

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden der ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die MM - Trust Wirtschaftstreuhand - Steuerberatungsgesellschaft mbH, Landstraßer Hauptstraße 143, 1030 Wien, vom 30.04.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 06.03.2020 betreffend Einkommensteuer 2017 und vom 10.03.2020 betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und die Einkommensteuern wie in den Beschwerdevorentscheidungen, jedoch ohne Ausspruch der Vorläufigkeit, festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beschwerdevorentscheidungen, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin war Eigentümerin einer Eigentumswohnung (Anteil 4580/11030) der Liegenschaft ***EZ*** ***KG*** ***BG*** mit der Grundstücksadresse ***Adr*** in Wien. Das Wohnungseigentum umfasst die Wohnung im ersten Stock (bestehend vier Zimmern, Vorzimmer, Küche, Bad, WC, Abstellraum, Gang und Terrasse) sowie Räumlichkeiten im Dachgeschoss (Mansarde, bestehend aus zwei Dienerzimmern, Küche, zwei Turmzimmern) und Gartenanteil. Darüber hinaus bestehen weitere Dachräumlichkeiten, an denen Wohnungseigentum nicht begründet wurde, an denen jedoch der Beschwerdeführerin das alleinige Nutzungs- und Verfügungsrecht zustand, weiters das Recht, diese Dachbodenräumlichkeiten im Zuge eines Ausbaus der Räumlichkeiten im Dachgeschoss (Mansarde) in den Ausbau miteinzubeziehen (siehe Punkt I des Vertrages).

Mit Schenkungsvertrag vom 28.03.2014 übertrug die Beschwerdeführerin das Eigentumsrecht an den Liegenschaftsanteilen samt Wohnungseigentum je zur Hälfte an ihren erwachsenen

Sohn (laut Vertragsurkunde mit Wohnsitz in Deutschland) und ihre erwachsene Tochter (laut Vertragsurkunde mit Wohnsitz in Schottland). Die Übertragung erfolgte mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin überband in diesem Zusammenhang alle sich aus dem auch Vertrag vom 04.02.1977, mit dem Wohnungseigentum in der beim Schenkungsvertrag bestehenden Form begründet wurde, entspringenden Rechte und Pflichten auf die beiden Geschenknehmer (siehe Punkt II des Vertrages). Die beiden Geschenknehmer räumten der Beschwerdeführerin an den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteilen samt Wohnungseigentum die Dienstbarkeit des lebenslänglichen, höchstpersönlichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechts an den mit den Miteigentumsanteilen verbundenen Räumlichkeiten (einschließlich der Dachräume) samt Mitbenützung des Gartenanteils ein (siehe Punkt V des Vertrages). Auch räumten die beiden Geschenknehmer der Beschwerdeführerin auf Lebzeiten das unentgeltliche Fruchtgenussrecht an den „vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteilen samt Wohnungseigentum“ auf Lebzeit ein. Der Beschwerdeführerin sollten sämtliche Einkünfte und Erträge der „gegenständlichen Räumlichkeiten“ zu. Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich, sämtliche im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussrecht anfallenden Aufwendungen (so insbesondere die Betriebskosten und alle sonstigen Aufwendungen der Wohnung bzw. anteilige Liegenschaftsaufwendungen, Reparaturkosten, Erhaltungsaufwand etc.) selbst und aus eigenem zu tragen bzw. allenfalls den beiden Fruchtgenussbestellern zu ersetzen (siehe Punkt V des Vertrages). Die Beschwerdeführerin wurde berechtigt, selbst einen Mieter zu suchen und mit diesem einen Mietvertrag abzuschließen (siehe Punkt V des Vertrages).

Die Beschwerdeführerin erklärte für die Jahre 2013 bis 2017 folgende Einkünfte aus der Vermietung des Dachgeschosses (Beträge in €):

Einkommensteuererklärung	2013	2014	2015	2016	2017
Einnahmen	-	-	8.565,00	3.894,82	14.727,24
Absetzung für Abnutzung	-	-	-4.041,00	-2.901,10	-12.731,27
Übrige Werbungskosten	-2.982,08	-3.287,73	-3.639,41	-8.332,89	-3.859,13
Einkünfte aus V+V	-2.982,08	-3.287,73	884,59	-7.339,17	-1.863,16

Mit **Ergänzungsauftrag vom 31.07.2019** verlangte die Abgabenbehörde nach Eingang der Einkommensteuererklärung 2017 zur Vermietungstätigkeit eine Prognoserechnung, wann ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten sei. Die Abgabenbehörde verlangte auch die Offenlegung der Mietverträge ab Vermietungsbeginn sowie die rechnerische Darstellung der Berechnung der Absetzung für Abnutzung und die Rechnungen betreffend die Werbungskosten ab einem Betrag von 500 €.

Mit **Ergänzungsschreiben vom 21.08.2019** teilte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit, dass die (übrigen) Werbungskosten hauptsächlich aus den laufenden Betriebskosten bestünden und legte vor:

- zwei schriftliche Mietverträge, denen zu entnehmen ist, dass das erste Mietverhältnis mit ***Mieter-1*** zu einem monatlichen Hauptmietzins von 577,50 € (zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer) beginnend ab 01.03.2015 auf die Dauer von drei Jahren und danach das zweite Mietverhältnis mit ***Mieter-2a*** und ***Mieter-2b*** zu einem monatlichen Hauptmietzins von 828,21 € (zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer) ab 15.10.2016 auf die Dauer von vier Jahren abgeschlossen wurde,
- eine Prognoserechnung, die für das Jahr 2030 (= Jahr 16 ab Einnahmenerzielung) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 489,64 € ausweist. In der Prognoserechnung ist eine jährliche „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ ab dem Jahr 2018 von 7.000 € angesetzt.
- ein AfA-Verzeichnis („Konto 265 Investitionen in fremde WG/DG“), in dem beginnend mit dem Jahr 2013 bis zum Jahr 2016 Ausgaben für verschiedene Arbeiten (z. B. Neuinstallation einer Heizung, Maler, Elektro, Tischler, Schiebetürenschränke, Teppichverlegung, Laminat sowie Architekten- und Planungsleistungen) verzeichnet sind, wobei für 01.01.2017-31.12.2017 ein AfA-Betrag von 2.931,27 € ausgewiesen ist.

Mit **Ergänzungsauftrag vom 28.10.2019** wandte sich die Abgabenbehörde wie folgt an die Beschwerdeführerin:

„1) Prognoserechnung

Sie werden ersucht, die vorgelegte Prognoserechnung dahingehend zu berichtigen und zu ergänzen, dass in den Beobachtungszeitraum auch die Jahre 2013 bis 2017 eingerechnet und rechnerisch dargestellt werden, da im Jahr 2013 die ersten Aufwendungen angefallen sind und daher schon in diesem Jahr die Betätigung begonnen wurde bzw. das Mietausfallsrisiko, Leerstellungen und Kosten der Neuvermietung zu berücksichtigen.

Nach Ansicht des Finanzamtes endet der Beobachtungszeitraum im Jahr 2033.

In einer Prognoserechnung zu berücksichtigende Kostenelemente

- Die Prognoserechnung hat alle Jahre der Vermietungstätigkeit zu enthalten, auch eine allfällige Errichtungsphase. Die Prognoserechnung hat mit dem erstmaligen Anfall von Ausgaben bzw. der Anschaffung zu beginnen. Es sind demnach auch Zeiträume von der Prognoserechnung zu erfassen, in denen bereits Mittel aufgewendet wurden, aber noch keine Einnahmen erzielt wurden.

Es müssen sämtliche relevanten Aufwandsposten in Ansatz gebracht werden. Nicht einzubeziehen sind Aufwendungen, die wohl nach Jahrzehnten anfallen mögen, die aber

außerhalb des Prognosezeitraums liegen. Es ist nämlich eine Überschussrechnung für Jahre anzustellen, die in den absehbaren Zeitraum fallen.

- Instandhaltung und Reparatur

Reparaturaufwendungen sind unverzichtbarer Bestandteil einer realitätsnahen Prognoserechnung. In der Literatur werden 0,5 % der Anschaffungskosten als angemessen angesehen, die Instandhaltungs- und Reparaturkosten (über die Nutzungsdauer des Gebäudes) zu decken.

Berücksichtigung in der Prognoserechnung muss auch das Gebäudealter finden. Neubauwohnungen werden in den ersten Jahren geringere Instandhaltungskosten als Altbauwohnungen oder solche, die schon 20 Jahre oder älter sind, aufweisen.

Sind Geräte wie Herd, Kühlschrank oder Backrohr mitvermietet oder Küchen bzw. Möbel und wird hierfür ein Mietentgelt angesetzt, sind auch die Kosten laufender Reparaturen dieser Gegenstände und Nachschaffungen zu berücksichtigen.

- Zinsen

Eine planmäßige realistische Fremdmitteltilgung ist neben den laufenden Zinsen zu berücksichtigen. Bei Vorliegen eines variablen Zinssatzes sind die künftigen Zinsen zu schätzen. Ist ein teilweiser Fremdmittelabbau bereits von Anfang an geplant, liegt keine Änderung der Bewirtschaftung vor und der Beobachtungszeitraum wird nicht unterbrochen. Nicht geplante Kredittilgungen führen hingegen dazu, dass eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt. Die Möglichkeit der vorzeitigen (Teil-)Kredittilgung ist anhand geeigneter Unterlagen (Mittelzufluss aus Versicherungen, Veranlagungen etc) nachzuweisen.

- Mietausfallsrisiko, Leerstehung, Kosten der Neuvermietung

Ein ebenfalls wesentlicher zu berücksichtigender Faktor sind Wagniskosten, die das Risiko von uneinbringlichen Mietrückständen als auch das Leerstehungsrisiko zwischen zwei Mietverträgen abdeckt. Ein solcher kann sich gemäß Literatur zur Liegenschaftsbewertung zwischen 3 % und 5 % bewegen.

- Indexierung von Mieteinnahmen und Aufwendungen

Da Indexsteigerungen der Aufwendungen und Erträge ein unverzichtbarer Teil der Prognoserechnung sind, bitte um Darstellung der seit Vermietungsbeginn erfolgten Erhöhung der Mieteinnahmen bzw. Schätzung der zukünftigen Indexsteigerung.

Warum beträgt die Nutzfläche im ersten Mietvertrag vom 1.3.15 rund 110 m², im Mietvertrag vom 15.10.16 aber nur mehr 100 m² ? War die Wohnung seit 15.10.2016 durchgängig vermietet ?

Weiters wird gebeten, den Vertrag über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes in Kopie sowie die Überschussrechnung des Jahres 2018 nachzureichen.

Warum beträgt die AfA im Jahr 2017 abweichend zu den Vorjahren € 12.731,27 (2015: € 4.041,- bzw. 2016: € 2.901,-) ?

Auf welcher Basis erfolgt die prozentuelle Aufteilung der Betriebskosten und der sonstigen Werbungskosten ? Bitte um Vorlage der Nutzflächenberechnung von Herrn M*** in Kopie.“

Am 31.01.2020 erklärte die Beschwerdeführerin für das Jahr 2018 folgende Einkünfte aus der Vermietung des Dachgeschosses (Beträge in €):

Einkommensteuererklärung	2018
Einnahmen	14.727,24
Absetzung für Abnutzung	-2.931,27
Zahlung für Substanzabgeltung bei Vorbehaltsfruchtgenuss	-9.800,00
Fremdfinanzierungskosten	-1.661,26
Übrige Werbungskosten	-4.337,71
Einkünfte aus V+V	-4.003,00

Mit dem hier entscheidungsgegenständlichen **Bescheid vom 06.03.2020** setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2017 fest, wobei die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt wurden.

Mit dem ebenfalls hier entscheidungsgegenständlichen **Bescheid vom 10.03.2020** setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2018 fest, wobei die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ebenso nicht berücksichtigt wurden.

Als Begründung ist beiden Bescheiden zu entnehmen, dass bei der Vermietungstätigkeit von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO auszugehen sei, weil der Liebhabereiverdacht hinsichtlich der Vermietung der Dachgeschoßwohnung durch die Vorhaltbeantwortung vom 21.08.2019 nicht ausgeräumt wurde und der diesbezügliche zweite Vorhalt vom 28.10.2019 bis dato nicht beantwortet worden sei.

Mit **Schreiben vom 30.04.2020** erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter nach Fristverlängerung die Beschwerden gegen diese beiden Einkommensteuerbescheide und beantragte erkennbar die Abgabenfestsetzung unter

Berücksichtigung der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mit dem Schreiben legte die Beschwerdeführerin vor:

- einen Grundrissplan der Mansarde sowie
- eine neue Prognoserechnung, die für das Jahr 2030 (= Jahr 18 ab Tätigkeitsbeginn) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 1.373,27 € aus. In der Prognoserechnung ist eine jährliche „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ für die Jahre 2017 und 2018 von 9.800 € und ab dem Jahr 2019 von 7.500 € angesetzt.

Zur Begründung wurde in dem Schreiben ausgeführt:

*[Seite 2 von 9] In der knapp gefassten Begründung führt das Finanzamt aus, dass der Liebhabereiverdacht hinsichtlich der Vermietung der Dachgeschosswohnung in *** Wien, ***, durch die Vorbehaltsbeantwortung vom 21.8.2019 nicht ausgeräumt wurde und der diesbezügliche zweite Vorhalt vom 28.10.2019 nicht beantwortet wurde. Damit entsprechen die angefochtene[n] Bescheide nicht den von der Rechtsprechung an die nach § 288 Abs. 1 lit. d BAO erforderliche Begründung gestellten Anforderungen.*

Tatsächlich stellt sich heraus, dass die Beantwortung des Fragenvorhaltes vom 28.10.2019 übersehen wurde, es lag jedenfalls keine Absicht vor. Die Vorlage einer neuerlichen Prognoserechnung war, nachdem erst am 21.08.2019 eine aktuelle Prognoserechnung mit ergänzenden Unterlagen vorgelegt wurde, zu diesem Zeitpunkt jedenfalls unverständlich. Welchen Erhellungswert hat es zur Beurteilung der Frage der Liebhabereibeurteilung eine Prognoserechnung quartalsweise abzufragen?

Zum Zeitpunkt der Anfrage vom 28.10.2019 über die neuerliche Vorlage einer Prognoserechnung nach nur 3 Monaten hat sich zudem keine Änderung der Prognoserechnung ergeben. Die steuerlichen Ergebnisse der Jahre 2013-2017 waren in der Prognoserechnung in der Zeile ‚Ergebnisse kumuliert‘ als Saldo vortrag in Höhe von -21.316,23 enthalten waren. Eine Anpassung der Prognoserechnung ab dem Jahr 2018 hat sich erst durch die Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2018 wieder ergeben. Die Steuererklärungen 2018 wurden im Jänner 2020 erstellt. Die Plausibilität einer Prognoserechnung wird in der Regel durch eine spätere Prognoserechnung bestätigt, in der bereits tatsächlich realisierte Zahlen eingearbeitet wurden. Aufgrund der Schätzung der (unsicheren) Zukunft sind gewisse Abweichungen unvermeidbar und immanent.

Im Ergänzungsersuchen des Finanzamts vom 28.10.2019 sind die in einer Prognoserechnung zu berücksichtigten Bestandteile in einer Auflistung angeführt. Die Auflistung und die Anforderungen an eine Prognoserechnung sind dem Steuerpflichtigen durchaus bekannt. Daher sind in der der Ergänzungsbeantwortung von 21. August 2019 angefügten Prognoserechnung sämtliche im Ergänzungsersuchen vom 28.10.2019 angeführten Prognosebestandteile

enthalten. Die Prognoserechnung entspricht somit den essentiellen Anforderungen, die im Ergänzungsersuchen vom 28.10.2019 angeführt sind.

[Seite 3 von 19]

Das Finanzamt führt in der Bescheidbegründung demgegenüber nicht aus, welches die Gründe dafür sind, dass die vorgelegte Prognoserechnung nicht zutreffend sein soll.

Die weiteren Fragen im Ergänzungsersuchen vom 28.10.2019 betreffen nicht die Ertragsentwicklung der Liegenschaft, die für eine Liebhabereibeurteilung relevant sind. [...]

Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit der Bescheide in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da

- die belangte Behörde den, den gegenständlichen Bescheiden zugrunde gelegten, Sachverhalt nicht einer Weise dargelegt hat, dass er vom Steuerpflichtigen verständlich nachvollziehbar ist;*
- die belangte Behörde die Bescheide mangelhaft begründet hat, da die Erwägungen der belangten Behörde, auf Basis welcher konkreten Umstände und welcher daraus gezogenen logischen Schlussfolgerungen sie zu dem Sachverhalt gelangt ist, den sie der Abgabefestsetzung zu Grunde gelegt hat, daraus nicht ersichtlich sind; und*
- weil die Kenntnis der Gründe, die für die Erlassung des Bescheides und die Gestaltung des Spruches von Bedeutung sind, unbedingte Voraussetzung für die Überprüfung eines Verwaltungsaktes sind und ohne diese die sinnvolle und zielführende Abfassung einer Beschwerde nicht möglich ist.*

Die Beschwerde richtet sich weiters gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide, wobei mangels ausreichender Bescheidbegründung allerdings nicht festgestellt werden kann, ob die Rechtswidrigkeit darin liegt, dass

- die belangte Behörde Aufwendungen, die als Ausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage nicht, ungerechtfertigt zusätzlich oder überhöht angesetzt hat oder ob*
- die belangte Behörde Einnahmen gar nicht oder mit anderen Werten angesetzt hat, oder ob*
- die belangte Behörde bei der Beurteilung von Liebhaberei eigene Ansätze gewählt hat, die zu einer Änderung der vorgelegten Prognoserechnung dahingehend führen, dass kein Gesamtgewinn erzielt werden wird, oder ob*

[Seite 4 von 9]

- die belangte Behörde bei der Beurteilung von Liebhaberei nicht alle Umstände berücksichtigt hat, die für dafür maßgebend sind, dass die angesetzten Zahlenwerke den tatsächlichen Verhältnissen nicht mit höchster Wahrscheinlichkeit entsprechen können.

Es ist festzuhalten, dass die Behörde insbesondere auf vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragene, relevante Behauptungen (Prognoserechnungen) einzugehen hat, wenn Sie von diesen Vorbringen abweicht und andere Annahmen für gegebenen Sachverhalte trifft. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Das Abweichen von grundsätzlich vollständigen und plausiblen Unterlagen des Steuerpflichtigen ist ausführlich darzulegen und zu begründen, damit die Entscheidung der Behörde überhaupt einem Rechtsmittel zugänglich ist. Eine Begründung hat u. a. die zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der daraus gewonnen[en] Ergebnisse darzulegen (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0260; 10.9.1998, 96/15/0183). Andernfalls wird dem Normunterworfenen die Möglichkeit genommen, sich gegen fehlgeleitete Annahmen der Abgabenbehörde zur Wehr zu setzen. Werden die vom Steuerpflichtigen für seine eigene Prognoserechnung nach bestem Wissen aufgrund originärer Daten angesetzten Werte vom Finanzamt in Zweifel gezogen, dann muss das Finanzamt hierfür eine eingehende Begründung anführen, den[n] es kann mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige einen direkten Einblick über seinen Vermietungsbetrieb hat.

Nachdem die belangte Behörde in der Begründung zu den bekämpften Bescheiden nicht genau anführt, warum die Behörde abweichend von den vorgelegten Unterlagen Liebhaberei unterstellt, wird dem Normunterworfenen grundsätzlich die Möglichkeit genommen, sich gegen fehlgeleitete Annahmen der Abgabenbehörde zur Wehr zu setzen. Auch die Oberbehörde ist bei einer fehlenden, ausführlichen Begründung nicht in der Lage, einen Entscheidungsprozeß nachzuvollziehen und auf Rechtskonformität zu prüfen.

Festzustellen ist, dass das Finanzamt in Punkt 1, Prognoserechnung, des Ergänzungsersuchens vom 28.10.2019 anführt, dass der Beobachtungszeitraum nach Ansicht des Finanzamtes im Jahr 2033 endet. Dem ist entgegenzuhalten, dass diese Auffassung nicht zutreffend ist. In der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II. Nr. 358/1977 und der dazu ergangenen Liebhabereirichtlinie wird bei der kleinen Liebhaberei angeführt, dass unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer

[Seite 5 von 9]

Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne zu verstehen ist, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z.3 LVO, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird.

Die Liebhabereiverordnung konkretisiert dies an einem Beispiel: Der absehbare Zeitraum beträgt 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen.

In einem Beispiel wird dies konkret so erläutert: Im Hinblick auf die Vermietung einer Eigentumswohnung fallen am 17.10.01 erstmals Ausgaben an. Die Vermietung beginnt am

a) 1.2.02

b) 15.3.03

ad a) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 17.10.01 bis 1.2.22 (das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich ca. 3,5 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase),

ad b) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 17.10.01 bis 15.3.23 (das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich ca. 16 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).

Das Finanzamt hält eben in diesem Punkt 1 des Ergänzungsersuchen[s] vom 28. Oktober 2019 fest, dass im Jahr 2013 die ersten Aufwendungen angefallen sind. Weiters ist dem Finanzamt, aufgrund der Aktenlage bekannt, dass die ersten Mieteinnahmen im Jahr 2015 geflossen sind. Die ersten Aufwendungen für das Mietobjekt sind im Jänner 2013 angefallen. Die Vermietung des Objekts hat am 1. März 2015 begonnen. Der absehbare Zeitraum umfasst somit den Zeitraum 01.01.2013 bis 01.03.2035 Das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich ca. 26 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase.

Der in der der Ergänzungsbeantwortung von 21. August 2019 angefügten Prognoserechnung dargestellte Zeitraum umfasst den Zeitraum bis zum Jahr 2035. Aus der Prognoserechnung ist zu

[Seite 6 von 9]

erkennen, dass bereits im Jahr 2030 ein Gesamtüberschuss erzielt werden wird, das ist bereits 5 Jahre vor Ablauf des Prognosezeitraums. In der Prognoserechnung vom 21.08.2019 sind die Kosten für Instandhaltungen und Reparaturen mit einem indexierten Jahresbetrag enthalten, ebenso das Leerstellungsrisiko mit einem Prozentsatz von 3 % per anno und ebenso sind Mieteinnahmen und Aufwendungen entsprechend einem angenommenen Inflationssatz von 2 % indexiert worden.

Um der Prognoserechnung eine höhere Aktualität zu vermitteln wurde die Prognoserechnung im Rahmen dieser Beschwerde mit den Ist-Zahlen seit dem Jahr 2013 ausgestellt. Für die Jahre 2013-2018 wurden die dem Finanzamt bereits bekannten Zahlen eingetragen. Die Jahre 2015 (Jahr 1 des Beobachtungszeitraums), 2016 (Jahr 2) und 2017 (Jahr 3 des

Beobachtungszeitraums) waren in der am 21.08.2019 vorgelegten Prognoserechnung bereits enthalten. Das Jahr 2017 hatte bereits die Bezeichnung „Jahr 3“ und wies den Ergebnisvortrag der Jahre 2015 - 2017 aus.

Die als Teil dieser Beschwerde vorgelegte Prognoserechnung unterscheidet sich von der Prognoserechnung, welche am 21. August 2019 eingereicht worden ist, in den Anfangsjahren 1 bis 3 nicht, da die kumulierten Ergebnisse der Jahre 2013-2017 in der zuerst eingereichten Prognoserechnung zahlenmäßig als Saldo Vortrag enthalten waren. Zudem muss festgehalten werden, dass die Ist Zahlen 2015 bis 2017 aktenkundig sind dadurch, dass sie in Form der Beilagen E1b mit den Steuererklärungen offengelegt worden sind. Allerdings wurde bei der Aktualisierung der Planrechnung festgestellt, dass die ursprüngliche Planrechnung vom 21.08.2019 im Jahr 3 (Jahr 2017) einen unrichtigen Saldenvortrag von Euro - 21.316,23 für die Jahre bis 2017 vorsieht. Dieser Saldo Vortrag kam deshalb zustande, da die Ergebnisse der Jahre bis 2017 kumuliert aus dem Ergänzungsersuchen des Finanzamts vom 31.07.2019 zu den Einkommensteuererklärungen 2013 bis 2018 übernommen worden sind und im Ergänzungsersuchen falsche Zahlen angegeben worden sind. Im Ergänzungsersuchen wurde für das Jahr 2017 ein Verlust aus Vermietung in Höhe von Euro 8.591,84 angegeben, obwohl der Verlust laut Steuererklärung 2017 nur Euro 1.869,16 betragen hat. Die richtigen kumulierten Ergebnisse für Vermietung für die Jahre 2013 bis 2017 betragen korrigiert daher nur Euro - 14.587,55.

Die dieser Beschwerde angefügte neue Prognoserechnung wurde anhand aktueller Zahlen den Erwartungen aus heutiger Sicht angepasst. Ab dem Jahr 2019 wurden die Prognoseannahmen aufgrund der tatsächlichen, erhellenden Zahlen der Vorjahre neu angesetzt. Die Inflation wurde

[Seite 7 von 9]

mit 1,5 % pa angesetzt. Damit werden die Mieteinkünfte, die Betriebskosten und Instandhaltungskosten indexiert. Ab dem Jahr 2020 werden die per Juni 2020 erhöht vorgeschriebenen Mieteinnahmen angesetzt. Höhere Kosten für Instandhaltungen müssen, da es sich um ein neu adaptiertest Mietobjekt handelt, nicht angesetzt werden. Die Substanzabgeltung für das Fruchtgenussrecht wurde mit den tatsächlich bezahlten Beträgen und für das Jahr 2019 und folgende mit de[n] Beträgen der im Februar 2020 geänderten Vereinbarung über die Substanzabgeltung angesetzt. Beim Leerstellungsrisiko wird davon ausgegangen, dass die Mietverträge jeweils drei Jahre laufen und zwischen Ablauf eines Mietvertrages und Beginn des Folgemietvertrages ein Monat Leerstellungsrisiko besteht. Die Annahme ist konservativ. Denn der im Jahr 2016 geschlossene Mietvertrag dauert bereits fünf Jahre ununterbrochen und soll auf Wunsch der Mieter weiter verlängert werden. Das Leerstellungsrisiko wird aufgrund der hervorragenden Lage des Mietobjekts daher geringer anzusetzen sein, als in der Prognoserechnung ausgewiesen ist. Der Argumentation des Finanzamts im Ergänzungsersuchen vom 28.10.2019, dass ein Mietausfallsrisiko sowie

Leerstehungskosten und Kosten der Neuvermietung bereits ab dem Jahr 2013 anzusetzen sind, jedenfalls unrichtig. Es widerspricht den Denkgesetzen vernünftig denkender Menschen und den allgemeinen Erfahrungswerten, dass ein Mietausfallsrisiko und Leerstehungskosten bereits während der Bauphase anzusetzen sind, in der es noch gar keine Nutzung zu Wohnzwecken geben kann. Die Leerstehungskosten sind zudem ohnehin in den Betriebskosten dargestellt. Wollte man das Mietausfallsrisiko in einem Prozentsatz der Mieteinnahmen ansetzen, käme man in der Bauphase zu demselben Ergebnis, nämlich Null.

Auch die aktualisierte Prognoserechnung zeigt, dass bei ungünstiger Entwicklung ab dem 18. Jahr der Prognoserech[n]ung ein Gesamtüberschuss entsteht. Der Prognosezeitraum reicht jedenfalls bis zum Jahr 2035. Für die Prognoserechnung sind nicht das beste Szenario sondern realistische, der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommende Annahmen zu treffen (BFG 12. 12. 2017, RV/5100944/2013). Sind die Abweichungen zwischen Prognoserechnung und tatsächlichen Ergebnissen in vergangenen Jahren gering, untermauert das die Qualität und Glaubwürdigkeit einer Prognoserechnung auch für künftige Jahre, führt das BFG aus.

Weitere Fragen im Ergänzungsersuchen vom 28.10.2019, die für die Beurteilung der Liebhaberei nicht relevant sind, betreffend die Differenz der Nutzfläche zwischen dem ersten Mietvertrag vom 1.3.2015 und dem zweiten Mietvertrag vom 15.10.2016. Die Abweichung bei der

[Seite 8 von 9]

Flächenangabe ist dadurch bedingt, dass der erste Mieter ein weiteres Zimmer benutzt hat und dass dieses Zimmer den neuen Mietern nicht mehr zur Verfügung gestellt wird.

Die Vermietung war im Zeitraum vom 1.3.2016 bis zum 14.10.2016 unterbrochen worden. Der Grund lag einerseits darin, dass der alte Mieter beim Abtransport seiner Fahrnisse zunächst säumig war und das anschließend evaluiert wurde, ob weitere Umbaumaßnahmen im Mietobjekt für die Vermietungseignung vorteilhaft sein könnten. Nachdem sich im August 2016 herausgestellt hat, dass weitere Umbaumaßnahmen für eine geänderte Raumaufteilung nicht zielführend sind, wurde im September ein neuer Mieter gesucht. Der nächste Mietvertrag wurde am 15.10.2016 abgeschlossen.

Eine weitere Frage im Ergänzungsersuchen vom 28.10.2019, die allerdings in keinem Zusammenhang mit den Steuererklärungen 2015 steht, betrifft die Frage, warum die AfA im Jahr 2017 abweichend zu den Vorjahren Euro 12.731,27 betrifft. Die Frage ist dahingehend zu beantworten, dass zu den Normalabschreibungen noch die Zahlung für Substanzabgeltung an die Eigentümer in Höhe von Euro 9.800 hinzugekommen ist. Nachdem im Formular E1b zur Steuererklärung 2017 kein entsprechendes Feld zur Eintragung einer Substanzabgeltung vorgesehen ist, wurde der Betrag, der von seinem Charakter mit einer Abschreibung vergleichbar ist, unter den Abschreibungen ausgewiesen. Die Beträge für die

Substanzabgeltung sind in der am 21. August 2019 vorgelegten Prognoserechnung ebenso enthalten, sodass sich auch dadurch keine Änderung ergibt.

Die Basis für die prozentuale Aufteilung der Betriebskosten sind wie meist üblich die Quadratmeter der Nutzfläche. Die vermietete Wohnung hat von der Gesamtfläche der in der Betriebskostenabrechnung abgerechneten Flächen einen aliquoten Anteil von 42,76 %. Dieser Prozentsatz geht auch schon aus begleitenden Unterlagen der Ergänzungsbeantwortung vom 21.08.2019 hervor, in welchen die Betriebskosten der Jahre 2013 bis 2017 vorgelegt worden, sind. Es werden als Aufwendungen nur jene Kosten in Ansatz gebracht, die rechnerisch auf die konkret vermieteten Quadratmeter entfallen. Die im Ergänzungsersuchen vom 28.10.2019 angeforderte Nutzflächenberechnung von rund 100m² übermitteln wir im Rahmen dieser Beschwerde in Form des Wohnungsplanes der vermieteten Wohnung. Diese Fläche beträgt rund 43% der von [Beschwerdeführerin] genutzten Gesamtfläche “

Mit **Schreiben vom 29.06.2020** legte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter vor:

- den Schenkungsvertrag vom 28.03.2014,
- eine mit „April 2014“ datierte „Zusatzvereinbarung zum Fruchtgenussrecht vom 28.03.2014“ über einen Bezahlbetrag der Beschwerdeführerin an ihre Kinder in Höhe der jährlichen Absetzung für Abnutzung“ und
- eine mit 18.02.2020 datierte „Änderungsvereinbarung zum eingeräumten Fruchtgenussrecht vom 28.03.2014, wonach der Bezahlbetrag für Substanzabgeltung auf 7.500 € jährlich reduziert wird, solange die Beschwerdeführerin Kreditrückzahlungen für die Investitionen in das „Fruchtgenussobjekt“ leistet.

In dem Schreiben wurde das Beschwerdevorbringen wie folgt ergänzt:

„Vielen Dank für Ihren Anruf betreffend der fehlenden Unterlagen zum Fruchtgenußrecht. Wir dürfen diese Unterlagen nun vollständig übermitteln wie folgt:

- Schenkungsvertrag vom 28.03.2014, vorerst unentgeltlicher Fruchtgenuss (9 Seiten)
- Fruchtgenuss Entgeltlichkeitsvereinbarung vom April 2014 (1 Seite)
- Änderung Fruchtgenussvereinbarung vom 19.02.2020. (3 Seiten)

Zur möglichen Frage, warum die Entgeltlichkeitsvereinbarung vom April 2014 zum Fruchtgenussrecht noch nicht notariell beglaubigt worden ist, dürfen wir auf die diesbezüglich erfolgten Änderungen in den Einkommensteuerrichtlinien zur Frage der Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen verweisen, als in der neu Veröffentlichung vom 07. Mai 2018 die Randziffer 113a neu in die Richtlinien aufgenommen worden ist.

In der am 07. Mai 2018 neu veröffentlichten Fassung der Einkommensteuerrichtlinien wurde in RZ 113a in Verbindung mit der 1132 ff festgehalten, dass eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung des Vertrages (Anm: hier auch betreffend den Fruchtgenussvertrag) erforderlich ist.

Die Schriftlichkeit der Vereinbarung vom April 2014 ist zwar gegeben, doch könnte ausschließlich schon das Vorliegen eines Verwand[t]schaftsverhältnisses dazu führen, dass an der Anerkennung einer Vereinbarung gezweifelt wird.

Daher wurde in der Literatur ab 2018 die Meinung vertreten, dass bei Vereinbarungen betreffend Fruchtgenussrechten, die wohl überwiegend zwischen nahen Angehörigen erfolgen, in Hinkunft jedenfalls eine notarielle Beglaubigung anzuraten sei.

Der VwGH hat dazu zwar entschieden, dass ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen darf (VfGH 16.6.1987, G 52/87), weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223/78; VwGH 27.5.1981, 1299/80), doch ist eine höhere Publizität allein schon wegen der Änderung der Einkommensteuerrichtlinien ratsam.

Aus diesem Grund wurde die Änderung zur Fruchtgenussvereinbarung vom 19.02.2020 dann notariell beglaubigt.“

Mit **Ergänzungsauftrag vom 17.07.2020** wandte sich die Abgabenbehörde – soweit es die Vermietungstätigkeit betrifft - wie folgt an die Beschwerdeführerin:

„Weiters nimmt es Wunder, dass trotz Erinnerungsmail vom 16.1.2020 an die nach wie vor aktuelle Mailadresse der Kanzlei sekretariat@mmtrust.at (Ausdruck siehe Beilage, Priorität ‚Hoch‘) die Beantwortung des Fragensvorhaltes vom 28.10.2019 übersehen wurde. Ebenso wurde anscheinend auch mehrmals übersehen, den auch schon in diesem Fragensvorhalt angeforderten Vertrag über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes in Kopie nachzureichen. Dieser wurde auch nicht anlässlich der Beschwerdeerhebung erst nach telefonischer Auf-forderung am 24.6.2020 mit ergänzendem Schriftsatz am 29.6.2020, also 8 (!) Monate nach dem schriftlichen Vorhalt vom 28.10.2019 vorgelegt.

Diese hinhaltende Vorgangsweise als fehlende Absicht darzustellen bedarf daher keines weiteren Kommentares der Abgabenbehörde.

Insofern sind auch die langen Ausführungen zur vermeintlichen Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide entbehrlich, da es erstens der Abgabenbehörde aufgrund der mangelhaften Mitwirkung der steuerlichen Vertretung unmöglich ist, den bestehenden Liebhabereiverdacht aufzuklären und zweitens die Abgabenbehörde in diesem Fall erst anlässlich der Beschwerdevorentscheidung aufgrund der im weiteren Verfahren erhobenen

Sachverhaltselemente die Möglichkeit erhält, eine rechtlich tragfähige, der nachprüfenden Kontrolle des Bundesfinanzgerichtes standhaltende Begründung zu formulieren.

Ad. Prognoserech[n]ung:

Der Erhellungswert der neuerlich angeforderten Prognoserechnung ergibt sich aus den zahlreichen, im Gegensatz zur ersten Prognoserechnung, betragsmäßig erheblich veränderten Werbungskostenpositionen wie Leerstellungsrisiko, Substanzabgeltung Fruchtgenuss, Instandhaltungen und Zinsaufwand.

Um die Aktualität der zweiten Prognoserechnung noch weiter zu erhöhen wird um Vorlage der Überschussrechnung des Jahres 2019 ersucht.

Instandhaltung und Reparatur:

Berücksichtigung in der Prognoserechnung muss auch das Gebäudealter finden.

Neubauwohnungen werden in den ersten Jahren geringere Instandhaltungskosten als Altbauwohnungen oder solche, die schon 20 Jahre oder älter sind, aufweisen.

Sind Geräte wie Herd, Kühlschrank oder Backrohr mitvermietet oder Küchen bzw. Möbel und wird hierfür ein Mietentgelt angesetzt, sind auch die Kosten laufender Reparaturen dieser Gegenstände und Nachschaffungen zu berücksichtigen.

Da es sich um eine Altbauwohnung (wenn auch neu adaptiert) handelt, sind die in der zweiten Prognoserechnung nunmehr mit € 142,02 (2016) bis 205,77 (2035) angesetzten Instandhaltungskosten realitätsfremd und daher bei weitem zu niedrig.

Von der Abgabenbehörde werden diese Kosten daher mit € 500,- (indexiert) angesetzt. In diesem Zusammenhang wird um Vorlage der Rechnungen für die Adaptierung der vermieteten Wohnung ab Sanierungsbeginn (höher als € 1.000,- netto) in Kopie ersucht.

Zinsen:

Da in der zweiten Prognoserechnung nunmehr Zinsen angesetzt werden, wird um Vorlage des bezughabenden Darlehensvertrages und der geleisteten Zinsen in Kopie ersucht.

Mietausfallsrisiko, Leerstellung, Kosten der Neuvermietung:

Ebenso liegen die in der zweiten Prognoserechnung mit 2,78 % angenommenen Leerstellungskosten unter dem in der Literatur vertretenen Niveau von 3-5 %.

Von der Abgabenbehörde wird dieser Prozentsatz für die weitere Prognose mit 4 % angesetzt.

In diesem Zusammenhang darf darauf hingewiesen werden, dass der am 15.10.2016 mit den derzeitigen Mietern abgeschlossene Mietvertrag bis dato erst 3,5 Jahre (und nicht fünf Jahre ununterbrochen) dauert und lt. vorliegendem Mietvertrag bis 14.10.2020 (ohne Verlängerungsoption) befristet abgeschlossen wurde.

Falls schon ein neuer Mietvertrag abgeschlossen wurde, wird um dessen Vorlage in Kopie ersucht.

Substanzabgeltung Fruchtgenuss:

Warum wurde die Substanzabgeltung in der 1. Prognoserechnung erst ab dem Jahr 2018 in jährlicher Höhe von € 7.000,- angesetzt, wo doch der Vertrag über die entgeltliche Fruchtgenussrechtseinräumung schon mit April 2014 abgeschlossen wurde ?

Warum wurde dieser für das Jahr 2019 dann in der 2. Prognoserechnung aber nur mehr in Höhe von € 7.500,- statt € 9.800,- angesetzt, wenn doch die Verminderung auf € 7.500,- jährlich erst im Februar 2020 vereinbart wurde ?

Um Vorlage sämtlicher Zahlungsbelege betreffend die von [Beschwerdeführerin] an ihre Kinder ab dem Jahr 2014 gezahlte Substanzabgeltung in Kopie wird ersucht.

Beobachtungszeitraum (der ‚kleinen Liebhaberei‘ lt. Zitat Beschwerde Seite 4 unten):

Wann wurde von [Beschwerdeführerin] der (nach außen erkennbare) Entschluss gefasst, die Dachgeschosswohnung zu vermieten ?

Diesbezüglich wird um Vorlage von bezughabenden Nachweisen und zwar betreffend Einschaltung eines professionellen Maklers und entsprechender Schreiben und Namenslisten betreffend tatsächlicher Besichtigungstermine, konkrete von Handwerkern erstellte Kostenvoranschläge in Kopie ersucht.

Bloße Absichtserklärungen ein Objekt vermieten zu wollen, welche durch keine nach außen erkennbaren Handlungen dokumentiert sind, reichen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht aus (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096, Renner in Doralt, EStG § 2 TZ 325).

In welchem Zusammenhang mit der Vermietung stehen die Ausgaben des Jahres 2013 wie BK Gnesda, Gnesda Sonderdotierung, Gnesda Abwasser ?

In diesem Zusammenhang wird auch um Vorlage der Belege der Betriebskosten des Jahres 2016 iHv € 8.190,87 in Kopie ersucht.“

Mit **Schreiben vom 16.09.2020** beantwortete die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter den Ergänzungsauftrag wie folgt:

„[Seite 1 von 6]

Zu der nochmal erwähnten Tatsache, dass die ‚Beantwortung des Fragenvorhalts vom 28.10.2019 übersehen‘ wurde, wurde in der Beschwerde vom 30. April 2020 bereits Stellung genommen.

Zuzustimmen ist der im Text folgenden Anmerkung, dass es keines wertenden Kommentars der Abgabenbehörde bedarf, was Absicht sei und was übersehen wurde, solange der Behörde keine belastbaren Grundlagen dafür bekannt sind.

[Seite 2 von 6]

Zu Bedenken gibt zudem, dass die Abgabenbehörde einem Abgabepflichtigen schriftlich mitteilt, dass in einem gegen eine behördliche Entscheidung erhobenen Rechtsmittel ‚die langen Ausführungen zur vermeintlichen Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide entbehrlich‘ sind. Aus der Verfahrensstellung des Abgabepflichtigen ist für solche Ausführungen kein anderer Platz vorgesehen als jener in der Begründung eines Rechtsmittels, sofern der Abgabepflichtige sich durch eine behördliche Entscheidung zu Unrecht beschwert erachtet.

Auch der zweiten Feststellung der Behörde, nämlich dass die Abgabenbehörde erst im Rahmen des Verfahrens der Beschwerdevorentscheidung die Möglichkeit erhält, eine rechtlich tragfähige, der nachfolgenden Kontrolle des Bundesfinanzgerichts standhaltende Begründung zu formulieren, kann nicht zugestimmt werden, da sie sich gemeinhin nicht mit dem geltendem Rechtsverständnis deckt. Eine so formulierte Begründung ist ex lege das Postulat eines jeden Bescheides, da sie ua Voraussetzung für die Überprüfung eines Verwaltungsaktes und für eine zielführende Abfassung eines Rechtsmittels ist.

Zuzustimmen ist, dass die im Rahmen der Beschwerde vom 30.04.2020 vorgelegte Prognoserechnung einen Erhellungswert darstellt, da die in der vorigen Prognoserechnung eingesetzten Planwerte durch IST-Werte ersetzt werden konnten, womit die neue Prognoserechnung eine wesentlich verbesserte Aussagekraft besitzt. Die erhöhte Aktualität gewinnt die Prognoserechnung vom 30.04.2020 durch betragsmäßige Istwerte bei den Instandhaltungskosten, dem Zinsaufwand, den Kosten für Substanzabgeltung Fruchtgenuss. Auch die Berechnung des Leerstellungsrisikos musste angepasst werden, da sich die ursprünglichen Annahmen als nicht zutreffend erwiesen haben.

Die Überschussrechnung für das Jahr 2019 wurde bislang noch nicht fertiggestellt, da noch nicht alle Unterlagen eingelangt sind. Insbesondere ist die Betriebskostenabrechnung des Miethauses für das Jahr 2019 noch nicht eingelangt. Diese sollte von der Hausverwaltung bis 30.06.2020 vorgelegt werden. Auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner kann die Einsichtnahme in die Jahresabrechnung dazu führen, dass Buchungen im Abrechnungsjahr erforderlich werden.

[Seite 3 von 6]

Instandhaltungen und Reparaturen:

Die von der Behörde getroffene Einschätzung, dass die in der zweiten Prognoserechnung angesetzten Kosten ‚realitätsfremd‘ sind, kann nicht nachvollzogen werden. Warum die Behörde statt dessen einen geschätzten Betrag von Euro 500 ansetzt und aufgrund welcher Überlegungen die Höhe dieses Betrages hergeleitet wird, kann dem Ergänzungsauftrag ebenso nicht entnommen werden.

Real sind hingegen die tatsächlich in den zurückliegenden Jahren angefallenen Kosten, aus denen berechtigterweise auch auf die zukünftige Entwicklung geschlossen werden kann. In dem der Behörde vorgelegten Mietvertrag hat sich der Mieter verpflichtet, den ‚Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Zu- und Ableitungen, Einrichtungen und Geräte, insbesondere die Wasser-, Abwasser-, Elektro- und Gasleitungen, die Heizungs- und sanitären Anlagen sowie die technischen Geräte insoweit zu warten und instand zu halten, als es sich nicht um ernste Schäden des Hauses handelt‘. Die Kosten laufender Reparaturen für Geräte wie Herd, Kühlschrank oder Backrohr, Küchen bzw. Möbel sind daher vom Mieter zu übernehmen. Damit ist der Großteil der laufend zu erwartenden Instandhaltungsaufwendungen vom Mieter zu tragen, weshalb die Kosten für den Vermieter wesentlich geringer anfallen werden.

Sofern es sich um ernste Schäden des Hauses handelt, müssen die Schäden von der Hausgemeinschaft getragen werden, womit auf das Mietobjekt wieder nur ein reduzierter Anteil entfällt.

Die angeforderten Rechnungen übermitteln wir in der Anlage, soweit sie in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung aufliegen. Dies zusammen mit einer Aufstellung, welche die Zuteilung der Kosten erklärt. Die Adaptierungskosten wurden bei den meisten Gewerken für zwei Geschosse des Gebäudes gemeinsam beauftragt, sodass die Kosten für das Mietobjekt entsprechend der Quadratmeteraufteilung aufzuteilen waren, sofern sich keine konkretere Aufteilungsmöglichkeit aus den Rechnungen ergab.

Zinsen:

Die angeforderten Unterlagen wurden bestellt und werden ehestmöglich postalisch nachgereicht.

Da das Ergänzungsersuchen während der Urlaubsperiode eingelangt ist und die Kanzlei zudem mit COVID19 Erledigungen und den Jahresabschlüssen der Kapitalgesellschaften derzeit überlastet ist, war eine Erledigung hierfür noch nicht möglich.

[Seite 4 von 6]

Mietausfallsrisiko:

Die Berechnung des Mietausfallsrisikos erfolgte zunächst konservativ in der Weise, dass zwischen Mietverträgen, die jeweils 3 Jahre Laufzeit haben, ein Monat Leerstehung erfolgt.

Im gegenständlichen Fall wurde der Mietvertrag auf 5 Jahre abgeschlossen und erst per August 2020, 6 Wochen vor regulärem Ablauf, beendet. Die Mieter hätten am 15.10.2020 ausziehen müssen und haben bereits vorzeitig eine neue Wohnung gefunden, weshalb der Vertrag 6 Wochen früher aufgelöst wurde. Die Neuvermietung ist bereits ab 01.10.2020 vorgesehen mit erneuter Vertragsdauer von 5 Jahren.

Rechnerisch ergibt sich im aktuellen Fall, dass die Mietverträge jeweils 5 Jahre Laufzeit haben und zwischen den Mietverträgen ein Monat Leerstehung erfolgt, eine Leerstehung von 1,7%. Dies wenn man die Annahme fortführt, dass die nächste Vermietung erst nach einem Monat Leerstehung erfolgt. Jeder Monat weitere Leerstehung erhöht den Prozentsatz der Leerstehung um rd. 0,04 Prozentpunkte. Aufgrund der Lage, der Größe und der Ausstattung des Objektes ist die Nachfrage Mieterseits sehr hoch.

Das Risiko von uneinbringlichen Mietrückständen ist niedriger zu bewerten, wenn der Mieter im Haus des Vermieters wohnt. Bei dieser Konstellation kommt dem Vermieter wesentlich früher zur Kenntnis, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Mieters ändert und es dadurch zu Mietausfällen kommen könnte. Dazu ist der soziale Druck, die Mieten pünktlich und zur Gänze zu bezahlen wesentlich höher, wenn Mieter und Vermieter unter demselben Dach wohnen und sich regelmäßig von Angesicht zu Angesicht begegnen. Daher ist das Risiko von Mietausfällen in gegenständlichen Fall geringer anzusetzen als bei anonymen Mietverhältnissen, bei denen der Vermieter keine eingehenden Übersicht hat.

Sohin ist der von der Behörde angesetzte Prozentsatz von 4% für die gegenständliche Vermietungssituation jedenfalls nicht zu rechtfertigen, während der in der Prognoserechnung angeführte Prozentsatz von 2,78 sogar eine wesentlich höhere Leerstehung antizipiert, als er in der Realität mit bislang 1,7% angefallen ist.

Substanzabgeltung Fruchtgenuss:

Die Substanzabgeltung in der 1. Prognoserechnung wurde nicht erst ab dem Jahr 2018 angesetzt, wie ausgeführt.

[Seite 5 von 6]

Wie bereits in der Eingabe vom 30. April 2020 angeführt, sind die Jahre 2015 (Jahr 1 des Beobachtungszeitraums), 2016 (Jahr 2) und 2017 (Jahr 3 des Beobachtungszeitraums) in der am 21.08.2019 vorgelegten Prognoserechnung bereits enthalten.

Zu den Ausführungen vom 30.04.2020 wird nochmals festgehalten, dass in der 1. Prognoserechnung die Prognose mit dem Jahr 4 (2018) fortgesetzt wurde. Die Jahre 1-3 sind im Saldovortrag (damals Euro -21-316,23) enthalten und wurden nicht nochmals dargestellt wurden, weil diese keine Prognosewerte enthalten sondern IST-Werte darstellen.

Wie auch angeführt, kam dieser Saldovortrag in der Form zustande, dass die Ergebnisse der Jahre bis 2017 kumuliert aus dem Ergänzungsersuchen des Finanzamts vom 31.07.2019 zu den Einkommensteuererklärungen 2013 bis 2018 übernommen wurde. Im Ergänzungsersuchen waren jedoch falsche Zahlen angeführt, was auch bei der Beantwortung des Ergänzungsersuchens zunächst nicht aufgefallen war. Im Ergänzungsersuchen wurde für das Jahr 2017 ein Verlust aus Vermietung in Höhe von Euro 8.591,84 angegeben, obwohl der Verlust laut Steuererklärung 2017 nur Euro 1.869,16 betragen hat. Die richtigen kumulierten Ergebnisse für Vermietung für die Jahre 2013 bis 2017 betragen korrigiert daher Euro - 14.587,55.

Der Grund, warum die Substanzabgeltung erst ab dem Jahr 2018 in der 1. Prognoserechnung enthalten ist, ist der, dass in der 1. Prognoserechnung wie dargelegt für die Jahre 1 - 3 (Jahre 2015 bis 2017) IST-Zahlen herangezogen wurden. In den Jahren 2015 und 2016 ist jeweils keine Zahlung für die Substanzabgeltung erfolgt. Offenbar wurde die Zahlung in diesen Jahren nicht eingefordert. Wie in der Eingabe vom 30.04.2020 bereits angeführt, ist die Substanzabgeltung im Jahr 2017 mit Euro 9.800 erfasst.

Die Substanzabgeltung für das Jahr 2019 wurde deshalb mit Euro 7.500 angesetzt, weil für das Jahr 2019 nur dieser Betrag bezahlt worden ist und dies nach Angaben der Fruchtgenussberechtigten für das Jahr 2019 so vereinbart wurde.

Die am 18./19. Februar 2020 unterfertigte Vereinbarung enthält keine Bestimmung dahingehend, ab welchem Jahr der Betrag für die Substanzabgeltung reduziert wird weshalb davon auszugehen ist, dass die Vereinbarung vom 18./19. Februar 2020 lediglich das Ergebnis der schon in Vormonaten stattgefundenen Diskussionen schriftlich festhält.

[Seite 6 von 6]

Nachdem sich die Belege der Vorjahre bereits wieder beim Klienten befinden, wurden diese angefordert und werden nachgereicht. Der Zahlungsbeleg des Jahres 2019 wird in der Anlage übermittelt.

Beobachtungszeitraum:

Der Entschluss zu Vermietung der Dachgeschosswohnung war von Anfang an gegeben. Aufgrund dessen wurde die Wohnung als eigenständiges Mietobjekt mit eigener Küche, Bad sowie Toilette geplant und gebaut.

Um die Frage zu beantworten, wann die Absichtserklärung, ein Objekt vermieten zu wollen, nach außen in Erscheinung getreten ist, muss zuerst in den Unterlagen der Jahre 2013 bis 2015 Nachschau gehalten werden. Die Unterlagen befinden sich noch beim Klienten und wurden angefordert. Die Beantwortung dieser Frage wird nachgereicht.

Die Ausgaben des Jahres 2013 an die Hausverwaltung Gnesda wie BK Gnesda, Gnesda Sonderdotierung und Gnesda Abwasser betreffen die Betriebskosten des Mietobjektes.

Auch müssen die Belege der Betriebskosten des Jahres zuerst 2016 wieder besorgt werden, um die notwendigen Kopien anzufertigen.

Die Beantwortung dieser Frage wird nachgereicht.“

Mit **Ergänzungsauftrag vom 23.11.2020** wandte sich die Abgabenbehörde wie folgt an die Beschwerdeführerin:

„Um weitere Verzögerungen bei der Bearbeitung der Beschwerde zu vermeiden, werden Sie ersucht, die fehlenden Unterlagen, welche lt. Vorhaltsbeantwortung vom 16.9.2020 ehestmöglich nachgereicht werden sollten, innerhalb der gesetzten Frist an die Abgabenbehörde zu übermitteln.“

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 30.03.2021** setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer 2017 und 2018 unter Abänderung der hier entscheidungsgegenständlichen Bescheiden fest, indem sie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 7.936,84 € (2017) und 5.797,00 € (2018) ansetzte. Den Begründungen der beiden Bescheide ist zu entnehmen:

„Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

*Die liebhabereiverdächtige Vermietung der Dachgeschoßwohnung in ****Adr*** wird bis auf Weiteres (trotz Beendigung des Mietvertrages mit den bisherigen Mietern per 31.8.20) vorläufig als Einkunftsquelle beurteilt.*

Die Substanzabgeltung iHv € 9.800,- wurde nicht als Werbungskosten berücksichtigt, da trotz wiederholter Aufforderung kein diesbezüglicher Zahlungsbeleg bzw Überweisungsbeleg vorgelegt wurde und sich auch die eigentliche Höhe der dafür von der Bf. jährlich zu leistenden Zahlung in der schriftliche[n] Vereinbarung vom 28.3.2014 nicht, wie fremdüblich, ermitteln bzw. nachvollziehen lässt.“

Mit den **Schreiben vom 30.04.2021** stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter gegen die Beschwerdevorentscheidungen die Anträge auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) und legte vor:

- eine mit 09.04.2021 datierte Bestätigung „Substanzabgeltung 2017, 2018“, mit der die Tochter bestätigt, für die Jahre 2017 und 2018 jeweils 4.900 € als Substanzabgeltung entsprechend der Zusatzvereinbarung vom 28.03.2014 erhalten zu haben und
- eine mit 09.04.2021 datierte Bestätigung „Substanzabgeltung 2017, 2018“, mit der der Sohn bestätigt, für die Jahre 2017 und 2018 jeweils 4.900 € als Substanzabgeltung entsprechend der Zusatzvereinbarung vom 28.03.2014 erhalten zu haben.

Ergänzend wurde vorgebracht:

„In der Begründung führt das Finanzamt unter anderem aus, dass die Substanzabgeltung in Höhe von 9.800 nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden konnte, da trotz wiederholter Aufforderung kein Zahlungsbeleg vorgelegt worden ist.

Dazu ist festzuhalten, dass die Empfänger der Substanzabgeltung erst am 09.04.2021 entsprechende Bestätigungen über den Erhalt der Substanzabgeltungen ausgestellt und darin erklärt haben, dass sie die Ihnen zustehenden Substanzabgeltungen für die Jahre 2017 und 2018 zur Gänze bezahlt erhalten haben. Wir übermitteln diese Zahlungsbestätigungen in der Anlage und erheben diese in den Inhalt der Beschwerde.

Wir stellen daher den BESCHWERDEANTRAG, den angefochtenen Bescheid insoweit abzuändern, dass die Substanzabgeltung in Höhe von Euro 9.800 [für das Jahr 2017 / für das Jahr 2018], bezahlt mit Euro 4.900 an [Tochter] und mit Euro 4.900 an [Sohn], als Werbungskosten berücksichtigt werden und dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Verlust von Euro 1.863,16 festgesetzt werden.“

Am 31.08.2021 erklärte die Beschwerdeführerin für das Jahr 2019 folgende Einkünfte aus der Vermietung des Dachgeschosses (Beträge in €):

Einkommensteuererklärung	2019
Einnahmen	14.727,24
Absetzung für Abnutzung	-9.931,26
Fremdfinanzierungskosten	-580,56
Übrige Werbungskosten	-4.415,81
Einkünfte aus V+V	-200,39

Mit **Vorlagebericht vom 22.11.2021** legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Der darin enthaltenen Stellungnahme ist zu entnehmen:

„Bei Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (die im gegenständlichen Fall unzweifelhaft vorliegen; vgl. § 25 BAO) steht die Abgrenzung zwischen außerbetrieblicher Veranlassung: § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988) und lediglich aus dem Naheverhältnis heraus erklärbaren Zahlungen im Vordergrund.

Lehre und Verwaltungspraxis gehen insbesondere bei - dem ersten Anschein nach – unangemessenen Gestaltungen von einer Art ‚Splitting‘ aus, das dazu dienen soll, Einkunftsteile auf nahe stehende Personen zu verschieben, die ihrerseits keiner oder einer nur geringen Einkommensteuerbelastung unterliegen (Doralt/Renner, Einkommensteuergesetz, Kommentar8; § 2 Tz 159; EStR 2000 Rz 1127).

Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (vgl. VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; VwGH 24.9.2003, 97/13/0232).

Aus Sicht der Anerkennungskriterien derartiger Verträge müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0099; Doralt/Renner, a.a.O.; § 2 Tz 160).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),*
- eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und*
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).*

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Sie entsprechen ständiger Rechtsprechung.

Zu den einzelnen Kriterien ist festzuhalten:

- Publizität

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (Ruppe, Familienverträge², 115, 119). Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich (vgl. auch EStR 2000 Rz 1132), allerdings kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu.

Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.1992, 90/13/0169).

Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, er muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein. Nur in Fällen absoluter Üblichkeit der Schriftformwahl führt deren mangelnde Einhaltung i.d.R. zur Nichtanerkennung des Vertrages (vgl. VwGH 14.9.1977, 0027, 0162/77 zu einem zwischen Ehegatten abgeschlossenen Darlehensvertrag).

Die Schriftlichkeit ist zwar in gegenständlichem Fall gegeben, doch wurde dieser Vertrag in der Praxis zumindest in den Jahren 2015 und 2016 nachweislich nicht so gelebt, da wie von der steuerlichen Vertretung selbst eingeräumt – ,die Zahlung in diesen Jahren offenbar nicht eingefordert worden sei (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 16.9.20, Dok.nr. 16).‘

Für die Jahre 2017 und 2018 existieren keine Überweisungsbelege der Bf. von ihrem Konto auf die Konten der beiden Kinder.

- Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt

Zwar ist bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (Ruppe, Familienverträge², 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; Doralt/Renner, a.a.O., § 2, Tz 163).

Der Fruchtgenussrechtsvertrag enthält weder Angaben zur genauen Höhe der Substanzabgeltung noch zum Fälligkeitszeitpunkt noch zur Art und Weise der Zahlungsabwicklung.

Deshalb ist nach Ansicht des Finanzamtes der eindeutige Inhalt des Vertrages vom 28.3.2014 offensichtlich auch zwischen den Vertragsparteien des Fruchtgenussrechtsvertrages nicht klar, wenn in den Jahren 2015 und 2016 überhaupt keine Zahlungen eingefordert wurden, für das Jahr 2017 zunächst 0,- (1. Prognoserechnung vom 21.8.19) und dann € 9.800,- (2. Prognoserechnung vom 30.4.20) bzw. für das Jahr 2018 zunächst € 7.000,- und dann davon abweichend € 9.800,- angesetzt wurden.

Lt. Angaben des steuerlichen Vertreters ,sei die Substanzabgeltung für das Jahr 2019 deshalb mit € 7.500 (falsch, tatsächlich nur € 7.000,-) angesetzt worden, weil für das Jahr 2019 nur dieser Betrag bezahlt worden ist und dies nach Angaben der Fruchtgenussberechtigten für das Jahr 2019 so vereinbart worden sei.‘ Ebenso ,enthalte die am 18./19. Februar 2020 unterfertigte Vereinbarung keine Bestimmung dahingehend, ab welchem Jahr der Betrag für die Substanzabgeltung reduziert werde, weshalb davon auszugehen sei, dass die Vereinbarung vom 18./19. Februar 2020 lediglich das Ergebnis der schon in Vormonaten stattgefundenen Diskussionen schriftlich festhalte.‘

Demnach fehlt es nach Ansicht des Finanzamtes am klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt der Vereinbarung zwischen der Bf. und ihren Kindern.

- Fremdvergleich Maßgeblich ist die ,im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis‘ (vgl. VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (vgl. BFH, BStBl 1997 II 196). Ein tatsächliches Verhalten, aus dem auf eine Rechtsbeziehung unzweifelhaft zu schließen ist, reicht für die Anerkennung einer Rechtsbeziehung aus.

Nach Ansicht des Finanzamtes wurde dieser Vertrag in der Praxis in den Jahren 2015 und 2016 nachweislich nicht so gelebt, da wie von der steuerlichen Vertretung selbst eingeräumt – ,die Zahlung in diesen Jahren offenbar nicht eingefordert worden sei‘ (vgl. 2. Vorhaltsbeantwortung vom 16.9.20, Dok.nr. 16). Für die Jahre 2017 und 2018 existiert kein Kontoauszug der Bf., welcher die Zahlung der Bf. von ihrem Konto in Höhe von jeweils € 4.900,- auf die Konten ihrer beiden Kinder nachweist.

Hinsichtlich des Vorliegens von anderen Belegen wie zB von Empfangsbestätigungen widerspricht sich die steuerliche Vertretung selbst, wenn sie in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.9.20 angibt, dass ,sich die Belege der Vorjahre bereits wieder beim Klienten befänden, diese angefordert worden seien und nachgereicht würden‘ aber anlässlich des Vorlageantrages dann ausführt, ,dass die Empfänger der Substanzabgeltung erst am 09.04.2021 entsprechende Bestätigungen über den Erhalt der Substanzabgeltungen ausgestellt hätten und darin erklärt

haben, dass sie die Ihnen zustehenden Substanzabgeltungen für die Jahre 2017 und 2018 zur Gänze bezahlt erhalten hätten.'

Erst für das Jahr 2019 wurde die Zahlung der Substanzabgeltung iHv jeweils € 3.500,- nachweislich (vgl. die Kontoauszüge der Bf., Dok.nr. 16, Seite 28) von der Bf. an deren Kinder geleistet.

Daraus schließt das Finanzamt, dass auch in den Jahren 2017 und 2018 die Zahlung der Substanzabgeltung von den Kindern der Bf. nicht eingefordert wurde, von der Bf. auch nicht bezahlt wurde und es sich bei der erst im Jahr 2021 ausgestellten Empfangsbestätigung der Kinder um eine Gefälligkeitsbestätigung für die Bf. handelt.

Zusammenfassend ist nach Ansicht des Finanzamtes festzustellen, dass einander fremd gegenüberstehende Vertragsparteien diesen Vertrag unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen hätten. Ein fremder Vertragspartner würde wohl kaum einer Vereinbarung zustimmen, welche keine konkrete Höhe, keinen konkreten Fälligkeitszeitpunkt und keine konkrete Zahlungsart beinhaltet.

Die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller ist daher nur möglich, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes, welcher erst am 18. bzw 19.2.2020 von der Bf. und ihren Kindern unterfertigt wurde) und die Zahlungen (wie auch für das Jahr 2019 nachgewiesen) tatsächlich erfolgen.

Da nach der Judikatur des VwGH das Gesamtbild der Verhältnisse für die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen maßgeblich ist, entspricht das vorliegende Vertragsverhältnis und deren mangelhafte Umsetzung in den Streitjahren nicht den nach der Judikatur erforderlichen Voraussetzungen, sodass die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Substanzabgeltungszahlungen keine Werbungskosten darstellen.

Das Finanzamt beantragt daher weiterhin, dass das BFG die Beschwerde als unbegründet abweisen möge."

Strittig ist einkommensteuerlich, ob die von der Beschwerdeführerin als Werbungskosten geltend gemachten Beträge für „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ zu berücksichtigen sind.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen klaren Inhalt haben und fremdüblich sind. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. z. B. VwGH 28.05.2015, 2012/15/0106).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist die Vereinbarung „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ nicht fremdüblich, weil ein fremder Vertragspartner keiner Vereinbarung zustimmen würde, die keine konkrete Höhe, keinen konkreten Fälligkeitszeitpunkt und keine konkrete Zahlungsart beinhaltet (siehe Seite 7 des Vorlageberichts).

Festgestellt wird in sachverhaltsmäßiger Hinsicht, dass der Beschwerdeführerin mit der Schenkungsvertragsurkunde vom 28.03.2014 auf Lebzeiten das unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde. Die Vereinbarung „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ wurde mittels eines mit „März 2014“ datierten Schriftstückes getroffen. Für die Jahre 2015 und 2016 hat die Beschwerdeführerin keine Zahlung für „Substanzabgeltung“ geleistet (siehe Seite 5 dritter Absatz des Schreibens vom 16.09.2020).

Das Bundesfinanzgericht geht in Würdigung dieser Umstände davon aus, dass die Vereinbarung „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ zeitlich erst nach Einräumung des Fruchtgenussrechts an die Beschwerdeführerin getroffen wurde.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Vereinbarung einer Abgeltung für Substanzabnutzung nicht grundsätzlich fremdunüblich ist. Die Vereinbarung eines Abgeltungsbetrages in "Höhe der AfA" stellt dabei einen in der Praxis häufig gewählten Richtwert dar, der jedoch dann im Einzelfall insoweit fremdunüblich sein kann, als dieser Betrag den tatsächlichen Wertverlust durch die Substanzabnutzung (nicht nur unwesentlich) übersteigt, was von der Abgabenbehörde unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen zu ermitteln wäre. Bei Bestätigung der Empfangnahme von Bargeld (was bei größeren Beträgen allgemein eher unüblich ist) durch nahe Angehörige wäre allerdings zuvor die Tatsächlichkeit der Vereinbarung durch die Abgabenbehörde auch durch eine persönliche niederschriftliche Einvernahme des Abgabepflichtigen zur Mittelherkunft und zu den näheren Umständen des Zahlungsflusses einerseits und durch eine persönliche niederschriftliche Einvernahme der Bestätigungsaussteller als (belehrte und gemäß § 174 BAO ermahnte) Zeugen zu den näheren Umständen der Empfangnahme andererseits zu ermitteln, sofern nicht bereits andere Umstände das Fehlen der Tatsächlichkeit der Vereinbarung erweisen.

Im Beschwerdefall erweist sich die nachträgliche Vereinbarung „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ jedoch schon deshalb als nicht fremdüblich, weil es den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens widerspricht, dass jemand – so wie die Beschwerdeführerin aufgrund des verbücherten (**unentgeltlichen**) Fruchtgenussrechts auf Lebzeiten - in rechtlicher abgesicherter Position nachträglich einer erheblichen Zahlungsverpflichtung zustimmt. Aus diesem Grund ist die nachträgliche Vereinbarung „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ für die Streitjahre (und auch für die nachfolgenden Veranlagungsjahre) steuerlich nicht anzuerkennen.

Die angefochtenen Bescheide waren daher abzuändern und die beschwerdegegenständlichen Einkommensteuern (mangels Liebhabereiverdacht auf Grund der positiven Einkünfte ohne Ausspruch der Vorläufigkeit) ohne Berücksichtigung der als Werbungskosten geltend gemachten Beträge für „Substanzabgeltung Fruchtgenuss“ festzusetzen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf das oben wiedergegebene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 29. November 2021