

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Christina Buchner MBA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Josef Götschl & Dr. Viktor Stix Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Hauptplatz 17, 8700 Leoben, über die Beschwerde vom gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 22. September 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V) aus einer Liegenschaft in ***5***, die im Jahr 2012 umfangreich saniert wurde. Unter anderem wurde ein Pultdach über Nebengebäuden durch ein Flachdach (Terrasse) mit Pergola ersetzt. Sämtliche Kosten der Sanierung wurden ohne Unterscheidung zwischen Herstellungen, Instandsetzungen und Instandhaltung in voller Höhe als Werbungskosten angesetzt.

Im Zuge einer Einjahresprüfung für das Jahr 2012 wurden die Kosten, in sofort absetzbare und Instandsetzungsaufwendungen mit Zehntelung gem. § 28 Abs. 2 EStG unterteilt und entsprechend berücksichtigt.

Festgestellt wurde zudem, dass neben den eindeutig an fremde Dritte vermietete Bestandsgegenstände auch ein Vermietungsverhältnis mit der Mutter besteht.

Eine Parterrewohnung, die im Einreichplan als privat genutzt gekennzeichnet war und unmittelbar nach Hinterfragung durch die Prüferin an die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers vermietet wurde, wurde seitens der Betriebsprüfung dem privaten Bereich zugeordnet.

Ein Mietverhältnis mit dem (mittlerweile verstorbenen Mieter ***1*** wurde als nicht einheitlich bewirtschaftet mit den übrigen Fremdvermietungen erachtet und als Liebhaberei beurteilt.

Die neu errichtete Terrasse samt Pergola wurde nach der Errichtung des Flachdaches keinem Mieter zur Verfügung gestellt, die Ausgaben dem Privatbereich zugerechnet.

Dagegen wurde im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung erlassenen Bescheide vom 22.09.2014 (Einkommensteuerbescheid 2012 und Umsatzsteuerbescheid 2012) am 29.10.2014 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Der Beschwerdeführer hat jeweils die Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Beschwerde bis 10.11.2014 beantragt.

Die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses mit der Mutter wurde seitens des Beschwerdeführers in der Beschwerde vom 29.10.2014 akzeptiert.

Die Nichtanerkennung der Mietverhältnisse „***1*** und „Lebensgefährtin“ und die Streichung der Aufwendungen für „Terrasse, Pergola und Aufenthaltsraum“ wurden angefochten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.05.2016, zugestellt am 03.06.2016, wurde der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid- und Umsatzsteuerbescheid 2012 teilweise stattgegeben.

Doppelerfassungen wurden korrigiert, Berechnungsrichtigstellungen durchgeführt und die Vermietung „***1***“ als Einkunftsquelle anerkannt.

Aufgrund der Anerkennung der Ausgaben der Wohnung ***1*** war der Gesamt-Privatanteil neu zu berechnen. Dieser beträgt neu 49%. Die Hofffläche laut Beschwerde wurde entsprechend geändert. Den Argumenten der Beschwerde wurde in der BVE gefolgt, indem sich bei der Gesamtnutzfläche ein anderer Prozentsatz ergibt. Als Privatanteil waren jedoch

nicht nur der Anteil der Wohnung der Mutter sondern auch der Anteil der Wohnung Dr. ***2*** und der Terrasse samt Pergola auszuscheiden.

Fristgerecht wurde nach zweimaligem Fristverlängerungsantrag gemäß § 264 Abs 4 iVm § 245 Abs 3 BAO vom 28. 06.2016 (Verlängerung bis 16.08.2016) und vom 11.08.2016 (Verlängerung bis 31.08.2016, am 30.08.2016 ein Vorlageantrag seitens des Beschwerdeführers gestellt.

Im gegenständlichen Verfahren besteht weiterhin Streit zwischen den Parteien darüber, ob das Mietverhältnis mit der Lebensgefährtin des Beschwerdeführers bezüglich Wohnung und Garage steuerlich anzuerkennen ist. Die Aufwendungen für die „Terrasse, Pergola und Aufenthaltsraum“, sowie die Aufteilung des Privatanteils und der Werbungskosten.

Auf die bereits in der Beschwerdevorentscheidung stattgegebenen Punkte wie oben dargestellt wird im Erkenntnis nicht mehr eingehend eingegangen und auf diese verwiesen.

Der Beschwerdeführer führt zu den weiter strittigen Punkten in der Beschwerde aus wie folgt:

Mit Frau Dr. ***2*** der Lebensgefährtin des Beschwerdeführers sei ein Wohnmietvertrag vom 20.07.2013 mit einer unbefristeten Vertragsdauer ab 01.09.2013 abgeschlossen worden; dieser Mietvertrag sei von Seiten der beauftragten Hausverwaltung entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen fremdüblich erstellt worden, zur Vergebühung bei der zuständigen Abgabenbehörde angezeigt und sei diese Gebühr auch bezahlt worden.

Sämtliche Mietzahlungen seien vom Bankkonto der Mieterin an die Hausverwaltung zur Einzahlung gebracht worden. Weiters sei auch ein Garagenmietvertrag vom 11.01.2014 mit Beginn am 01.01.2014 abgeschlossen worden; auch dieser Mietvertrag sei von der beauftragten Hausverwaltung zu fremdüblichen Bedingungen erstellt, zur Vergebühung angezeigt, diese Gebühr bezahlt und die Mietzahlungen vom Bankkonto der Mieterin direkt an die Hausverwaltung zur Einzahlung gebracht worden. Frau Dr. ***2*** sei aus ihrem elterlichen Wohnhaus in ***11*** verwiesen worden und müsse die in diesem Haus befindlichen Fahrnisse, welche sich während der letzten Jahrzehnte angesammelt haben räumen und daher habe sie entsprechende Abstellflächen dringend benötigt. Die Anmietung der gegenständlichen Wohnung erfolge ausschließlich zur notwendigen Betreuung des Vaters und sei der Mittelpunkt der Lebensführung von Frau Dr. ***2*** nach wie vor in ***4***.

Die Garage habe der Beschwerdeführer nicht vorher vermieten können, da die Arbeiten für die durch geführten Erhaltungsmaßnahmen erst Ende 2013 zum Abschluss gebracht werden konnten und diese Räumlichkeit für die bauausführenden Firmen als erforderliche Abstellflächen genutzt würden.

Der Beschwerdeführer habe den Mittelpunkt seiner Lebensführung seit den 80er-Jahren in ***4*** begründet und sei mit Ausnahme von der beruflichen Tätigkeit in den USA von Mai

1997 bis Oktober 1998 in ***4*** wohnhaft. Während dieser Jahre habe er bis heute neben seiner beruflichen Tätigkeit in ***4*** auch seinen Bekannten- und Freundeskreis in ***4*** aufgebaut und sei nur fallweise nach ***5*** gekommen um seine Mutter zu besuchen; in der Wohnung von Frau ***3*** (Mutter des Beschwerdeführers) stünde ihm dafür sein altes „Kinderzimmer“ zur Verfügung.

Frau Dr. ***2*** sei seit dem 09.12.2000 an derselben Adresse wie der Beschwerdeführer in ***4*** gemeldet. Wenn der Beschwerdeführer derzeit nach ***5*** fahre (zu hohen Feiertagen bzw. sonstigen Familienanlässen), stünde ihm nach wie vor sein altes „Kinderzimmer“ zur Verfügung.

Seine Mutter akzeptiere das Verhältnis ihres Sohnes zu seiner Lebensgefährtin nicht, da dieses in ihren Augen ein „schlampiges Verhältnis“ und überdies keine „richtige“ Familie sei, da keine Kinder da sind und jeder mache, was er wolle.

Aus den von der belangten Behörde vorgelegten Planunterlagen ergebe sich, dass die Wohnung von Frau Dr. ***2*** im Erdgeschoß in unmittelbarer Nachbarschaft eines gastronomischen Betriebes gelegen sei; die nach Osten gelegenen zwei Fenster grenzen unmittelbar an den Gehsteig bzw. der äußerst stark frequentierten ***6***-Straße samt Kurzparkzone (schräg gegen über befände sich die Bezirkshauptmannschaft). Daher sei diese äußerst schwer vermietbare Wohnung bereits seit dem Jahr 2007 leer gestanden und könne der Beschwerdeführer froh sein, diese Wohnung vermieten zu können; für seine Lebensgefährtin habe diese Wohnung den Zweck zur Betreuung Ihres Vaters vollständig erfüllt.

Frau Dr. ***2*** könne als eine nahe Angehörige im Sinne des § 25 BAO angesehen werden. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen fänden im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Alle Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen seien durch den oben dargestellten Sachverhalt eindeutig und zweifelsfrei gegeben. Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei lediglich die Vermietung der gemeinsamen Ehwohnung an Ehegatten steuerlich nicht anzuerkennen.

Auf Grund des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes handle es sich weder um eine Ehe, noch um eine gemeinsame Ehwohnung. Die belangte Behörde habe weiters die Annahme eines aktenwidrigen Sachverhaltes insoweit vorgenommen, als im Zuge der Prüfung festgestellt worden sei, dass laut Einreichplan geplant sei, diese Wohnung privat zu benutzen.

In sämtlichen von der belangten Behörde vorgelegten Plänen sei die mietgegenständliche Wohnung als „Büro“ bezeichnet und es gäbe in den Planunterlagen keinerlei Hinweise einer

allfälligen privaten Nutzung. Die Bezeichnung „Büro“ führe zurück zur ursprünglichen Nutzung vom Vater des Beschwerdeführers. In den letzten Jahren stünde, wie von der belangten Behörde geprüft, diese Wohnung zur Vermietung zur Verfügung. Soweit Mieter Interesse gehabt hätten, werde aus diesen Räumlichkeiten Mieteinnahmen erzielt.

Lediglich im Baubescheid der Stadtgemeinde ***5*** vom 17.08.2012 werde auf Seite 12 unter „Vorbringen“ ausgeführt, dass vom Bauwerber mitgeteilt, dass das in den Plänen dargestellte Büro im Erdgeschoß privat genutzt werde. Diese Formulierung sei seitens Baubehörde deswegen aufgenommen worden, da zum Zeitpunkt der Bauverhandlung für die im Erdgeschoß gelegenen Räumlichkeiten noch keine Mietinteressenten vorhanden gewesen seien. Nach Ansicht der belangten Behörde entspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer sich auch selbst (zumindest) teilweise in ***5*** aufhalte. Auch diese Feststellungen würden auf einer reinen Vermutung der belangten Behörde beruhen und würden nachvollziehbare Prüfungsfeststellungen dazu fehlen. Außerdem sei bei der Sachverhaltsfeststellung vernachlässigt worden, dass sich der Beschwerdeführer aufgrund von beruflichen Veranlassungen selten in ***5*** aufhalten könne und er diesen Aufenthalt auch nur zu bestimmten Anlässen (wie hohen Festtagen) wahrnehme, da der Mittelpunkt seiner Lebensführung jedenfalls in ***4*** gelegen sei.

Im bisherigen Verfahren habe die belangte Behörde stets den Standpunkt vertreten, dass die Mietverhältnisse der Lebensgefährtin des Beschwerdeführers als privat zu beurteilen seien, da der Beschwerdeführer die vermieteten Bestandsobjekte auch privat nutze.

Erst mit der Beschwerdeentscheidung habe die belangte Behörde erstmals ausgeführt, dass die Bestandsverträge nicht fremdüblich abgeschlossen seien, auch in den drei weiteren Vorhalten (vom 18.06.2015, 27.10.2015 und 15.01.2016) nach Einbringung der Beschwerde fände sich diesbezüglich keinerlei Hinweis.

In der Begründung der Beschwerdeentscheidung führe die belangte Behörde im Wesentlichen zu den Wohnräumlichkeiten aus, dass einerseits kein fremdüblicher Mietzins verrechnet wurde, da entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen des Richtwertgesetzes des tatsächlich verrechnete Mietzins um ca. 25% geringer sei und andererseits ein „innerbetrieblicher Vergleich“ bezogen auf das Mietverhältnis ***7***, ebenfalls auf eine nicht fremdübliche Vereinbarung schließen lasse.

Hinsichtlich der vermieteten Garagen bzw. Abstellräume sei aufgrund einer Internetrecherche die genannten Räumlichkeiten nicht einmal zu einem Viertel des üblichen Preises vermietet worden.

Der Beschwerdeführer habe einen allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien mit der Stellungnahme zum Zwecke der Feststellung der Fremdüblichkeit des Mietzinses beauftragt. Zusammenfassend käme der Sachverständige zu

dem Schluss, dass die schriftlich errichteten Mietverträge ***7*** und Dr. ***2*** sachlich nicht den mietrechtlichen Bestimmungen entsprechen; die Ausführungen der belangten Behörde hinsichtlich des Richtwertes in keiner Weise den Marktverhältnissen in ***5*** entsprächen; der Mieter ***7*** einen um 12% zu hohen Hauptzins entrichtete, Frau Dr. ***2*** einen um 43,5% zu hohen Hauptmietzins entrichtete sowie die Garagenmiete samt Nebenräumlichkeiten dem Marktpreis in ***5*** entspreche.

Nach Durschsicht der vorgelegten Unterlagen und Dokumenten hätte die belangte Behörde erkennen müssen, dass die oben genannten Mietverhältnisse nicht miteinander vergleichbar wären, da insbesondere die Wohnung von Dr. ***2*** über keine dem zeitgemäßen Standard entsprechende Badegelegenheit verfüge und die Zu- und Abschlagsberchnungen nach dem RichtWG völlig unzureichend vorgenommen worden wären.

Betreffend Nebengebäude - Terrasse, Aufenthaltsraum und Pergola gelte, dass durch die durchgeführten Baumaßnahmen sich an der Wesensart des Gebäudes keine Änderungen ergeben hätten. Sowohl die bebaute Fläche als auch die Bebauungsdichte seien unverändert geblieben.

Lediglich die Begehung der Räumlichkeiten über der Garage habe sich soweit geändert, dass der seinerzeitige Stahlstiegenaufgang abgerissen werden musste und der Zugang nunmehr durch das Stiegenhaus möglich sei. Dieser Zugang solle jedoch bei Neuvermietung der derzeitigen ***1***-Wohnung geschlossen werden und es sei anzumerken, dass dieser Zugang für die Bauausführung zwingend notwendig gewesen sei.

Wenn die belangte Behörde ausführe, dass der Terrassenbereich vom Stiegenhaus für jeden erreichbar sei, so werde höflich auf den Inhalt der übermittelten Mietverträge verwiesen, wonach in keinem dieser Mietverträge den Mietern eine Nutzung dieser Gebäudeteile eingeräumt worden sei.

Richtig sei, dass dieser Terrassenbereich derzeit nicht vermietet sei; dazu komme, dass die von den Mietern genutzten Gebäudeteile im Erdgeschoß der Hofgebäude (Garage, Aufenthaltsräume, Müllraum etc.) durch die durchgeführten baulichen Maßnahmen zu erhalten gewesen waren und der „obere Abschluss dieser Gebäudeteile“ zwingender Bestandteil der Erhaltung gewesen sei.

Der im Bereich der Mietwohnung des Altmieters ***1*** errichtete Balkon habe nicht nur technisch gesehen eine gänzlich andere Ausführung, sondern die Dimension des baulich ausgeführten Balkons weiche wesentlich von dem ursprünglich vorhandenen Holzbalkon ab; dies vor allem deswegen, um eine sehr kostengünstige und rasche technische Herstellung zur Terrasse im Obergeschoß des Nebengebäudes durchführen zu können. Für diese bauliche Maßnahme bedürfe es jedoch laut Auskunft des Architekten keinesfalls der Durchführung eines neuerlichen Bauverfahrens.

Die Feststellung der belangten Behörde, wonach der Terrassenbereich vom Stiegenhaus für jeden erreichbar sei, sei aktenwidrig vorgenommen worden, da laut der vorgelegten Mietverträge, den einzelnen Mietern eine Nutzung dieser Gebäudeteile nicht einräumt worden sei.

Auch die Feststellungen, dass laut Ansicht der belangten Behörde es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, vor allem in Hinblick auf oben genannte Punkte, bei einer noch nicht vermieteten Terrasse davon auszugehen, dass sie privat genutzt werde, wenn der Eigentümer selbst sich dort aufhalte, lasse in keiner Weise erkennen, aufgrund welches festgestellten Sachverhaltes der belangten Behörde zu dieser Beurteilung komme; dazu komme, dass jene Gebäudeteile, welche sich „unterhalb“ des Nebengebäudes befänden (Garage, Lagerräume) zu erhalten waren und der Beschwerdeführer lediglich die ursprünglich bereits vorhandenen Gebäudeteile erhalten habe.

Betreffend Terrasse, Pergola und Aufenthaltsraum, sei der belangten Behörde im Zuge der Vorhaltsbeantwortung am 20.11.2015 mitgeteilt worden, dass die unsanierte Wohnung „***1***“ ab 01.10.2015 samt Nutzung der Terrassenflächen sowie des daran anschließenden Aufenthaltsraumes zur Vermietung gebracht worden wäre.

Die Verbindung des Balkons ***1*** mit dem gegenständlichen Terrassenbereich hätte selbstverständlich nur im Rahmen einer Generalsanierung der Wohnung ***1*** erfolgen sollen. Der Beschwerdeführer habe jedoch die Möglichkeit, kurzfristig die unsanierte Wohnung samt Terrasse und Aufenthaltsraum zur Vermietung zu bringen. Mit diesen Vorgaben habe der Beschwerdeführer die beauftragte Hausverwaltung mit der rechtlichen Prüfung und der Verfassung des entsprechenden Vertragswerkes beauftragt.

Daraus liese sich nicht nur eine konkrete Vermietungsabsicht ableiten, sondern seien die gegenständlichen Gebäudeteile auch tatsächlich zur Vermietung gebracht worden.

Die belangte Behörde habe bei den weiteren Werbungskosten 2012 Kilometergelder, Rechtsberatungskosten, sowie Verwaltungskosten gekürzt.

Laut Ansicht des Beschwerdeführers seien von diesen geltend gemachten Werbungskosten keinerlei Privatanteile auszuscheiden, da diese geltend gemachten Werbungskosten in keinerlei kausalen Zusammenhang mit einer als Privat zu beurteilten Wohnung stehen, da diese Kosten unabhängig davon, ob eine Wohnung als Privat vorliegt oder nicht, jedenfalls angefallen wären.

Die belangte Behörde argumentiert wie folgt:

Eine Wohnung, die im Einreichplan zur Gebäudesanierung als für private Nutzung gekennzeichnet sei, sei ab September 2013 an die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers Frau Dr. ***2*** vermietet worden, ebenso eine Garage und zwei Lagerräumlichkeiten, die

durch die Garage erreichbar seien. Die Vermietungen an die Lebensgefährtin werde steuerlich nicht anerkannt.

Diese vermieteten Objekte an die Lebensgefährtin benutze der Beschwerdeführer bei seinen Aufenthalten in ***5*** auch selbst privat. Die von der Lebensgefährtin angemietete Wohnung sei bereits vor Beginn der Sanierungsmaßnahmen leer gestanden. Laut Einreichplan für die baulichen Maßnahmen sei dieser Gebäudeteil als privat genutzt gekennzeichnet worden. Es sei davon auszugehen, dass eine solche Bezeichnung nicht gewählt worden wäre, wenn eine Absicht zur Fremdvermietung bestünde.

Auffällig sei auch, dass erst nach einer entsprechenden Nachfrage (Vorhalt vom 15.07.2013) der Prüferin ein mit 20.07.2013 abgeschlossener Mietvertrag für die Wohnräumlichkeiten und ein mit Jänner 2014 unterzeichneter Vertrag betreffend Garagenvermietung vorgelegt worden sei.

Zudem habe die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers zu diesem Zeitpunkt keinen PKW bzw Fahrzeug angemeldet.

Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass der Beschwerdeführer als 60-jähriger Global Key Account Manager im alten "Kinderzimmer" in der Wohnung der Mutter wohne, während seine Lebensgefährtin gleichzeitig im selben Haus in einer Wohnung im Erdgeschoß eine Wohnung zur Verfügung habe. Es sei nicht von Belang, dass es sich nicht um den Hauptwohnsitz bzw. um den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers handle.

Im Ermittlungsverfahren sei auch nie offengelegt worden, dass es sich bei Frau Dr. ***2*** um die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers handle.

Erst durch Ermittlungen im Zuge der Prüfung sei diese Tatsache offengelegt worden.

Nach Angaben in der Beschwerde sei in allen vorgelegten Plänen die gegenständliche Wohnung als „Büro“ gekennzeichnet gewesen. Im Baubescheid der Stadtgemeinde ***5*** werde unter „Vorbringen“ angeführt, dass der Bauwerber mitgeteilt habe, dass die in den Plänen als Büro dargestellten Räumlichkeiten privat genutzt werde.

Es sei daher davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Wohnung im Erdgeschoß sowie die Garage für seine (gelegentlichen) Aufenthalte in ***5*** nutze.

Zudem sei die Wohnung an die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers nicht fremdüblich vermietet worden.

Laut Mietvertrag habe die Wohnung eine Nutzfläche von 42,56 m² und bestehe aus zwei Zimmern incl. Kochnische, einem Badezimmer mit Duschaum und einem WC. Die Wohnung

sei neu saniert und mit Parkettböden und Fliesen ausgestattet worden. Sie entspräche laut Mietvertrag der Ausstattungskategorie A.

Der Hauptmietzins werde mit € 200,-- monatlich vereinbart. Der Gesamtmietzins beliefe sich zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses € 341,51. Eine Kautions von € 1.000,-- sei lt. § 6 MV zu hinterlegen. Lt. Der Hauptmietzins errechnet sich nach § 4 Pkt. 2 MV gem. § 16 Abs. 2 MTG aus dem Richtwert inkl. Zu- und Abschlägen.

Ein Lagezuschlag sei berücksichtigt worden. Der Richtwert ist gem. § 1 RichtWG jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung (§ 2) festgesetzt worden sei. Er bilde die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 MRG. Die mietrechtliche Normwohnung sei eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 Quadratmeter und 130 Quadratmeter in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) bestehe, über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung verfüge und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen sei.

Der Richtwert werde mittels Verordnung festgesetzt und betrage für Wohnungen in der Steiermark ab 1.4.2012 € 7,11 pro m². Nach § 16 Abs. 2 MRG seien für die Berechnung des demnach höchstzulässigen Hauptmietzinses im Vergleich zur mietrechtlichen Normwohnung (§ 2 Abs. 1 RichtWG) entsprechende Zuschläge zum oder Abstriche vom Richtwert für werterhöhende oder wertvermindernde Abweichungen vom Standard der mietrechtlichen Normwohnung nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und der Erfahrung des täglichen Lebens vorzunehmen.

Wobei bedeutsame Umstände wie z.B. Stockwerkslage, Lage innerhalb eines Stockwerkes, Lage (Wohnumgebung) des Hauses, Erhaltungszustand des Hauses zu berücksichtigen sind. Wobei gem. § 16 Abs. 3 MRG Für werterhöhende oder wertvermindernde Abweichungen gem. Abs. 2 Z 4 sind je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat Zuschläge oder Abstriche bis zur Höhe von 0,33 vH der Differenz zwischen dem der Richtwertermittlung zugrunde gelegten Grundkostenanteil (§ 3 Abs. 2 und 5 und § 6 RichtWG) und den der Lage des Hauses entsprechenden Grundkostenanteilen je Quadratmeter der Nutzfläche zulässig, die unter Berücksichtigung der nach der Bauordnung zulässigen Bebaubarkeit für die Anschaffung von bebauten Liegenschaften, die überwiegend Wohnzwecken dienen, in dieser Lage (Wohnumgebung) üblicherweise aufgewendet werden.

Hinsichtlich der Stockwerkslage sei ein Abschlag für unterstes Geschoss unmittelbar an der Straße von 5 – 15 % des Richtwertes als üblich anzusehen (Internetrecherche). Nach der Beschreibung im Mietvertrag entspricht die strittige Wohnung einer Normwohnung im Sinne des RichtWG. Lt. § 4 Pkt. 2 MV wäre zudem ein Lagezuschlag zu berücksichtigen. Die

straßenseitige Parterrelage bewirkt die Berechnung eines Abschlages. Multipliziert man den Richtwert von € 7,11 mit der Nutzfläche der Wohnung (42,56) ergibt dies einen Wert von € 302,16. Davon betrüge ein 15 % iger Stockwerksabschlag € 45,39. Somit ergäbe sich ein Richtwertzins - vor Berücksichtigung eines Lagezuschlages – von € 257,21. D.h. der Mietzins lt. Mietvertrag ist mit € 200,-- bereits um ca. 25 % geringer als sich der Richtwertzins noch vor Berücksichtigung des Zuschlages für die Wohnumgebung errechnet.

Somit sei davon auszugehen, dass kein fremdüblicher Mietzins verrechnet worden sei.

Aber auch der Vergleich mit dem Mietvertrag mit ***7*** (1. Obergeschoß, Nutzfläche 42,26, Beginn Mietverhältnis 1.6.2012) zeige, dass für die strittige Wohnung kein fremdüblicher Mietzins angesetzt worden sei.

Laut Mietvertrag sei die Vergleichswohnung 42,26 m² groß und ebenfalls neu saniert worden. Ein Abschlag aufgrund der Parterrelage wie bei Dr. ***2*** sei nicht zu berücksichtigen. Laut Mietvertrag sei ein Lagezuschlag und ein Befristungsabschlag (25 %) berücksichtigt worden. Der Hauptmietzins ohne Befristungsabschlag würde lt. Mietvertrag € 360,-- betragen. Somit ergebe sich, dass zur Ermittlung des Hauptmietzinses (Richtwert x Nutzfläche unter Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen nach § 16 MRG) ein Zuschlag zum Richtwert mal Nutzfläche ($7,11 \times 42,26 = 300,47$) von 20 % errechnet worden sei.

Unter der Annahme der korrekten Darstellung der Mietgegenstände in den Mietverträgen seien die beiden Wohnungen durchaus miteinander vergleichbar – ähnliche Größe, jeweils zwei Zimmer (einmal Küche, einmal Zimmer mit Kochnische), Badezimmer und WC, beide Wohnungen neu saniert und mit Küche (die jeweils in Bittleihe überlassen wird) ausgestattet, beide Wohnungen als in brauchbaren Zustand der Ausstattungskategorie A beschrieben.

Werde demnach für die Wohnung ***7*** ein Zuschlag von insgesamt 20 % zum Richtwert mal Nutzfläche errechnet, so müsse für die Wohnung ***2*** ebenfalls ein Zuschlag von 20 % zum Ansatz kommen. Ein Stockwerksabschlag (15 %) sei zu berücksichtigen. Somit ergäbe sich für die Wohnung ***2*** ein erzielbarer Hauptmietzins von 317,73. Diese nicht unwesentliche Diskrepanz zwischen Hauptmietzins ausgehend von der Vergleichswohnung und dem tatsächlich von der Lebensgefährtin erhobenen Hauptmietzins unter Berücksichtigung der Parterrelage lasse ebenfalls auf eine nicht fremdübliche Vereinbarung schließen.

Über der Garage habe sich ursprünglich ein Pultdach befunden, welches im Zuge der Bauarbeiten abgerissen und stattdessen eine Terrasse mit Pergola errichtet worden wäre. Die Terrasse sei nun über einem Aufenthaltsraum bzw. das Stiegenhaus erreichbar.

Diese sei im Prüfungszeitraum und auch zum Prüfungszeitpunkt nicht vermietet worden und habe von keinem der „fremdüblichen“ Mieter des Gebäudes genutzt werden dürfen.

Zwar sei über das Stiegenhaus die Terrasse somit für jeden bautechnisch erreichbar natürlich aber nur für Personen, welche auch einen Schlüssel zu dieser Verbindungstür haben, somit nur der Beschwerdeführer selbst.

Die Terrasse werde somit privat genutzt. Weiters werde in der Beschwerde in keinsten Weise einer Privatnutzung der Terrasse durch den Beschwerdeführer widersprochen.

Bezüglich weitere Werbungskosten, fallen bei einem Gebäude, das steuerlich sowohl für Vermietungszwecke als auch für andere Zwecke verwendet wird, Aufwendungen an, so seien diese bei direkter Zuordenbarkeit zu den Vermietungszwecken als Werbungskosten zu berücksichtigen, bei direkter Zuordenbarkeit zu den anderen Zwecken nicht als Werbungskosten anzusetzen.

Bei gemischt veranlassten Aufwendungen, die sowohl durch die Vermietung als auch durch andere Zwecke begründet worden seien, seien die Kosten nach dem Verhältnis der Zwecke zueinander aufzuteilen. Da eine direkte Zuordenbarkeit der jeweiligen Kosten den Vermietungszwecken vom Beschwerdeführer weder behauptet noch nachgewiesen worden sei, sei davon auszugehen, dass die Kosten durch beide Verwendungen (Vermietung und privat) veranlasst worden seien, weshalb die Kosten auch nur anteilig entsprechend dem Verwendungsverhältnis als Werbungskosten anzuerkennen und entsprechend anteilig auch die Vorsteuern zu gewähren gewesen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Danach steht nachstehender entscheidungswesentlicher Sachverhalt fest:

Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den dem BFG vorgelegten Verwaltungsakten, den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei, den von ihr vorgelegten Unterlagen, und dem Vorbringen der belangten Behörde im Beschwerdeverfahren ergibt.

Der Beschwerdeführer erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V) aus einer Liegenschaft in ***5***.

Die Liegenschaft wurde vom Beschwerdeführer im Jahr 2012 umfangreich saniert.

Sie besteht aus einem Hauptgebäude mit einer Fläche von 431,46 m². Einem Nebengebäude „Hofgebäude“ mit einer Fläche von 160,76m² und einer Hoffläche mit 68,91 m².

Das Hauptgebäude besteht aus einem Erdgeschoß zwei Obergeschoße und einem Dachgeschoß. Im Erdgeschoß befinden sich laut Ausführungsplan ein bestehendes Lokal

(50,24m²) zwei Büros (42,56m²) sowie eine Terrasse (13,98m²) die vom kleinen Büro erreichbar ist.

Im 1. Obergeschoß befinden sich zwei Wohnungen, eine Garnisoniere (42,26m²) und eine Wohnung mit Balkon (71,85m²). Im 2. Obergeschoß befindet sich eine Wohnung mit Balkon (109,55m²) und im Dachgeschoß eine Wohnung mit 115m².

Das Nebengebäude „Hofgebäude“ besteht aus einem Erdgeschoß und einem 1. Obergeschoß. Im Erdgeschoß befindet sich eine Garage (26,47m²), ein Müllraum (11,01m²) sowie drei Lagerräume (1. Lager 8m², 2. Lager 8,16m² ; ein Lager 13,35m²). Das 1. und 2. Lager sind nur über die Garage aus erreichbar.

Im 1. Obergeschoß des Nebengebäudes befinden sich ein Aufenthaltsraum 22,45m², ein Lager 12,10m² sowie zwei Terrassen. Eine bereits vor Sanierung vorhandener Terrasse (11,04m²) und einer durch die Sanierung neu errichtete Terrasse mit Pergola (48,18m²)

Über der Garage befand sich ursprünglich ein Pultdach, welches im Zuge der Bauarbeiten abgerissen und stattdessen, die Terrasse mit Pergola errichtet wurde. Die Terrasse ist über den Aufenthaltsraum bzw. dem Stiegenhaus erreichbar und ist durch eine Verbindungstür absperrbar. Die Terrasse war im Streitzeitraum nicht vermietet und durfte auch von keinem der „fremdüblichen“ Mieter genutzt werden.

Im Streitzeitraum war das gesamte Dachgeschoß an Studenten vermietet. Die Wohnung im 2. Obergeschoß an die Mutter des Beschwerdeführers vermietet. Die Wohnungen im 1. Obergeschoß an fremde Dritte vermietet.

Im Erdgeschoß wurde ein Lokal vermietet. Der Gebäudeteil, der im Einreichplan zur Gebäudesanierung als „Büro“ bezeichnet wurde und laut Vorbringen in der Baubeschreibung vom 15.06.2012 privat genutzt wird, wurde ab September 2013 an die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers vermietet.

Die Garage sowie die beiden Lagerräumlichkeiten, die nur durch die Garage erreichbar sind wurden ab Jänner 2014 ebenso an die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers vermietet.

Die Wohnung als auch die Garage samt Lagerräumen waren vor dem Streitzeitraum keinen Vermietungszwecken zugeführt.

Am 15.07.2013 erging ein Vorhalt von der belangten Behörde an den Beschwerdeführer er möge die Mietverträge als auch eine Zinsliste für 2012 vorlegen.

Am 30.07.2013 langte das Antwortmail des Steuerberaters mit Vermerk, dass der Mietvertrag bezüglich Frau Dr. ****2**** (Lebensgefährtin des Beschwerdeführers) bezüglich Durchsicht und Unterfertigung sich noch beim Beschwerdeführer befindet, bei der belangten Behörde ein.

Der Mietvertrag mit Frau Dr. ***2*** bezüglich der Wohnung der Kategorie A gemäß § 15a Abs 1 MRG im Erdgeschoß wurde am 20.07.2013 abgeschlossen. Der Hauptmietzins wurde mit EUR 200,00 netto monatlich vereinbart.

Am 21.11.2013 erging ein weiterer Vorhalt der belangten Behörde an den Beschwerdeführer mit den Fragen, wer die Garage benütze und ob es Mieteinnahmen gibt.

Der Garagen – Mietvertrag samt zwei Lagerräumen mit einem monatlichem Mietzins von EUR 70,00 netto wurde mit Frau Dr. ***2*** am 11.01.2014 abgeschlossen und am 04.06.2014 gemeinsam mit dem Wohnungsmietvertrag der belangten Behörde vorgelegt.

Ein Abbuchungsauftrag bezüglich der Bezahlung der Miete der Wohnung und Garage wurde ab Jänner 2014 erteilt. Zahlungsempfänger war die ***8*** GmbH.

Der Beschwerdeführer hält sich zumindest gelegentlich in ***5*** auf, der Mittelpunkt der Lebensführung befindet sich in ***4***. Er ist Global Key Account Manager und ist beruflich viel im Ausland Insbesondere hält sich der Beschwerdeführer an den „großen“ Feiertagen in ***5*** auf. Die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers ist in der ***9*** am Hauptwohnsitz seit 09.12.2000 des Beschwerdeführers selbst hauptwohnsitzlich gemeldet.

Nebenwohnsitz ist seit 03.08.1995 die Adresse ***10***. Dass es sich bei Frau Dr. ***2*** um die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers handelt wurde im Zuge des Ermittlungsverfahrens von der Prüferin festgestellt.

Die Garage, die Lagerräume als auch die „Büros“ waren vor der Vermietung an die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers keinen Vermietungszwecken zugeführt. Vom Beschwerdeführer wurde keine ernsthafte („nach außen gerichtete“) Vermietungsabsicht nachgewiesen.

Der Beschwerdeführer nutzt die an seine Lebensgefährtin vermieteten Objekte auch selbst für private Zwecke.

Im Zuge der Sanierungsarbeiten wurde das Garagendach in Form eines Pultdaches entfernt und durch ein Flachdach auf dem eine Terrasse mit Pergola gestaltet wurde ersetzt.

Die Terrasse war im Streitzeitraum über das Stiegenhaus des Haupthauses erreichbar. Die Terrasse ist durch eine Verbindungstür versperrbar. Die Terrasse war im Streitzeitraum nicht vermietet und von fremden Personen nicht zugänglich.

Die Terrasse plus Pergola, der Aufenthaltsraum mit anschließenden Lagerraum und neu errichteter Nasseinheit waren im Streitjahr und davor nicht für Vermietungszwecke genutzt.

Die Wohnung im 1. Obergeschoß sollte erst nach Freiwerden mit der Terrasse verbunden werden und danach Wohnung und Terrasse plus Pergola als Einheit vermietet werden.

Der Mietvertrag endete mit dem Tod des Mieters im Juli 2015. Im September 2015 wurde ein Kostenvoranschlag für die Sanierung dieser Wohnung eingeholt. Dieser Kostenvoranschlag enthielt auch die Verbindung des Balkons der Wohnung mit der Terrasse samt Pergola.

Die Baumaßnahmen wurden nicht in Auftrag gegeben, sondern die Wohnung (73,99 m²) plus Terrasse (59,22 m²) und Aufenthaltsraum (22,45 m²) befristet in Bittleihe um € 400,43 monatlich (incl. Betriebskosten, öffentliche Abgaben und Umsatzsteuer) vergeben.

Die Befristung endete mit 30.06.2016. Die Renovierung plus Verbindung Balkon mit Terrasse wurde nicht durchgeführt.

Eine konkrete Vermietungsabsicht im Beschwerdezeitraum konnte nicht nachgewiesen werden. Diese Gebäudeteile sind daher dem Privatbereich zuzuordnen.

2. Beweiswürdigung

Gem § 167 Abs 2 BAO hat das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des gerichtlichen Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständigen Rechtsprechung genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl nur VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025, mwN).

Das erkennende Gericht hat einen Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungssätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (zB VwGH 26.5.1993, 90/13/015).

Aus mehreren Umständen lässt sich schließen, dass der Beschwerdeführer die an die vermieteten Objekte an seine Lebensgefährtin auch selbst nutzt und zwar:

Laut Einreichplan der Baubeschreibung vom 15.06.2012 wurde die später vermietete Wohnung im Erdgeschoß an die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers mit „Büro“ bezeichnet. Auf der Seite 12 der Baubeschreibung unter Vorbringen lässt sich entnehmen, dass der Bauwerber also der Beschwerdeführer mitgeteilt hat, dass das in den Plänen dargestellte Büro im Erdgeschoß privat genutzt wird.

Aus den Feststellungen der Prüferin ergibt sich, dass keine ernsthafte Vermietungsabsicht der als „Büro“ bezeichneten Wohnung im Erdgeschoß, als auch der Garage und des Lagers bestand.

Zum Einen wurden beide Verträge erst nach den Vorhalten der Prüferin abgeschlossen und dies Zeitnah nach diesen Vorhalten, sodass dies darauf schließen lässt, dass diese Verträge bewusst danach gestaltet worden sind, um eine Vermietungsabsicht zu installieren.

Es wurde vom Beschwerdeführer nicht offengelegt, dass es sich bei der Mieterin um seine Lebensgefährtin handelt. Dies wurde erst von der Prüferin im Zuge ihrer Ermittlungen festgestellt. Auch dies spricht dafür, dass der Beschwerdeführer diese Bereiche auch selbst nutzt und diesen Umstand nicht offenlegen wollte.

Die Partei hat gem § 119 Abs 1 BAO die Verpflichtung, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Die Angaben des Beschwerdeführers, dass die Vermietung an seine Lebensgefährtin deswegen erfolgte, da sie aus ihrem elterlichen Wohnhaus in ***11*** verwiesen worden wäre und sie die im Haus befindlichen Fahrnisse, räumen musste, ist wenig glaubhaft.

Der Zweitwohnsitz in ***11*** (etwa 9km von ***5*** entfernt) besteht seit 03.08.1995 durchgehend.

Des Weiteren lebt die Lebensgefährtin mit dem Beschwerdeführer seit mindestens Jahr 2000 gemeinsam auch in ***4***, die angehäuften Fahrnisse sind daher nicht nachzuvollziehen.

Außerhalb jeder Lebenserfahrung ist in diesem Zusammenhang auch, dass man sich um die Betreuung des Vaters weiter kümmert, wenn man des Hauses verwiesen wurde.

Unglaublich ist es auch deshalb, da die Verweisung des Hauses unmittelbar im Zusammenhang bzw. zu dem Zeitpunkt als die Prüferin mittels Vorhalt nachfragte, für welche Zwecke die als „Büro“ bezeichnete Wohnung genutzt werde, argumentiert wurde und in Folge ein Mietvertrag erst im Nachhinein (nach dem Vorhalt) abgeschlossen wurde.

Vielmehr glaubwürdig ist, dass der Beschwerdeführer sein Vorbringen im Verlauf des Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis der abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestaltet hat. Laut VwGH Erkenntnis vom 17.04.2008, 2008/15/00552 ist festgehalten, dass eine derartige Gestaltung nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht.

Zum Anderen waren diese Bereiche auch vor dem Streitzeitpunkt privat genutzt und nicht vermietet. Die Argumentation, dass diese Wohnung äußerst schwer vermietbar gewesen sei und deswegen seit dem Jahr 2007 leer gestanden sei und der Beschwerdeführer froh sein könne, dass sie nun vermietet sei, geht ins Leere. Es wurden vom Beschwerdeführer keinerlei Unterlagen (ZB Anzeigen etc.) vorgelegt die eine ernsthafte Vermietungsabsicht erkennen ließen.

Unglaublich ist unterdessen auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass er bei seinen „gelegentlichen“ Aufhalten sein Kinderzimmer bei seiner Mutter in Anspruch nimmt.

Der Beschwerdeführer lebt mit seiner Lebensgefährtin seit 12.2000 gemeinsam in ***4***, es ist daher nicht nachvollziehbar, dass sich die Lebenspartner bei ihren Aufenthalten in ***5*** in verschiedenen Wohnungen (bzw. Kinderzimmer) aufhalten.

Dass ein solches Kinderzimmer tatsächlich zur Verfügung stand, könne schon sein, eine tatsächliche dauerhafte Benutzung des Kinderzimmers ist aber nicht anzunehmen.

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und jeder Denklogik, dass ein 60-jähriger Global- Key –Manager sein altes Kinderzimmer nutzt, wenn ihm eine Wohnung im selben Haus zur Verfügung steht und er seiner Mutter den Vorzug gibt mit der Begründung, dass sie die Beziehung nicht dulde. Auch in Anbetracht dessen, dass diese Beziehung schon seit Jahren besteht.

Laut Vorbringen des Beschwerdeführers ist seine Lebensgefährtin bemüht, jedes Wochenende bzw. zu den Feiertagen nach ***5*** zu kommen. Dies spricht dafür, dass sich der Beschwerdeführer sogar häufig bzw. mehr als nur hin- und wieder in ***5*** aufhält und dafür die strittigen Gebäudeteile privat nutzt.

Auch in Anbetracht dessen, dass der Beschwerdeführer selbst angibt, sehr oft im Ausland zu sein, ist es für Lebenspartner üblich, dass sie versuchen gerade wenn der andere Lebenspartner oft unterwegs ist, gemeinsame Zeit zu finden.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers er habe den Mittelpunkt seiner Lebensführung in ***4*** und auch dort seien Bekannten- und Freundeskreis aufgebaut, schließt einen gelegentlichen oder sogar wöchentlichen Aufenthalt in ***5*** nicht aus.

Darüber hinaus befindet sich die Mutter des Beschwerdeführers in ***5*** und selbst der persönliche Steuerberater des Beschwerdeführers hat seinen Sitz in ***5*** und nicht in ***4***. Dies spricht ebenfalls dafür, dass sich der Beschwerdeführer häufiger in ***5*** aufhält.

Bezüglich der Terrasse mit Pergola war dieser Bereich zum Streitzeitraum nicht vermietet. Laut vorgelegten Mietverträgen hatte auch niemand Zutritt zur Terrasse außer der Beschwerdeführer selbst. Die Terrasse ist durch eine Verbindungstür über das Stiegenhaus erreichbar, aber abgeschlossen.

Erst in einer schriftlichen Stellungnahme am 31.01.2014 teilte der Beschwerdeführer mit, dass geplant sei, diesen Terrassenbereich nach Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Altmietler zusätzlich zu vermieten, da dieser Bereich am leichtesten von der besagten Wohnung erreichbar sei. Dazu wären aber noch Umbauarbeiten notwendig gewesen.

Im Beschwerdezeitraum (Juli 2015) verstarb der Vormieter. Die Wohnung samt Terrasse wurde vom 01.10.2015 bis 30.06.2016 mittels Bittleihe nur kurzfristig verliehen.

Es wurde auch ein Kostenvoranschlag bezüglich Renovierung der Wohnung und Verbindung des Balkons mit der Terrasse samt Pergola eingeholt. Eine tatsächliche Renovierung wurde jedoch im Beschwerdezeitraum nicht durchgeführt.

Eine Verbindung zur Terrasse wurde nicht umgesetzt. Laut Angaben des Beschwerdeführers wurde nunmehr die besagte Wohnung zu einer Studenten WG umgebaut. Eine weitere Vermietung der Terrasse erfolgte daher nie. Im Zeitraum 2012 ist daher von keiner ernsthaften Vermietungsabsicht auszugehen.

In der Gesamtschau dieser Umstände ist davon auszugehen, dass sich der Beschwerdeführer öfter in ***5*** aufhält als er in seinem Vorbringen angibt und dass das „Büro“ als auch die Garage sowie die Terrasse dem Privatbereich des Beschwerdeführers zuzuordnen ist.

Die Frage, ob eine Vermietungsabsicht besteht, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die nach dem Gesamtbild der äußeren Verhältnisse den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, hat das BFG als Sachfrage in freier Beweiswürdigung festzustellen, die der Kontrolle durch den VwGH nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlung und die Übereinstimmung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl zB VwGH 14.2.2023, Ra 2020/13/0007)

3. Rechtliche Beurteilung

Im Fall der privaten Nutzung einer Liegenschaft durch einen Alleineigentümer können nur jene Werbungskosten Berücksichtigung finden, die nicht die privat genutzten Teile des Hauses betreffen.

Die mit der Nutzung einer solchen Wohnung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind - einschließlich der auf die Wohnung entfallenden AfA - als nichtabzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung (§ 20 Abs. 1 EStG 1988) anzusehen.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG schließt nicht bestimmte Arten von Aufwendungen vom Abzug aus, entscheidend ist der jeweilige Zweck der Aufwendung, ist dieser auf die private Sphäre gerichtet so sind sie nicht abzugsfähig

Durch die Formulierung, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die private Lebensführung bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen,

derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten. (E VwGH 16.12.1998, 93/13/0299)

Die vom Beschwerdeführer getätigten Aufwendungen für den privat genutzten Teil des Hauses verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil der Beschwerdeführer der privaten Nutzung dieses Teiles zivilrechtlich einen Bestandsrechtstitel zugrunde gelegt hat.

Die Fremdüblichkeit des vom Beschwerdeführer geschlossenen Vertrages kann daher dahinstehen.

Wie oben bereits ausführlich dargestellt kann keine ernsthafte Vermietungsabsicht bezüglich der strittigen Gebäudeteile (Wohnung Erdgeschoß „Büro“; Terrasse mit Pergola und Aufenthaltsraum; sowie Garage und zwei Lagerräume) festgestellt werden bzw. ist diese wie von der Rechtsprechung gefordert nicht hinreichend klar und eindeutig nach außen zum Ausdruck gekommen.

Aufgrund der festgestellten Tatsachen ist von einer Privatnutzung der oben genannten Gebäudeteile auszugehen. Die getätigten Aufwendungen sind für diesen Privatanteil Kosten der privaten Lebensführung.

Die Beweislast für den Nachweis von Umständen, die die steuerpflichtige Vermietung als die wahrscheinlichere Variante erscheinen lässt trifft den Steuerpflichten. Wie bereits ausgeführt konnte vom Beschwerdeführer keine ernsthafte Vermietungsabsicht glaubhaft begründet werden.

Aufwendungen für Kosten der Lebensführung können weder bei der Einkünfteermittlung noch im Wege abgezogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden. (§ 20 Abs 1 EStG 1988 und § 12 Abs 2 UStG 1972)

Gem. § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1972 kann der Unternehmer jene Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gem. § 11 UStG 1972 an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Der Unternehmer kann nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges.

Wird ein Gebäude teilweise für unternehmerische und teilweise für nichtunternehmerische Zwecke genutzt, so ist ein Vorsteuerabzug für den nichtunternehmerischen Teil ausgeschlossen (VwGH 22.5.2013, 2010/13/0067).

Bezüglich der unter dem Oberbegriff „weitere Werbungskosten“ zusammengefassten Kilometergelder, Rechts-, Beratungs- und Verwaltungskosten ist auszuführen, dass bei gemischt veranlassten Aufwendungen, die sowohl durch die Vermietung als auch durch andere Zwecke begründet sind, die Kosten nach dem Verhältnis der Zwecke zueinander aufzuteilen sind.

Der Beschwerde kommt daher wie schon in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, nur teilweise Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 14. März 2024