

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hason & Partner Steuerberatung KG, Praterstraße 33 Tür 13, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 16. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 25. Februar 2020 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2012 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2012-2014 wurden zu den Zinshäusern des Beschwerdeführers (Bf) zahlreiche Feststellungen getroffen. Im Beschwerdeverfahren strittig sind davon nur die von der belangten Behörde aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wegen nicht fremdüblicher Vermietung an nahe Angehörige ausgeschiedenen vier Wohnungen. Im Detail wird ausgeführt:

Tz 13 A-Gasse 8A, Zusammenlegung Nr. 6, 7, 8

Laut Zinslisten stünden die Wohnungen Nr. 7 und 8 leer. Bei der Besichtigung sei festgestellt worden, dass sie mit Nr. 6 zusammengelegt worden seien (insgesamt 185 m²) und von einem Verwandten des Bf (***3***) bewohnt werde. Es sei ein Mietvertrag mit ***1*** vorgelegt worden, jedoch nur Betriebskosten weiterverrechnet worden. Im Jahr 2012 seien Nr. 6 und 8 um 12.500 Euro saniert worden. Vom Bf seien Vorschreibungen betreffend Nr. 8 (118,13 Euro)

zwar aufsaldiert, aber von den Mietern nicht beglichen worden, betreffend Nr. 6 (160,06 Euro monatlich) und Nr. 7 (110,29 Euro monatlich) gleich auf Leerstand gebucht worden.

Dazu führte der Bf im Rahmen der Außenprüfung aus, die Wohnung mit ca 181 m² sei mit Mietvertrag vom 29.1.2011 unbefristet an Herrn ***1*** um 1.080 Euro (+BK+USt) vermietet, das entspreche 5,97 €/m². Laut Mietvertrag würden die Wohnungen vom Mieter zusammengelegt und komplett renoviert; vor Renovierung sei die Wohnung Kategorie C gewesen. Richtigerweise hätten die Betriebskosten nicht nur für die Wohnung Nr. 8 sondern auch für 6 und 7 bezahlt werden müssen.

Dagegen bringt die belangte Behörde vor, laut Mietvertrag sei ein Gesamtmietzins einschließlich Betriebskosten von 12.960 Euro jährlich festgesetzt worden, was bei 4.460,88 € BK und 8.499,12 Euro Miete einem Zins von 3,91 €/m² entspreche (Richtwert 5,28 €). Die teilweise Bezahlung der Betriebskosten sei zwar in den Zinslisten ausgewiesen, ein Zahlungsnachweis fehle aber. Aus dem Mietvertrag gehe nicht hervor, in welchem Ausmaß die Wohnungszusammenführung stattfinden dürfe oder müsse, dem Mieter werde völlig freie Hand gelassen und weder für Baubeginn noch Fertigstellung eine Frist gesetzt. Laut Mietvertrag werde wegen der hohen Renovierungskosten für 15 Jahre kein Mietzins vorgeschrieben, Unterlagen über diese Kosten oder durchgeführte Maßnahmen fehlten. Derart weitreichende Zugeständnisse an den Mieter, ohne sich über Art und Umfang der Mieterinvestitionen abzusichern, seien nicht fremdüblich. Zudem sei die Zusammenlegung unwirtschaftlich, weil sich drei kleinere Einheiten deutlich gewinnbringender vermieten ließen, zumal die Wohnungen Nr. 5+6 im Jahr 2007 um 61.000 Euro, Nr. 7 im Jahr 2009 um 28.532 Euro und Nr. 6 und 8 im Jahr 2010 um 44.910 Euro saniert worden seien. Dass eine vorgelegte Rechnung über 25.000 Euro+USt nicht Nr. 6+8 sondern Nr. 14 betreffe, sei nicht nachvollziehbar, weil im Jahr 2010 für Nr. 6, 8 und 14 Ausgaben erfasst worden seien.

Tz 14 A-Gasse 8A, Zusammenlegung Nr. 22, 23, 26

Laut Zinslisten stünden die Wohnungen Nr. 22 und 23 leer, bei der Besichtigung sei festgestellt worden, dass sie mit Nr. 26 zusammengelegt worden seien (insgesamt 289,79 m²). Laut Zinsliste werde Nr. 26 von Verwandten des Bf (***2***) bewohnt (Mietzins 480 + 367,22 BK), für die übrigen beiden Wohnungen nur die Betriebskosten weiterverrechnet.

Dazu führte der Bf im Rahmen der Außenprüfung aus, laut Mietvertrag vom 2.1.2009 seien die Wohnungen Nr. 22 und 23 in unsaniertem Zustand und die darüberliegende Nr. 26 lediglich belagsfertig um 480 +BK+USt übergeben worden. Der durchschnittliche Hauptmietzins von 1,66 €/m² ergebe sich daraus, dass bei der Planung des Dachgeschosses erhebliche statische Investitionen in den Nummern 22 und 23 erforderlich gewesen seien, die in keinem Verhältnis zur erzielbaren Miete gestanden wären. Deshalb seien aus Kostengründen diese Wohnungen dem ***2*** mit der Vereinbarung vermietet worden, die gesamten Investitionskosten für

Statik und Innenausbau selbst zu tragen. Der Bf müsse aber einräumen, dass die für Nr. 22 und 23 vereinbarten Betriebskosten (102+110 €/Monat) nicht zur Verrechnung gekommen seien.

Die belangte Behörde listet dazu auf, dass im Jahr 2007 87.250 Euro für Mängel TÜV und Wohnungssanierung 22-23 geltend gemacht worden seien, für den Dachausbau bereits im Jahr 2006 rund 340.000 Euro an Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen und 2007 nochmals 162.500 Euro für den Dachausbau und 55.670 Euro für den Innenausbau im Dachgeschoss. Weder sei daher der Mietzins angemessen, noch sei es fremdüblich, auf die Verrechnung von Betriebskosten zu vergessen.

Tz 15 B-Gasse 12, Zusammenlegung Nr. 12+14

Die Wohnungen Nr. 12 und 14 seien von ***3***, ebenfalls einem Verwandten des Bf, bewohnt, laut Zinsliste seien nur die Betriebskosten weiterverrechnet worden.

Laut Bf seien die Wohnungen aufgrund eines Mietvertrages vom 1.4.2000 im Gesamtausmaß von ca. 200 m² in renovierungsbedürftigem Zustand übergeben und vom Mieter auf eigene Kosten saniert worden. Maßgeblich sei der Richtwert für Kategorie C (2,58 €/m²), aus dem vereinbarten Hauptmietzins (8.000 Schilling bzw 581,38 Euro) ergebe sich jedoch bereits ein Zins von 2,91 €/m². Ungewöhnlich sei, dass laut Mietvertrag aufgrund der hohen Renovierungskosten für zwanzig Jahre kein Mietzins zu zahlen sei. Nach der Rechtsauffassung des steuerlichen Vertreters wäre es „logisch, entweder einen verminderten Hauptmietzins zu vereinbaren, diesen allerdings auch bezahlen zu müssen, nicht jedoch der hier gewählte Weg. Unser Vorschlag wäre, den vereinbarten Mietzins von 581,38 Euro sehr wohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich zu erfassen.“

Die belangte Behörde führt dazu an, die Wohnungen seien im Jahr 2000 um gut 98.000 Euro renoviert worden. Nähere Angaben über Zeitraum und Höhe der vom Mieter angeblich getragenen hohen Renovierungskosten fehlten. Ohne Absicherung und Dokumentation würde gegenüber einem fremden Dritten nicht im Gegenzug für eine Sanierung auf eigene Rechnung für lange Zeit und gänzlich auf Mietzins verzichtet worden sein. Der vereinbarte Mietzins entspreche dem einer 90 m² großen Wohnung. Im Jahr 2013 sei zudem Wohnung Nr. 12 um 8.109,88 Euro +USt renoviert worden.

Tz 16 C-Gasse 23, Zusammenlegung Nr. 6, 6a, 8

Die Wohnung sei nach der Zusammenlegung und Renovierung an die Tochter des Bf vermietet. Der Mietvertrag laute auf 18.700 Euro jährlich vereinbarten Hauptmietzins (1.558,33 monatlich), laut Zinsliste seien aber nur 1.150 Euro monatlich vorgeschrieben worden, wobei ein Zahlungsfluss nicht nachgewiesen worden sei.

Der Bf führt dazu aus, es handle sich gemäß Mietvertrag vom 1.5.2013 um einen Pauschalmietzins inklusive Betriebskosten; die Beträge seien monatlich auf 403,99 Euro BK und

1.150 Euro Hauptmietzins aufzuteilen. Bei 213 m² ergebe das 5,40 €/m² (Richtwert 6,75 €/m²). Die steuerliche Vertretung könne sich vorstellen, dass die Miete auf den Richtwert angehoben werde.

Die belangte Behörde führt weiter aus, die Zusammenlegung sei nicht fremdüblich, weil für die sanierten Einzelwohnungen am Markt eine deutlich höhere Miete erzielbar sei. So werde die Wohnung Nr. 6b um 380,15 Euro vermietet, obwohl der Richtwertmietzins nur 264,80 Euro betrüge.

Aufgrund der getroffenen Feststellungen wertete die belangte Behörde die Vermietung der besagten vier Wohnungen an Angehörige des Bf als nicht fremdüblich und versagte insoweit die steuerliche Anerkennung. Umsatzsteuerlich führte sie entsprechende Vorsteuerkürzungen vor, ertragsteuerlich wurden die erklärten Einnahmen und auf die Wohnungen (anteilig) entfallenden Ausgaben ausgeschieden.

In der Beschwerde führt der Bf aus, wie in den Stellungnahmen im Rahmen der Außenprüfung. Daher verweist die belangte Behörde in der Beschwerdeverentscheidung auf die Begründung des Außenprüfungsberichtes. Im Vorlageantrag werden keine weiteren Vorbringen erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf besitzt mehrere Zinshäuser, die er vermietet.

Im Zinshaus A-Gasse 8A wurden die Wohnungen Nr. 6, 7 und 8 zu einer 185 m² großen Wohnung zusammengelegt. Die Zusammenlegung erfolgte durch die Mieter, die Verwandte des Bf sind. Für 15 Jahre nach der Zusammenlegung verzichtete der Bf auf den Mietzins und begründet dies mit den umfassenden Mieterinvestitionen, die nicht näher nachgewiesen wurden. Betriebskosten wurden nur für Wohnung Nr. 8 vorgeschrieben, ohne dass deren tatsächliche Bezahlung nachgewiesen wurde.

Im Zinshaus A-Gasse 8A wurden weiters die Wohnungen Nr. 22, 23 und 26 (letzteres ein Dachausbau) zu einer 290 m² großen Wohnung zusammengelegt. Die Zusammenlegung erfolgte im Jahr 2009 durch die Mieter, die Verwandte des Bf sind. Der Mietzins von 1,66 €/m² wird begründet mit den umfassenden Mieterinvestitionen, die nicht näher nachgewiesen wurden. Der Bf hat in diese Wohnungen und den Dachgeschoss-Ausbau in den Jahren 2006-2007 selbst 339.420 Euro investiert. Betriebskosten wurden nur für Wohnung Nr. 26 vorgeschrieben.

Im Zinshaus B-Gasse 12 wurden die Wohnungen Nr. 12 und 14 zu einer 200 m² großen Wohnung zusammengelegt. Die Zusammenlegung erfolgte durch die Mieter, die Verwandte des Bf sind. Für 20 Jahre nach der Zusammenlegung verzichtete der Bf auf den Mietzins und begründet dies mit den umfassenden Mieterinvestitionen, die nicht näher nachgewiesen wurden. Im Jahr des Beginns der Vermietung (2000) hat der Bf selbst 98.000 Euro in diese Wohnungen investiert.

Im Zinshaus C-Gasse 23 wurden im Jahr 2013 die Wohnungen Nr. 6, 6a und 8 vom Bf zu einer 213 m² großen Wohnung zusammengelegt, wobei ihm Ausgaben von rund 375.000 Euro erwachsen sind. Anschließend wurde die Wohnung zu einem Quadratmeterpreis von 5,40 Euro an die Tochter des Bf vermietet, während der Richtwert 6,75 €/m² betrug und die angrenzende Wohnung Nr. 6b im selben Zeitraum zu einem Preis vermietet wurde, der gut 40 % über dem Richtwertmietzins gelegen ist.

Alle vier Vermietungen erfolgten zu Konditionen, die einem Fremdvergleich nicht standhalten.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Urkunden und den Parteivorbringen. Die Angehörigeneigenschaft wurde nicht bestritten bzw ist sie durch die identen Nachnamen evident. Die Feststellung, dass die Wohnungen gänzlich fremdunüblich vermietet worden sind, wird aus den folgenden Überlegungen gefolgt:

Es ist eine notorische Tatsache, dass kleinere Wohneinheiten zu höheren Quadratmeterpreisen vermietbar sind und ein geringeres Leerstandrisiko aufweisen, als größere Wohnungen. Ein marktwirtschaftlich denkender Vermieter wird daher danach trachten, gut vermietbare Wohnungen am Markt anbieten zu können, wofür sich anhand der gängigen Mietpreisspiegel 50-70 m² als besonders gut nachgefragt erweisen. Werden Wohnungen auf das Dreifache einer für Vermietungszwecke sinnvollen Größe zusammengefasst und gleich im Anschluss an Verwandte überlassen bzw. Verwandten vermietet mit der Erlaubnis, die Wohnungen auf eigene Kosten zusammenzulegen, so ist bereits dieser Entschluss nicht durch Überlegungen getragen, die darauf gerichtet sind, die Objekte unternehmerisch zu nutzen und damit Einkünfte zu erzielen. Die Verquickung von Mietverhältnissen mit Verwandten und Zusammenlegung von Wohnungen zu exorbitanten Flächen kann nur von privaten Motiven aus dem familiären Umfeld getragen sein.

Mietern die Zusammenlegung von Wohnungen zu gestatten und dafür gänzlich auf einen langen Zeitraum von 15-20 Jahren auf ein Entgelt zu verzichten oder unbefristet marginale Mieten in Kauf zu nehmen, erscheint schon für sich gesehen eine fragwürdige Entscheidung. Diese Entscheidung aber gegenüber dem Mieter weder vertraglich dadurch abzusichern, dass ihm Fristen für die Baumaßnahmen gesetzt werden, noch von ihm Belege über die fachgerechte Durchführung der Baumaßnahmen zu verlangen, kann nicht als wirtschaftliches

Verhalten eines ordentlichen Vermieters gewertet werden. Die Art und Weise, wie hier die Vermietung erfolgt ist und der rigorose Verzicht halten einem Fremdvergleich daher nicht im Geringsten stand. Einem fremden Dritten würde nie derart weitreichend freie Hand gelassen werden.

Gegenüber einem fremden Dritten wäre es auch nicht üblich, auf die Vorschreibung von Betriebskosten zu verzichten (ein Vergessen kann ausgeschlossen werden, wenn diese Kosten wie in der A-Gasse geschehen auf Leerstand gebucht werden).

Die Behauptung des Bf, die Zusammenlegungen erfolgten auf eigene Kosten, ist insoweit fragwürdig, als in zeitlicher Nähe vor den Zusammenlegungen teils erhebliche Investitionen durch den Bf erfolgt sind und keinerlei Nachweise für die Kostentragung vorliegen.

Bei der Vermietung an die eigene Tochter kommt zu der marktfernen Entscheidung der exorbitanten Wohnungszusammenlegung noch hinzu, dass der in der Folge vereinbarte Mietzins um 20 % unter dem Richtwert gelegen ist, während im selben Haus Wohnungen gut 40 % über dem Richtwert vermietet sind. Außerdem deckt ein monatlicher Mietzins von 1.150 Euro in 25 Jahren die Investitionen des Bf von 375.000 Euro nicht einmal nominell (von einer abgezinsten Berechnung ganz zu schweigen). Der Mietzins kann daher nicht einmal als Aufwandsersatz angesehen werden und ist von marktkonformem Verhalten weit entfernt.

Aus all dem ergibt sich, dass bei diesen Wohnungen nie eine marktübliche Vermietung intendiert war, sondern die Schaffung von Wohnraum für Familienangehörige das einzige Motiv der Zusammenlegungen war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nach ständiger Rechtsprechung außenwirksam abgeschlossen und hinreichend bestimmt sein sowie einem Fremdvergleich standhalten (vgl zB JAKOM/Marschner, EStG¹⁴ (2021), § 4 Rz 332 ff mwN). Im vorliegenden Fall fehlte es zum Teil bereits an der Außenwirkung – die Wohnungen wurden in den Mietzinslisten teilweise als Leerstand ausgewiesen. Keiner der Mietverträge hält jedoch einem Fremdvergleich stand; sie sind somit nicht im Rahmen einer Einkunftsquelle gelegen, weshalb sie allesamt nicht steuerlich anerkannt werden können.

Die vom Bf vorgebrachten Anträge scheitern mehrfach. Zum einen ist im Steuerrecht der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (§ 21 Abs 1 BAO), zum anderen sind Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich im Jahr des Zu- bzw. Abfließens zu erfassen (§ 19 Abs 1, 2 EStG).

Daher ist es weder möglich, einen einvernehmlich nicht verlangten und nicht gezahlten Mietzins als Einnahme zu erfassen, noch rückwirkend einen nicht fremdüblichen Mietzins auf einen fremdüblichen zu erhöhen und so durch fiktive Einnahmen zu sanieren.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im Ausmaß der beanstandeten Wohneinheiten weder eine Einkunftsquelle vorliegt, noch diese Einheiten unternehmerisch genutzt werden, weil die Verträge mit den nahen Angehörigen einem Fremdvergleich nicht standhalten. Das entsprechende Ausscheiden bei Einkommen- und Umsatzsteuer erfolgte durch die belangte Behörde somit zurecht.

3.2. 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.

Die zu lösenden Fragen sind in der Beweiswürdigung und somit auf Sachverhaltsebene gelegen, weshalb sie keine Rechtsfrage sind. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 23. Februar 2022