unvermeidbaren Kostenfaktoren.*
- *Im Falle, dass das BFG letztendlich doch eher den Ausführungen des FA- Eisenstadt bzw. der Frau Mag. SB folgte, müsste ich das Gesamtprojekt vermutlich kurzfristig aufgeben und/oder veräußern. Wäre ich mir hingegen bereits bei Beginn des nachfolgenden Hürdenlaufes bewusst gewesen, hätte ich das Eigentum am Bestandsobjekt - ohne auch nur die geringste Investition zu tätigen - als Baustellenobjekt aufgegeben. Bisher in*

großem Umfang erteilte Aufträge an regionale Bau-, Installations- und Ausstattungsunternehmen hätte es ebenfalls nie gegeben und wüsste ich mit dem nicht unwesentlichen, darin versenkten Finanzierungseinsatz weitaus Besseres, vor allem nicht derart auf Jahre Belastendes anzufangen.

- *Der mögliche Erwerber der Liegenschaft hätte in der Folge die Möglichkeit einer auf mehrere Jahre ausgedehnt stattfindenden Sanierung (zB privaterseits: Wohnraumschaffung oder im betrieblichen Rahmen: Unternehmensgründung, etc.). Alle nur erdenklichen steuerlichen Begünstigungen wären dem Erwerber jedenfalls offen gestanden (ESt-Vorteile durch Anschaffung und/oder Investition, Inanspruchnahme jeglicher Handwerker-Boni, etc, etc...).*
- *Eine diesbezügliche Richtungsänderung ist (weil nur rückwirkend betrachtet) durch das nun schon über Jahre schwelende Verfahren zwischenzeitlich mitsamt beinahe fertig erfolgter Herstellung des Objektes nun ebenfalls nicht mehr gegeben.*

In diesem Zusammenhang soll (einmal mehr) darauf verwiesen werden, dass die vom FA-Eisenstadt „angenommene“ familiäre Zuwendung mittels (angeblich) unterirdischer Mietzinse zB ganz einfach durch Schenkung der unrestaurierten Liegenschaft (de facto sich im Rohzustand befindlich) wirtschaftlich betrachtet bedeutend sinnvoller unterzubringen gewesen wäre. Die "Beschenkten" hätten damit (tatsächlich) enormen persönlichen steuerlichen Nutzen über viele Jahre hinweg lukrieren können.

Im Gegensatz dazu verblieb mir bisher jedoch nur, mit großem Aufwand (sowohl zeitlicher als auch materieller Natur) Rechtfertigungen und Gegendarstellungen zu den starr vorgetragenen Ausführungen des regionalen Finanzamtes zu verfassen.

Sollten eventuell noch Fragen durch die nun vorliegende Gegenäußerung entstanden sein, so ersuche ich um entsprechende Verständigung. Meine Bereitschaft für ein persönlich gehaltenes Gespräch mit Ihnen als Vertreterin des BFG zwecks Abklärung eventuell komplexerer Vorgänge bleibt selbstverständlich nach wie vor aufrecht."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Die Eltern des Bf. betrieben auf einer Liegenschaft mit der Adresse ADRESSE-Haus, PLZ ORT eine Gastwirtschaft. Da der Vater schwer erkrankte, wurde diese verpachtet. Die Eltern lebten jedoch weiterhin in einer an derselben Adresse eingerichteten Wohnung. Der Vater verstarb am Todestag. Der Bf., seine Mutter und seine Geschwister gaben eine unbedingte Erbserklärung ab. Am 11.10.1993 wurde ein Schenkungsvertrag abgeschlossen zwischen MUTTER-BF NN-BF, dem Bf., Schwester2 und Schwester1, gemäß welchem u.a. dem Bf. das Alleineigentum an der genannten Liegenschaft, welche im Hälfteeigentum seiner Mutter stand,

zukommen sollte. Die Schenkung erfolgte jedoch gemäß Punkt 12 mit der Auflage, dass der Bf. seiner Mutter unentgeltlich und auf deren Lebenszeit bezüglich der gesamten Liegenschaft das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht gewähren sollte. Weiters schuldete er seiner Mutter die Pflege und Betreuung in gesunden und kranken Tagen sowie die Gewährung der laienhaften Krankenpflege, die Besorgung der notwendigen Botengänge, die Zubereitung der dem jeweiligen Alters- und Gesundheitszustand der geschenkgebenden Partei entsprechenden, schmackhaften, nahrhaften und hinreichenden Kost, wobei die Lebensmittel hiezu von der geschenkgebenden Partei beigestellt werden, die Instandhaltung der Ausnahmsräumlichkeiten in stets gut bewohnbarem Zustande, die Bezahlung der seinerzeitigen ortsüblichen Begräbnis- und Grabsteinkosten und die Erhaltung der Grabpflege.

Der Bf. erteilte die ausdrückliche Einwilligung, dass ob der Liegenschaft das Fruchtgenussrecht und die Reallast des Ausgedinges gemäß diesem Vertragspunkt zugunsten und auf Lebenszeit seiner Mutter einverleibt werden konnte. Tatsächlich ist betreffend die Liegenschaft mit der Adresse ADRESSE-Haus das Fruchtgenussrecht zugunsten von MUTTER-BF NN-BF gemäß Punkt 12 des Schenkungsvertrages im Grundbuch vermerkt.

In den auf den Erwerb folgenden Jahren wurde die Gastwirtschaft laut Bf. bei sinkenden Erträgen, welche zum Teil auch dadurch bedingt waren, dass bestimmte Gebäudeteile nicht mehr benutzt werden konnten, an wechselnde Pächter verpachtet, wobei das letzte Pachtverhältnis 2015 endete. Die Verwaltungsarbeiten übernahm der Bf., während seine Mutter Einkünfte aus der Verpachtung erzielte.

Infolge der schonungslosen Nutzung des Pachtgegenstandes war dieser zunehmend renovierungsbedürftig, sodass sich der Bf. letztlich eine wirtschaftliche Instandsetzung auch infolge der zu erwartenden Verluste im Fall einer weiteren Verpachtung nicht mehr vorstellen konnte.

Offenbar nach Absprache mit seiner Mutter, welcher laut Schenkungsvertrag und Eintragung im Grundbuch das Fruchtgenussrecht betreffend die gesamte Liegenschaft zukam, beschloss der Bf., grundlegende Umbauarbeiten betreffend das bisher als Gastwirtschaft genutzte Gebäude vorzunehmen, zwei Wohnungen zu schaffen und diese an seine Angehörigen zu vermieten.

So erklärte der Bf. selbst in seiner Eingabe vom 10.8.2020, dass er als Erstmieter jedenfalls keine ihm unbekannten Personen/Familien einmieten gewollt hätte. Die Vermietung sei daher "an für mich einigermaßen einschätzbare Personen - in diesem Fall eben Töchter und deren LG" – erfolgt.

Dies spricht dafür, dass der Erhalt der verwendbaren Teile der Immobilie und deren Nutzung im familiären Bereich angestrebt wurde, wobei zur Finanzierung des Vorhabens auch die Tochter bzw. der Lebensgefährte der anderen Tochter einen Beitrag leisten sollten.

Die Tochter NN-BF Tochter2, geboren am GEB-DAT-Tochter2, war seit der Geburt bis 28.9.2017 mit Hauptwohnsitz an der Adresse des Bf. gemeldet, ein Nebenwohnsitz bestand nicht.

VN-LG NN-LG, der Lebensgefährte der Tochter VN-T1 NN-BF, war zuletzt mit dieser gemeinsam ebenfalls mit Hauptwohnsitz in ORT wohnhaft. Vom 5.9.2013 bis 27.4.2016 bestand ein Hauptwohnsitz an der Adresse STRASSENBEZ, an welcher VN-LG NN-LG seit seiner Geburt bis 6.10.2011 wohnhaft war. Von 27.4.2016 bis 28.9.2017 bestand ein Hauptwohnsitz an einer anderen Adresse in ORT.

Eine Versorgung der Angehörigen des Bf. mit Wohnraum stand eindeutig im Vordergrund. Dafür spricht auch die Festlegung des gegenständlichen Mietzinses:

Nach eigenen Angaben bezog der Bf. seine Informationen ausschließlich durch Gespräche und Rückfragen innerhalb seines örtlichen bzw. auch persönlichen Umfeldes. Zu genaueren Angaben war er unter Hinweis auf den Datenschutz nicht bereit.

Aus seinen sonstigen Angaben kann jedoch abgeleitet werden, dass er sich dabei an den Preisvorstellungen der Mieter orientierte.

So erklärte er in der Eingabe vom 10.8.2020 unter Punkt 6, auch die jetzigen Mieter seien an einem unbefristeten Mietvertrag interessiert, und in der Folge, dass im Fall der Nichtannahme von ihm vorerst angedachter Befristungs-Auflagen durchaus auch andere Interessenten/Kandidaten vorhanden gewesen wären. Gleichzeitig erklärte er im Vorlageantrag, die Mieter hätten sich betreffend befristete Mietverträge entsprechend erkundigt und hätten bei Verweigerung eines Befristungsabschlages die Mietverträge nicht unterzeichnet und nach anderen Mietobjekten gesucht. In der Eingabe vom 10.8.2020 erklärte er wiederum ausdrücklich: *"Ob nach Eintreten der Unbefristetheit noch eine Mietzins-Anpassung stattfinden wird, hängt jedenfalls vom Ausgang des vorliegenden BFG-Verfahrens ab"*. Eine Anpassung wurde im Verfahren nicht behauptet, obwohl die Drei-Jahres-Frist bereits verstrichen ist.

Das Gebäude unterlag unstrittig nicht dem Richtwertgesetz. Dennoch orientierte sich der Bf. am Richtwert und nahm aufgrund der Befristung einen Abschlag von 25 % in Kauf, obwohl die Mieter nach seinen eigenen Angaben an einem unbefristeten Mietvertrag interessiert gewesen wären und es auch noch andere Interessenten gegeben hätte.

Das Finanzamt ging davon aus, dass eine nicht fremdübliche Überlassung von Wohnraum im Bereich der Familie erfolgte und verweigerte die Anerkennung der Vorsteuern.

Die Mietverträge wurden nach der Nichtanerkennung der Vorsteuern durch das Finanzamt im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung betreffend die hier strittigen Zeiträume noch 2017 abgeschlossen, obwohl die Renovierungsarbeiten erst 2018 abgeschlossen wurden.

Im Mietvertrag mit VN-LG NN-LG ist die Miete nach Richtwertmietzins, 25 %-Abschlag aufgrund der Befristung, Vorauszahlung für Betriebskosten und Mehrwertsteuer aufgegliedert, wobei für eine 127-Quadratmeterwohnung die Miete inklusive Betriebskosten und Mehrwertsteuer 599,30 Euro betrug. Dies entspricht einem Bruttomietzins von 4,72 Euro pro Quadratmeter. Die Nettomiete ohne Betriebskosten betrug 484,82 m2. Dies entspricht einem Nettomietzins von rund 3,82 Euro pro m2. Der Mieter verpflichtete sich zu einer Kautionszahlung in nicht genannter Höhe. Der Mietvertrag ist mit 25.8.2017 datiert.

Laut Mietvertrag mit der Tochter wurde die Miete nach denselben Grundsätzen berechnet (Richtwert, 25%-Abschlag, inklusive Betriebskosten und Mehrwertsteuer), jedoch nicht aufgegliedert. Für eine Wohnung von 115 m2 wurde ein Betrag von 552,30 Euro verrechnet. Dies entspricht einem Bruttomietzins von 4,80 Euro pro m2. Unter dem Punkt "Sonstiges" wurde der Mieterin die Verpflichtung zum Erlag einer Kaution auferlegt. Der Mietvertrag ist mit 15.8.2017 datiert.

Der Eingang der ersten Miete seitens NN-LG VN-LG war am 12.9.2017, der Bf. bestätigte den Erhalt der Kaution von 1.810,00 Euro am 16.11.2017.

Die Eingänge betreffend die Mieten für September und Oktober 2017 seitens Tochter2 NN-BF wurden dem Bf. am 19.9.2017 gutgeschrieben, die Kaution in Höhe von 1.800,00 Euro am 14.11.2017.

NN-BF Tochter2 ist seit 28.9.2017 an der Adresse ADRESSE-Haus/2, PLZ ORT mit Hauptwohnsitz gemeldet, ebenso NN-LG VN-LG und NN-BF VN-T1.

Die Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren für Bestandverträge, welche der Bf. abgegeben hat, ist mit 16.11.20017 datiert.

Eine Überprüfung der Fremdüblichkeit anhand der erzielten Mietzinse für vergleichbare Wohnungen ist im Akt nicht belegt. Der Bf. legte nur das Richtwertgesetz vor, jedoch keine Unterlagen über Vergleichspreise oder seine Preisbildung. Auch die Quellen seiner Preisfindung wollte er nicht bekannt geben. Das Finanzamt legte zwei Internetabfragen aus dem Ort vor, davon eine, in welcher für eine Wohnung ein höherer Quadratmeterpreis erzielt wurde, ebenso über ein Haus, welches jedoch über einen zusätzlichen Wohnkeller verfügte. Der Bf. sah keine Vergleichbarkeit, weil die Angebote über "Will haben" gemacht wurden.

ORT ist ein Ort mit rund 2000 Einwohnern. Es ist davon auszugehen, dass es nicht viele Objekte gibt, welche dem angebotenen Objekt ähnlich sind. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist es im ländlichen Raum leichter, Eigentum zu erwerben, als in der Stadt, was dazu führt, dass ein großer Teil der Bevölkerung im eigenen Haus oder in einer eigenen Wohnung lebt. Durchschnittliche Vergleichsobjekte, die zur Vermietung gelangen, sind damit schwer zu finden. Da der Markt klein ist und das Risiko von Leerstehungen bzw. die Nichterzielung des

gewünschten Preises schwer einzuschätzen, finden sich für den ländlichen Raum normalerweise kaum Investoren für Mietwohnungen.

Vor allem im Hinblick auf das niedrigere Mietzinsniveau im Burgenland, welches im österreichweit niedrigsten Richtwert zum Ausdruck kommt, und die gewählte Art der Vermietung ist zu prüfen, ob der Bf. mit seiner Investition tatsächlich die Aussicht hatte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gewinn zu erzielen, welcher ihm neben den in absehbarer Zeit zu erwartenden Pensionszahlungen ein zusätzliches Einkommen ermöglichen würde. Er war im Zeitpunkt der Vermietung über 55 Jahre alt, d.h. mit seiner Pensionierung war innerhalb von 10 Jahren zu rechnen.

Laut Anlagespiegel 2017 betrug der Anschaffungswert des Gebäudes im Jahr 1991 179.988,80 Euro. Dieses wurde mit einer Jahres-AfA von 1,5 % abgeschrieben. Der Wert betrug zum 1.1.2017 111.143,08 Euro. 2017 wurden Anschaffungen/Ausgaben mit folgendem Nettowert bekannt gegeben:

1. Gebäude-Adaptierung - 189.005,59 Euro,
2. Heizungsanlage - 32.467,35 Euro
3. Sanitäranlagen – 8.389,36 Euro
4. Küchenausstattung – 10.833,33 Euro
5. Genehmigungsgebühren, (Umbauten, Bescheide) – 5.193,06 Euro

Laut Anlagespiegel 2018 kamen noch verschiedene Anschaffungs- bzw. sonstige Kosten hinzu:

1. Dachsanierung – 19.371,28 Euro
2. Dachsanierung Heizhaus – 8.000,00 Euro
3. Klimatechnik Wohnungen – 4.095,73 Euro
4. Heizhaus Böden/Wohnungen – 2.281,18 Euro
5. Fassade-Herstellung – 23.041,50 Euro
6. Bauarbeiten Wohnhaus – 20.467,00 Euro
7. Spenglerarbeiten Dach(Fassade - 5.051,00 Euro
8. Sanitär, Bad, WC – 1.259,00 Euro
9. Beschleunigungspumpe Heiz – 195,83 Euro
10. Bescheidgebühren, Verm. 2.635,03 Euro.

Die Neuadaptierung und die zusätzlichen Anschaffungen wurden zum Teil auf die Restnutzungsdauer (2017: 42,7 Jahre, 2018: 41,7 Jahre) bzw. betreffend die Heizungsanlage, die Küche und Sanitär, Bad, WC und Klimatechnik Wohnungen auf 15 Jahre, bzw. Ergänzungen 2018 auf 14 Jahre, Bescheidgebühren, Verm. auf 20 Jahre (2017) bzw. 19 Jahre (2018) abgeschrieben.

Rechnet man die Investitionen – unabhängig von der Abschreibung für den Alt-Bestand – zusammen, so ergibt sich folgendes Bild betreffend die Nettoneuinvestitionen:

2017	
€ 189.005,59	Adaptierung auf Wohnhaus
€ 32.467,35	Heizungsanlage Wohnhaus
€ 10.833,33	Küchenausstattung
€ 8.389,36	Bad-Ausstattung
€ 5.193,06	Kosten Kredite/Genehmigung
€ 245.888,69	

2018	
€ 19.371,28	Dachsanierung T1/T2
€ 8.000,00	Dachsanierung Heizhaus
€ 4.095,73	Klimatechnik Wohnungen
€ 2.281,18	Heizhaus Böden/Wände
€ 23.041,50	Fassade-Herstellung
€ 20.467,00	Bauarbeiten Wohnhaus
€ 5.051,00	Spenglerarb. Dach/Fass.
€ 1.259,00	Sanitär, Bad, WC
€ 195,83	Beschleunigerpumpe Heizung
€ 2.635,03	Bescheidgebühren, Verm.
€ 86.397,55	

€ 245.888,69	2017
€ 86.397,55	2018
€ 332.286,24	Summe
€ 16.614,31	durch 20
€ 1.384,53	durch 12
€ 5,72	durch 127+115 = Miete/m2

Um nur die 2017 und 2018 vorgenommenen Netto-Investitionen in einem Zeitraum von 20 Jahren zu amortisieren, hätte der Bf. daher eine Miete von 5,72 Euro netto pro Quadratmeter ohne Betriebskosten verlangen müssen, selbst wenn er die Mehrwertsteuer zurückerhalten hätte. Dieser Betrag lag noch über dem Richtwert von 5,09 Euro, während der Bf. – ohne an den Richtwert gebunden zu sein – eine befristete Vermietung vornahm und aufgrund dessen einen Abschlag von 25 % akzeptierte.

Bei der vom Bf. gewählten Bewirtschaftungsart ist daher das Argument, er habe seine Pensionseinkünfte aufstocken wollen, für einen absehbaren Zeitraum nicht nachvollziehbar.

Der Bf. hat außerdem einen Teil seiner Investitionen gar nicht aus vorhandenem Vermögen finanziert, sondern drei Kredite über 220.000,00 Euro aufgenommen, deren Zinsen aus den Einnahmen ebenfalls bezahlt werden müssen, auch wenn er den letzten Kredit über 70.000,00 Euro nach eigenen Angaben nur deshalb aufgenommen hat, weil aufgrund der Nichtanerkennung der Vorsteuer eine Finanzierungslücke entstanden ist.

Zu den vom Bf. vorgelegten Prognoserechnungen wird Folgendes bemerkt:

Bei der ersten Prognoserechnung wurden in der ersten Zeile die gerundeten Brutto-Mieteinnahmen dargestellt. Diese beinhalten jedoch sowohl die – nach dem ursprünglichen Plan des Bf. – abzuführende Umsatzsteuer, als auch die pauschaliert von den Mietern zu entrichtenden Betriebskosten. Ein Aufwand für Betriebskosten findet sich jedoch nicht in dieser Berechnung, auch wurde die zu entrichtende Umsatzsteuer an keiner Stelle abgezogen. Ein Abzug für übliche Gebäudeversicherungen und die Grundsteuer wurde ebenfalls nicht vorgenommen. In der Einkommensteuererklärung wurde für das Jahr 2017 ein um rund 550,00 Euro höherer Verlust geltend gemacht, als in der Prognoserechnung angegeben, im Jahr 2018 ein um rund 2.780,00 Euro höherer Verlust wie folgt:

	2017		2018	
Einnahmen/Kosten	Prognose	Erklärung	Prognose	Erklärung
Mieteinnahmen	€ 4.600,00	€ 4.187,64	€ 13.800,00	€ 12.562,94
Zins-Aufwand	-€ 1.250,00	-€ 2.066,72	-€ 4.500,00	-€ 3.334,31
Verwaltungskosten	-€ 92,00		-€ 276,00	
Aufwände sofort wirksam		-€ 254,49		-€ 759,23
Finanzierungsnebenkosten	-€ 2.700,00		-€ 540,00	
Kreditversicherung	-€ 208,00		-€ 624,00	
Instandhaltung	-€ 600,00		-€ 600,00	
AfA Gebäude	-€ 1.349,92	-€ 2.699,68	-€ 2.699,83	-€ 2.699,68
Abschreibung Neu-Akt.	-€ 2.040,00	-€ 2.213,17	-€ 4.080,00	-€ 5.601,77
Afa Heizung		-€ 1.082,21		-€ 2.315,83
Abschreibung Küche	-€ 750,00	-€ 361,08	-€ 1.500,00	-€ 722,16
AfA Bad		-€ 279,61		-€ 604,15
Sonst. Geb./Genehm.		-€ 173,07		-€ 328,92
Verlust	-€ 4.389,92	-€ 4.942,39	-€ 1.019,83	-€ 3.803,11
Differenz ggü Prognose		-€ 552,47		-€ 2.783,28

Dies wurde dem Bf. auch vorgehalten.

Daraufhin legte er mit Eingabe vom 10.8.2020 eine neuerliche Prognoserechnung vor, in welcher die Mieteinnahmen zwar netto angesetzt wurden, jedoch inklusive der Betriebskosten, welche nicht als Werbungskosten angesetzt wurden. Kosten einer Gebäudeversicherung und die Grundsteuer wurden ebenfalls nicht berücksichtigt. Die tatsächlich zu bezahlenden Zinsen laut vom Bf. vorgelegter Prognoserechnung sind niedriger als in der ursprünglichen Prognoserechnung angeführt und aus dem Zahlungsplan ersichtlich, weil der Zinsaufwand gemäß Tilgungsplan aus nicht näher genannten Gründen mit dem Faktor 0,66 multipliziert wurde. Die vorliegenden Tilgungspläne für die drei Kredite enthalten Zahlen erst für 2020, die

Zinsen wurden dekursiv berechnet. Aus der zweiten Prognoseberechnung ergeben sich positive Erträge ab dem 12. Jahr, jedoch ein kumulierter Verlust im 20. Jahr von 29.466,62 Euro.

Der Bf. hat daher nicht nachgewiesen, dass er innerhalb eines übersehbaren Prognosezeitraumes in der tatsächlichen Bewirtschaftungsart einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen könnte.

Die Vermietung verfolgte klar erkennbar das Ziel, die Töchter des Bf. unmittelbar neben der JAHR-geborenen Großmutter und in geringer Entfernung zu den Eltern gegen eine Kostenbeteiligung mit Wohnraum zu versorgen, wobei die verrechneten Mietzinse im Hinblick auf den Erstbezug selbst für burgenländische Verhältnisse so günstig waren, dass sie nur durch das Verwandtschaftsverhältnis erklärbar sind.

Auch wenn die Möglichkeit besteht, dass die Wohnungen irgendwann auch an außenstehende Personen vermietet oder im Fall einer Parifizierung auch verkauft werden könnten, ist die aktuelle Vermietung eindeutig von der Begünstigung nahe stehender Personen bestimmt.

2. Rechtliche Beurteilung

3. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit a UStG 1994 idgF gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 4 EStG 1988 idgF dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

...

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder

– soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.10.2014, Zl. 2012/13/0102 ausgeführt wie folgt:

"§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 schließt Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen im Wesentlichen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. September 2013, 2011/15/0157, mwN). Mit der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 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. Entscheidend ist dabei, 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. das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2003/13/0120, mwN)."

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 idgF 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, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 idgF gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1988 idgF gilt folgende Verordnung als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen:

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993.

Zu dieser Übergangsbestimmung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.04.2015, Zl. Ra 2014/15/0015 wie folgt ausgeführt:

"Bis zum Beitritt Österreichs zur EU hatten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 normiert, dass die Vermietung von Wohnraum, der geeignet ist, vom Vermieter für seine privaten Wohnzwecke (Lebensführung) genutzt zu werden (so genannte "kleine Vermietung"), wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug) qualifiziert wird. Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die sechste Mehrwertsteuerrichtlinie (im Folgenden: 6. RL), angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten iSd Art. 4 der 6. RL handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist (vgl. Sarnthein in SWK 2005, S 515)."

Zur dauerhaft verlustträchtigen Vermietung eines vom Vermieter für private Wohnzwecke nutzbaren Objektes hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.4.2012, Zl. 2011/15/0175 ähnlich argumentiert und den Vorsteuerabzug nicht anerkannt.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat in einem Rechtssatz zu seinem Erkenntnis vom 24.03.1998, 93/14/0028, auch schon vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung 1993 die Auffassung, dass zur Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, eine Prognose erforderlich sei:

"Wenngleich im Bereich der Umsatzsteuer insbesondere in jenen Fällen, in denen am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt sind, die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, sofort getroffen werden muss, weshalb eine Tätigkeit iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 dann anzunehmen ist, wenn aus der Betätigung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können, bedeutet dies nicht, dass in derartigen Fällen ein anderes Kriterium für die objektive Ertragsfähigkeit herangezogen werden kann, als die Prognose auf die Erzielung eines Gesamterfolges innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes "

Ziel all dieser Regelungen ist es, auch für den Bereich der Umsatzsteuer zu verhindern, dass Vorsteuern privat veranlasste Aufwendungen mitfinanzieren und nicht der Neutralität der Mehrwertsteuer im Unternehmensbereich dienen.

Die Liebhabereiverordnung 1993 idgF enthält folgende Regelungen:

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu in einem Rechtssatz zu seinem Erkenntnis vom 23.09.2010, Zl. 2006/15/0318 Folgendes ausgeführt:

"Mit der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 wurde die LVO 1993 abgeändert. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nennt jetzt ausdrücklich die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten als Tätigkeiten, bei denen im Falle von Verlusten grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen ist. Im Gegenzug entfiel im Klammerausdruck des § 1 Abs. 2 Z 1 die Wortfolge "Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen". Mit der neuen Formulierung sollte die Umschreibung der Vermietungsobjekte, die unter § 1 Abs. 2 LVO fallen, präzisiert werden; eine inhaltliche Änderung sollte damit nicht bewirkt werden. Mit den in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angeführten "Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten" sind somit Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen. Vor diesem Hintergrund ist "Eigenheim" im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dahingehend auszulegen, dass der Inhalt dieses Begriffes nicht gänzlich deckungsgleich ist mit dem in § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 in einem völlig anderen Zusammenhang, nämlich der Abziehbarkeit als Sonderausgaben, verwendeten Begriff des "Eigenheimes". Vermietungsobjekt ist im gegenständlichen Fall ein aus zwei Wohnungen bestehender Gebäudeteil. Der Gebäudeteil gehört zu einem Haus, das sich insgesamt für die Nutzung im Rahmen der Familie eignet und - soweit nicht der Vermietung für Wohnzwecke gewidmet - nach wie vor von der Familie bewohnt wird. Solcherart stellt der hier in Rede stehende Gebäudeteil (zwei zur Vermietung für Wohnzwecke gewidmete Wohnungen) aber ein Vermietungsobjekt dar, das das Tatbestandsmerkmal Eigenheim im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfüllt."

Im Fall der sogenannten "kleinen Vermietung" – gegenständlich werden nur zwei Wohnungen in einem Wohnhaus im Eigentum des Bf. vermietet – kommt es gemäß § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung 1993 darauf an, ob die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Der Bf. hat die Tätigkeit 2017 aufgenommen, nachdem der letzte von seiner Mutter abgeschlossene Pachtvertrag 2015 endete. Die ersten Aufwendungen fielen 2017 an, in welchem Jahr die Wohnungen auch vermietet wurden. Es müsste daher in einem Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden.

Dieser Zeitraum steht im Einklang mit der Möglichkeit einer Berichtigung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges im Fall einer Änderung der Verwendung, welche ebenfalls befristet ist.

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 idgF gilt Folgendes:

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

Der Bf. konnte nicht nachweisen oder glaubhaft machen, dass seine Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Der niedrige vereinbarte Mietzins in Verbindung mit der Fremdfinanzierung läßt vielmehr einen Gesamtverlust für den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Aufnahme der Vermietung erwarten.

Der Beschwerde konnte daher keine Folge gegeben werden.

4. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im Hinblick auf die eindeutige gesetzliche Regelung und die dazu ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes war keine Rechtsfrage zu klären, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher nicht zulässig.

Wien, am 11. Juni 2021