

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde des A***BB***, Adr***, vom 19. Juni 2013, vertreten durch Josef Fischbacher Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, Linke Wienzeile 36/10, 1060 Wien gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. April 2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011, sowie betreffend Einkommensteuer 2011 Einkommensteuer 2011 zu Recht:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erzielte in Streitjahre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Pensionsversicherungsanstalt, sonstige Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sowie – hier verfahrensgegenständlich – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem im Eigentum des Beschwerdeführers befindlichen Gebäude. Das Gebäude wird sowohl an gewerbliche als auch nicht gewerbliche Mieter vermietet. Zwei Tops werden als Büroflächen (Top 1 und 3), eines als Lager (Top 2) und die restlichen als Wohnungen vermietet.

Mit Vorhalt vom 07.02.2013 betreffend Einkommensteuer 2011 ersuchte das Finanzamt um Aufklärung folgender Ergänzungspunkte: Zwischen dem Mieter der Wohnung Top 7 und dem Beschwerdeführer bestehe ein verwandtschaftliches Verhältnis (Lebensgefährte der Tochter) und gleichzeitig bestehe ein Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer als Vermieter und dem Mieter der Büroflächen Top 1 (BB*** GmbH). Der Beschwerdeführer sei in gleicher

Höhe wie seine Tochter (gleichzeitig Geschäftsführerin der BB*** GmbH) und ihr Lebensgefährte an dieser beteiligt. Es seien daher die Bestimmungen über die Fremdüblichkeit anzuwenden. Im gegenständlichen Fall würden die Mietpreise von den anderen Mietpreisen jedoch eklatant abweichen, sodass unter Bezugnahme auf die Grundsätze der Fremdüblichkeit eine steuerliche Anerkennung der Mietverhältnisse mit der BB*** GmbH und dem Lebensgefährten der Tochter zu unterbleiben habe. Des Weiteren wurde der Beschwerdeführer ersucht – soweit verfahrensgegenständlich relevant – eine Prognoserechnung für jede Beurteilungseinheit vorzulegen, aus welcher ersichtlich sei, wann mit einem positiven Gesamtergebnis gerechnet werden könne.

Der Beschwerdeführer beantwortete das Ersuchen um Ergänzung wie folgt:

Die Mietvereinbarungen der beiden Objekte (Top 1 und Top 7) seien fremdüblich. Bei Top 1 handle es sich um einen Geschäftsraum, bei welchem die Möglichkeit eine höhere Miete zu erzielen durch die vorliegende Feuchtigkeit massiv geschmälert sei; so seien Nutzungen für Gastronomie oder Boutique aussichtslos. Die verrechnete Miete sei sohin schlüssig und halte dem Fremdvergleich statt. Zu Top 7 führte der Beschwerdeführer aus, dass ursprünglich die Verwendung als Arztpraxis vorgesehen gewesen sei, jedoch sei eine entsprechende Zusage durch die Gebietskrankenkasse zurückgezogen worden. Der für diese beruflichen Zwecke geplante Wohnungsschnitt sei für eine Familienwohnung untauglich. Folgerichtig sei die gegenwärtig für Wohnzwecke erlangbare Miete etwas geringer. Dies gelte ohne Rücksicht auf den heutigen Mieter und vermöge jedem Fremdvergleich standzuhalten. Eine künftige Vermietung als Büro oder Ordination sei nicht abzusehen. Als Beilagen wurden vom Beschwerdeführer eine Prognoserechnung für das verfahrensgegenständliche Gebäude sowie eine Ergänzung zur Einkommensteuer 2011 vorgelegt.

Mit Bescheid vom 17.04.2013 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 (€ - 63.516,09) endgültig fest. Ebenfalls mit 17.04.2013 veranlagte das Finanzamt mittels Erstbescheid die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 (€ - 32.064,67) sowie die Einkommensteuer für das Jahr 2011 (€ 5.384). In der gesonderten Begründung führte das Finanzamt aus, dass im gegenständlichen Fall auch eine Raumüberlassung an nahestehende Personen erfolge; hierbei handle es sich um den Lebensgefährten der Tochter des Beschwerdeführers sowie um die BB*** GmbH, deren Machthaber der Beschwerdeführer, dessen Tochter und deren Lebensgefährte seien.

Zu Top 7: Im Vergleich zu den übrigen Mietern der Wohnungen (€ 5,26; € 6,03; € 6,30; € 6,43 pro m²) ergäbe sich anhand der monatlichen Zahlungen des Lebensgefährten der Tochter für die Raumüberlassung, ein wesentlich geringerer „Mietpreis“ (€ 3,26 pro m²). Das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass die Wohnung des Lebensgefährten aufgrund deren Ausgestaltung als Arztpraxis eine nicht adäquate Wohnmöglichkeit sei, könne nicht nachvollzogen werden, denn Arztpraxen in Wohngebäuden würden nicht von normalen Wohnungen abweichen. Der

vorgebrachten Argumentation sei außerdem entgegenzuhalten, dass auch die im Gebäude befindliche Rechtsanwaltspraxis nicht üblicherweise einer Wohnung entsprechen würde, aber vom Rechtsanwalt dafür € 5,55 pro m², also € 2,24 pro m² mehr, bezahlt werde. Diese Differenz sei wirtschaftlich nicht zu erklären.

Zu Top 1: Die BB*** GmbH bezahle 1,98 pro m². Da es sich um ein Büro (Geschäftstätigkeit P***Büro) handle, sei diese Überlassung ebenfalls mit der Bürovermietung an den Rechtsanwalt in Beziehung zu setzen. Die Büromiete des Rechtsanwaltes sei um € 3,57 pro m² höher als die der BB*** GmbH. Ein derartiger Unterschied sei auch nicht mit einem als „Lager“ bezeichneten Raum im Mietbestand der GmbH zu erklären. Die Ausführungen über den schlechten Zustand der von der GmbH genutzten Räumlichkeiten seien, unter Bezugnahme auf die hohen Kosten der Instandsetzung des Gebäudes, welche zur entsprechenden schadensfreien und adäquaten Verwendung dienen sollen, nicht nachvollziehbar.

Im verfahrensgegenständlichen Fall ergäbe sich aus den Vergleichsausführungen, dass die „Vermietungen“ an die BB*** GmbH und den Lebensgefährten der Tochter dem Fremdvergleich nicht standhalten und somit steuerlich nicht anzuerkennen seien.

Aufgrund der privaten Veranlassung der Raumüberlassung seien die „Mietverhältnisse“ nicht anzuerkennen, sodass der auf diese Teile entfallende Vorsteuerabzug nicht zustehe. Die Vorsteuern seien daher betreffend Top 7 (Lebensgefährte der Tochter) und Top 1 und 2 (BB*** GmbH) zu kürzen: Im Jahr 2010 um € 25.571,57 und im Jahr 2011 um € 23.740,02; dies entspräche einem Anteil von 40,26 % des Gesamtobjektes.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese rechtzeitig mit Eingabe vom 18.06.2013 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde). Begründend führte der Beschwerdeführer aus, dass die Verwendbarkeit des Geschäftslokals Top 1 aufgrund der hohen Feuchtigkeit stark eingeschränkt sei. Es sei vergeblich versucht worden, Mieter im Bereich der Gastronomie bzw als Boutique zu lukrieren. Top 1 sei daher an die BB*** GmbH um Netto € 4,06/m² vermietet. Der Keller Top 2 sei kurzfristig bis März 2013 vermietet gewesen. In der Folge stehe der Keller nach Errichtung von Kellerabteilen sämtlichen Mietern zur Verfügung. In Anbetracht dieser Tatsachen seien die Mieten keinesfalls unangemessen niedrig.

Der Lebensgefährte der Tochter (Top 7) zahle für 107 m² reine Wohnfläche eine monatliche Miete iHv € 500 Netto. Dies entspräche € 4,67 pro m²; 40 % der Räumlichkeiten hätten Schrägwände mit 20 % Abschlag; das sind 8 % Abschlag auf die Gesamtwohnfläche. Die so errechnete vergleichbare Miete betrage daher pro m² € 5,08. Die Differenz zum Mietpreis der Rechtsanwaltskanzlei (Top 3) von € 0,47 bzw EUR 0,88 (€ 5,55 - € 5,08; € 5,55 - € 4,67) resultiere aus denkmalgeschützten Auflagen. Die Mietverträge der BB*** GmbH (Top 1) sowie des Lebensgefährten der Tochter des Beschwerdeführers gleichen denen der übrigen Mieter und seien fremdüblich. Bei den übrigen Wohnungen handle es sich um leicht vermietbare Singlewohnungen.

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, dass die Fremdüblichkeit der Vermietung einerseits an den Lebensgefährten der Tochter und andererseits an die BB*** GmbH, deren Gesellschafter der Eigentümer des Hauses selbst, dessen Tochter und deren Lebensgefährte seien, strittig sei. So sei im Mietvertrag mit dem Lebensgefährten der Tochter ein Kategoriemietzins und Abschlag für die Befristung vereinbart, die in anderen, ebenfalls befristet abgeschlossenen Verträgen nicht aufscheine. In allen Verträgen betreffend Wohnungen seien gute, brauchbare, in ordnungsgemäßem Zustand befindliche Wohnungen vermietet worden. Für das Vermietungsobjekt an die BB*** GmbH würden geringere Mieten verrechnet, die durch eine schlechtere Qualität nicht zu erklären seien. Die Vermietung sei bis dato verlustig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren besteht Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens darüber, ob die Mietverträge mit dem Lebensgefährten der Tochter des Beschwerdeführers (Top 7), sowie mit der BB*** GmbH (Top 1 und Top 2) steuerlich anzuerkennen sind.

Einsicht genommen wurde in den Einkommensteuerakt, das Abgabensinformationssystem AIS-DB2, Google-Maps, die Bestandspläne des vermieteten Gebäudes (Grundrisse aller drei Geschoße), den Mietvertrag über Top 1 vom 29.6.2011 (Mieter BB*** GmbH), den Mietvertrag über Top 7 vom 10.10.2011 (Mieter L***M***, Lebensgefährte der Tochter des Beschwerdeführers).

Danach steht nachstehender entscheidungswesentlichen **Sachverhalt** fest:

Der Beschwerdeführer hat das gegenständliche, in seinem Eigentum befindliche Gebäude saniert und im Anschluss ab dem Jahr 2011 sowohl an gewerbliche als auch nicht gewerbliche Mieter vermietet. Das Gebäude befindet sich in C***, einer Bezirkshauptstadt in Niederösterreich.

Top 1 und Top 2 wurden im Streitzeitraum als Geschäftsräumlichkeiten bzw als Lager an die BB*** GmbH, Top 7 für Wohnzwecke an L***M*** vermietet.

Die übrigen Tops wurden als Büro (Top 3), Wohnung (Top 4, 5, 8, 9) bzw Garage oder Kfz-Abstellplatz vermietet.

Für die einzelnen Mietobjekte erzielte der Beschwerdeführer im Jahr 2011 nachstehende Erträge:

TOP	Objekt	Objekt %-Anteil	Ertrag €
Top 1	Büro	15,11	1.680,52
Top 2	Lager	5,23	493,83
Top 3	Büro	18,22	3.826,47
Top 4	Wohnung	6,50	2.723,97
Top 5	Wohnung	6,78	2.648,50
Top 7	Wohnung	19,92	892,15
Top 8	Wohnung	6,36	2.325,74
Top 9	Wohnung	7,63	2.884,20
Top 10	Dachraum unbenutzbar	3,81	0,00
Gar 1	Garage	0,71	311,66
Kfz 1	Kfz Abstellplatz	0,71	186,99
Kfz 2	Kfz Abstellplatz	0,71	166,22
Kfz 4	Kfz Abstellplatz	1,55	166,22
Kfz 5	Kfz Abstellplatz	1,55	186,99
Kfz 6	Kfz Abstellplatz	1,55	0,00
Kfz 7	Kfz Abstellplatz	1,55	0,00
Kfz 8	Kfz Abstellplatz	1,14	0,00
Kfz 9	Kfz Abstellplatz	0,70	0,00
Summe		100	18.520,46

Bei Top 1 handelt es sich um ein 123 m² großes, straßenseitiges Geschäftslokal im Erdgeschoß. Der Mietvertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der vereinbarte monatliche Mietzins beträgt € 244,61 netto. Kosten für die Liftbenützung fallen nicht an. Bei Top 2 handelt es sich um ebenfalls im Erdgeschoß gelegene, als Lager genutzte Räumlichkeiten (87,02 m²). Die Mieterin hat im Jahr 2011 (Mietbeginn 1. Juli 2011) € 1.680,52 für Top 1 und € 493,83 für Top 2 an Nettomietzins entrichtet.

Top 7 ist eine Wohnung, die sich im obersten von insgesamt drei Geschoßen (Dachgeschoß) befindet. Die Gesamtnutzfläche beträgt 117,44 m², zuzüglich zwei Terrassen. 40 % der Räumlichkeiten weisen eine Dachschräge auf. Die Wohnung wird zum Kategoriemietzins (Kategorie A) gemäß § 16 MRG von € 381,68 abzüglich eines 25 %igen Abschlags für die Befristung (somit € 286,26) vermietet. Die Vermietung ist auf fünfzehn Jahre befristet. Der Mieter hat im Jahr 2011 (Mietbeginn 1. Oktober 2011) € 892,15 an Nettomietzins entrichtet, also monatlich durchschnittlich € 297,38.

Die drei Tops 1, 2 und 3 umfassen 40,26 % der Nutzfläche des gesamten Objekts. Dafür werden € 3.066,50, das sind 16,56 % der gesamten Erträge, erzielt.

An der BB*** GmbH sind der Beschwerdeführer, dessen Tochter D***M***, sowie L***M*** zu je einem Drittel beteiligt. Geschäftsführerin der GmbH ist D***M***. L***M*** ist der Lebensgefährte von D***M***.

Die Mietverträge wurden vergebührt und entsprechen im Übrigen in Form und Inhalt üblichen Mietverträgen. So sind beispielsweise der Mietgegenstand, die Indexierung des Mietzinses, der Verwendungszweck, der Mietbeginn und Regelungen über die Erhaltung, die Rückstellung und Versicherungen usw mit eindeutigem, ausreichend detailliertem Inhalt darin enthalten.

Top 3 (125,07 m²) befindet sich im ersten Obergeschoß genau unter der Wohnung Top 7 (L***M***). Top 3 ist als Büro an einen Rechtsanwalt um € 5,55 pro m² vermietet.

Die Mieter der übrigen zu Wohnzwecken vermieteten Tops zahlen Quadratmeterpreise iHv € 5,25; € 6,03; € 6,30 bzw € 6,43. Die Mietverträge sind teilweise befristet. Abschläge für Befristungen erfolgen dabei nicht.

Die Wohnungen Top 8 (51,98 m²) und Top 9 (55,25 m²) befinden sich im obersten Geschoß (Dachgeschoß). Die Räumlichkeiten der Wohnungen weisen allesamt, mit Ausnahme der Nebenräume (Vorraum, Bad, WC) Dachschrägen auf. Top 9 verfügt über eine Terrasse, Top 8 hat keine Freifläche.

Nach dem Streitzeitraum wird Top 1 als Verkaufsfläche genutzt (Orientteppichgalerie). Top 2 erweckt von außen den Eindruck, dass die Räumlichkeiten als Büro für die BB*** GmbH genutzt werden (mit Folien mit Firmenaufdruck beklebte Fenster) (*Google Street-View Fotos*, Aufnamedatum: September 2018).

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellung über die Art, Lage und Größe der Mietgegenstände ist den Bestandsplänen zu entnehmen und stimmt mit den vorliegenden Mietverträgen überein. Dass sich Top 2, entgegen den Angaben des Beschwerdeführers, der Top 2 in der Beschwerde als Kellerlokal bezeichnet, ebenfalls im Erdgeschoß gelegen ist, ist eindeutig dem Bestandsplan, sowie den in Google Street-View einzusehenden Fotos zu entnehmen. Die Räumlichkeiten weisen lediglich einen Niveauunterschied zu Top 1 von ca 32 Zentimetern auf, wie dem Plan, in dem eine ca 4 Meter lange Rampe mit einer Neigung von 8 % enthalten ist, zu entnehmen ist. Auf den Google Street-View Fotos ist Top 2 von außen gleichfalls als auf Straßenniveau befindlich zu erkennen.

Die Mieterträge, sowie die Prozentanteile der einzelnen Mietgegenstände sind der Ergänzung zur Einkommensteuererklärung entnommen (*Finanzamtsakt 2011, Blatt 6*).

Dem Mietvertrag sind die Feststellungen zu Top 7 betreffend die Kategorie und den Befristungsabschlag zu entnehmen. Dem Bestandsplan ist weiter zu entnehmen, dass 40 % der Räumlichkeiten eine Dachschräge (Dachflächenfenster) aufweisen. Diese Feststellung deckt sich mit den Angaben des Beschwerdeführers und ist auch auf den Google Street-View Fotos zu erkennen.

Die vereinbarten Mietzinse sind den Mietverträgen zu entnehmen. Die Mietverträge sind ebenso unbedenklich wie die Bestandspläne.

Die von der BB*** GmbH bzw L***M*** entrichteten Mietzinse sind den Einkommensteuererklärungen entnommen. Die Vergleichsmietzinse pro Quadratmeter wurden vom Finanzamt festgestellt und blieben unbestritten. Gleichfalls unbestritten blieb die Feststellung des Finanzamtes, dass bei mit Fremden abgeschlossenen befristeten Mietverträgen kein Befristungsabschlag berechnet wurde.

Die spätere Nutzung von Top 1 als Verkaufsräumlichkeit ist auf den Google Street-View Fotos (Aufnahmedatum September 2018) unschwer zu erkennen.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers über die Unvermietbarkeit des Geschäftslokals Top 1 aufgrund hoher Feuchtigkeit überzeugt daher nicht und bleibt im Übrigen auf Behauptungsebene.

Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann anzuerkennen, wenn sie
- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),

- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Kriterien entsprechen der stRspr (vgl zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, *Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 2 Tz 160 und die dort zitierte Judikatur). Es müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen.

Gesellschaftsrechtliche Verflechtungen können gleichermaßen Nahebeziehungen entstehen lassen. Für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und einem Gesellschafter gelten somit die gleichen Grundsätze wie für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl *Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 2 Tz 159/2).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass die Mietverträge zwischen dem Beschwerdeführer und der BB*** GmbH bzw dem Beschwerdeführer und dem Lebensgefährten der Tochter des Beschwerdeführers um steuerlich anerkannt werden zu können, den genannten Kriterien entsprechen müssen.

Die Voraussetzungen der Publizität und des klaren, eindeutigen Inhalts sind unzweifelhaft gegeben (schriftliche, vergewährte Mietverträge üblichen Inhalts), sodass zu prüfen bleibt, ob die Mietverträge zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Für den dafür anzustellenden Fremdvergleich ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151).

Abzustellen ist nämlich nur darauf, ob die Beschwerdeführer mit einer fremden Person den Mietvertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätten wie mit ihm Nahestehenden. (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

Der Beschwerdeführer vermietet im gleichen Gebäude Mietobjekte an ihm fremde Personen, sodass ein direkter Vergleich der Mietverträge für den Fremdvergleich herangezogen werden kann. Die Mietverträge unterscheiden sich dabei, wie das Finanzamt und der Beschwerdeführer einhellig angeben, inhaltlich nicht. Dies trifft sowohl auf die gewerblich vermieteten Objekte, als auch auf die zu Wohnzwecken vermieteten zu.

Die Höhe der vereinbarten Mietzinse stellt sich im Vergleich wie folgt dar (netto):

Büroräumlichkeiten, Lagerräumlichkeiten: Der vereinbarte Mietzins für Top 1 beträgt für 123 m² € 244,61, das sind € 1,99 pro m². Der vereinbarte Mietzins für Top 2 beträgt pro m² ca € 0,95. Der Quadratmeterpreis, für das Büro eines Rechtsanwalts (Top 3) beträgt € 5,55.

Zu berücksichtigen ist, dass sich Top 1 und Top 2 im Erdgeschoß befinden und es sich dabei um Straßenlokale handelt, die unmittelbar an den öffentlichen Gehsteig grenzen. Demgegenüber befindet sich die Anwaltskanzlei im ersten Obergeschoß. Üblicherweise können die Mietpreise für Wohnungen in höheren Geschoßen höher angesetzt werden. Ein - wie hier (bei Top 1) gegeben – Multiplikator von rund 2,8, also fast der dreifachen Preis kann dadurch aber nicht gerechtfertigt werden. Der Multiplikator von 5,8, also fast der sechsfache Preis (bei Top 2) kann auch durch den hinzutretenden Umstand, dass die Räumlichkeiten der Top 2 als Lager genutzt werden nicht begründet werden. Eine eingeschränkte Nutzung etwa ausschließlich als Lager kann nicht erkannt werden. Vielmehr handelt es sich auch bei diesen Räumlichkeiten um mit den Büroräumlichkeiten der Top 1 vergleichbare, was zB dem Grundrissplan zu entnehmen ist.

Der Beschwerdeführer bringt zum vom Finanzamt angestellten Vergleich der Anwaltskanzlei mit der Wohnung von L***M*** vor, die Differenz in den Mietpreisen (von € 0,47 bzw € 0,88) sei mit der Herstellung der denkmalgeschützten Decke, Türen und des Schiffbodens zu begründen. Wenn das Obergeschoß eines Gebäudes denkmalgeschützt ist, so wird das auf das darunter befindliche Erdgeschoß (laut Plan ebenfalls mit einem Schiffboden ausgestattet) gleichermaßen zutreffen. Dieses Argument der hohen Herstellungskosten bleibt daher beim Vergleich außer Ansatz.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die als Büro/Lager vermieteten Räumlichkeiten, das sind Top 1, 2 und 3 vergleichbar sind. Die nahezu um den Faktor 3 bzw Faktor 6 niedrigeren Mieten für Top 1 und Top 2 sind ausschließlich durch die bestehende Nahebeziehung des Beschwerdeführers zur Mieterin, der BB*** GmbH zu erklären. Diese Mietverträge halten einem Fremdvergleich nicht stand und können daher steuerlich nicht anerkannt werden.

Wohnungen: Der vereinbarte Mietzins für Top 7 beträgt für 117 m² € 286,26, das sind € 2,45 pro m². Die fremdvermieteten Wohnungen haben Quadratmeterpreise von € 5,25; € 6,03; € 6,30 bzw € 6,43.

Der Beschwerdeführer erklärt die geringere Miete für Top 7

- mit dem Grundriss, der für eine Arztpraxis und nicht für eine Wohnung geplant wurde,
- mit einem Befristungsabschlag von 25 %, sowie
- mit den Dachschrägen

Er errechnet einen Quadratmeterpreis von € 4,67 (netto € 500,00 für 107 m²), unter Berücksichtigung des Abschlags für die Schrägwände betrage die Miete pro m² € 5,08. Im

Vergleich zur Quadratmetermiete (€ 5,55) der Anwaltskanzlei ergebe das lediglich eine Differenz von € 0,47 bzw € 0,88. Die Miete sei daher fremdüblich.

Dass die Wohnung ursprünglich als Arztpraxis vorgesehen war und der Grundriss entsprechend geplant wurde, kann anhand des Plans nachvollzogen werden. Nicht nachvollziehbar ist eine sich daraus ergebende eingeschränkte Nutzung als Wohnung. Die Wohnung besteht laut Plan aus einem kleinen Vorraum, einer großen Wohnküche (69,51 m²), einem Schlafzimmer, einem Schrankraum einem Badezimmer, einem getrennten WC und aus zwei Terrassen.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers ist weiter entgegenzuhalten, dass der Mieter, L***M*** für 117 m² eine monatliche Miete von € 286,26 zahlt. Der so errechnete Quadratmeterpreis ist € 2,45. Unter Berücksichtigung der Schrägwände in dem vom Beschwerdeführer angenommenen Ausmaß (8 %) erhöht sich dieser auf € 2,65, also auf weniger als die Hälfte der Anwaltskanzlei (€ 5,55) und signifikant weniger als für die fremdvermieteten Wohnungen (Mieten pro m²: € 5,25; € 6,03; € 6,30 bzw € 6,43). Zählte man den Befristungsabschlag wieder hinzu, so wären das mit € 3,18 pro m² immer noch ein wesentlich geringerer Betrag.

Keiner der vom Beschwerdeführer genannten Gründe vermag für sich, aber auch nicht kumuliert, die gegebenen Mietdifferenzen, weder zur gewerblich (fremd)vermieteten Anwaltskanzlei, noch zu den fremdvermieteten Wohnungen, zu erklären.

Im Ergebnis ist auch die Ausgestaltung des Mietvertrags für die Wohnung Top 7 mit dem Lebensgefährten der Tochter des Beschwerdeführers nur durch die gegebene Nahebeziehung zu erklären. Dieser Mietvertrag hält einem Fremdvergleich (geringe Miete, einzige Wohnung mit Befristungsabschlag) nicht stand und kann daher ebenfalls steuerlich nicht anerkannt werden.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und ist sie gemäß § 279 BAO abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der 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 Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, die im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht

über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Juli 2021