

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 7. November 2017 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2015, alle zur Steuernummer ***BfStNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. Oktober 2023 und deren Fortsetzung am 12. Februar 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Waltraud Pranger zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt **abgeändert**:

- a) Die **Einkommensteuer 2013** wird mit **30.464,00 Euro** festgesetzt.
- b) Die **Einkommensteuer 2014** wird mit **35.300,00 Euro** festgesetzt.
- c) Die **Einkommensteuer 2015** wird mit **24.696,00 Euro** festgesetzt.
- d) Die **Umsatzsteuer 2013** wird mit **2.035,35 Euro** festgesetzt.
- e) Die **Umsatzsteuer 2014** wird mit **8.818,92 Euro** festgesetzt.
- f) Die **Umsatzsteuer 2015** wird mit **6.469,43 Euro** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Aufgrund der Vielzahl an strittigen Feststellungen der gegenständlichen Außenprüfung ist dieses Erkenntnis aus Gründen der Übersichtlichkeit entsprechend dem Prüfungsbericht nach diesen Feststellungen gegliedert. Ausführungen zum Parteilichvorbringen, zum Sachverhalt, zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung sind, soweit sie allgemein von Bedeutung

sind, in Abschnitt 2 dieses Erkenntnisses und ansonsten beim jeweils strittigen Punkt in Abschnitt 3 dieses Erkenntnisses angeführt.

1. Verfahrensgang

1.1. Abgabenbehördliches Verfahren

Beim Beschwerdeführer (Bf.) fand im Jahr 2017 eine Außenprüfung hinsichtlich der Jahre 2013 bis 2015 statt. Gegenstand dieser Außenprüfung waren die Einkommen- und die Umsatzsteuer dieser Jahre. Sie wurde nach Abhaltung einer Schlussbesprechung am 24.8.2017, an welcher (nur) der steuerliche Vertreter des Bf. und die Prüferin teilgenommen hatten, mit Bericht vom 7.11.2017 abgeschlossen.

Ebenfalls am 7.11.2017 erließ das Finanzamt Innsbruck Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2013 bis 2015 sowie die nunmehr **angefochtenen Sachbescheide** betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2013 bis 2015, in deren Begründung auf den Prüfungsbericht verwiesen wird.

Mit rechtzeitiger **Beschwerde** vom 14.11.2017 bekämpfte der Bf. unter anderem die verfahrensgegenständlichen neuen Sachbescheide sowie die Wiederaufnahmebescheide. Begründend machte er verschiedene verfahrensrechtliche und materielle Mängel des Prüfungsergebnisses geltend, die – soweit sie für das gegenständliche Verfahren noch relevant sind – in den Abschnitten 2 und 3 dieses Erkenntnisses näher ausgeführt werden.

Mit sechs **Beschwerdevorentscheidungen** vom 14.9.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide (im Ergebnis) als unbegründet ab und gab ihr hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide in geringfügigem Umfang teilweise statt. In der gesonderten Begründung vom 12.9.2018 ging das Finanzamt zwar auch auf die bekämpften Wiederaufnahmebescheide ein, eine diesbezügliche Beschwerde vorentscheidung hatte das Finanzamt jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht erlassen.

Am 16.10.2018 stellte der Bf. rechtzeitig einen **Vorlageantrag**, in welchem er wiederum verfahrensrechtliche und materielle Mängel der angefochtenen Bescheide geltend machte.

Mit **Vorlagebericht** vom 31.3.2020 legte das Finanzamt die Beschwerde samt Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (und dem VfGH/VwGH)

Im Zuge der Finanzorganisationsreform trat mit 1.1.2021 das Finanzamt Österreich an die Stelle der bescheiderlassenden Behörde. Am 31.5.2021 brachte der Bf. eine Stellungnahme zum Vorlagebericht ein, auf welche das Finanzamt mit Schreiben vom 29.6.2021 replizierte.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 22.12.2022 wurde die gegenständliche Rechtssache der mit 1.1.2023 neu besetzten Gerichtsabteilung 4013 zugewiesen.

Am 10.7.2023 verständigte das Gericht die belangte Behörde gemäß § 281a BAO formlos darüber, dass noch keine Beschwerdeentscheidung zu den Wiederaufnahmebescheiden vorliege und das Gericht daher noch nicht über die Sachbescheide entscheiden könne. Ob bzw. auf welche Weise gleichzeitig auch eine formlose Verständigung des (zu diesem Zeitpunkt rechtsfreundlich vertretenen) Bf. durch das Gericht erfolgte, ist dem Gerichtsakt nicht zu entnehmen. Bereits am 20.7.2023 hat das Finanzamt die zunächst fehlende Beschwerdeentscheidung nachgeholt. Am 21.8.2023 brachte der Bf. hinsichtlich dieser Beschwerdeentscheidungen rechtzeitig einen Vorlageantrag ein. In Kenntnis dieses Umstandes und aufgrund des nahenden (für 24.10.2023 anberaumten) Verhandlungstermines urgierte der zuständige Richter zunächst beim zuständigen Betriebsveranlagungsteam des Finanzamtes und schließlich mit E-Mail vom 6.10.2023 auch bei der zuständigen Fachbereichsleiterin diesbezüglich die Vorlage der Akten, woraufhin am 17.10.2023 die Aktenvorlage an das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide zur Gz. RV/3100376/2023 erfolgte. Ebenfalls am 17.10.2023 langte eine ergänzende Stellungnahme des Bf. vom 12.10.2023 ein.

Am 24.10.2023 fand die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung statt (gemeinsam mit der Verhandlung über die Wiederaufnahmebescheide und weitere nicht mehr verfahrensgegenständliche Bescheide). Im Zuge der Verhandlung wurde das Vorbringen des Bf. und der Sachverhalt betreffend die Jahre 2013 bis 2015 in verfahrensrechtlicher und materieller Hinsicht umfassend erörtert. Die Verhandlung wurde hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide und der weiteren nicht mehr verfahrensgegenständlichen Bescheide geschlossen und sogleich die Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide verkündet (Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.10.2023, RV/3100376/2023).

Gegen dieses Erkenntnis erhob der Bf. zuerst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, deren Behandlung mit Beschluss vom 17.9.2024, E 4050/2023, abgelehnt wurde. Im Anschluss erhob der Bf. gegen dasselbe Erkenntnis eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof, welche mit Beschluss vom 8.9.2025, Ra 2024/15/0074, zurückgewiesen wurde. Bis zur Zustellung dieses Beschlusses an das Bundesfinanzgericht am 1.10.2025 war das gegenständliche Verfahren betreffend die Sachbescheide mit Zustimmung des Bf. gemäß § 271 BAO ausgesetzt.

Im Parallelverfahren RV/3100280/2020 hat der Bf. gegenüber dem Prüforgang, welches die in jenem Verfahren vom Gericht angeordnete Außenprüfung durchgeführt hatte, angegeben, dass er beabsichtige, seine Beschwerde gegen die Sachbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 zurückzunehmen. Mit Schreiben vom 3.12.2025 ersuchte das Gericht den Bf. unter anderem, die Beschwerde schriftlich zurückzunehmen, falls dies der Wahrheit entspräche, und teilte ihm

gleichzeitig mit, dass diese Beschwerde nach Ansicht des Gerichtes nicht mehr sehr erfolgversprechend erscheinen würde. Für den Fall, dass er dies nicht mache, wurde eine Fortsetzung der mündlichen Verhandlung im 1. Quartal 2026 in Aussicht gestellt. In seiner Stellungnahme vom 7.1.2026 führte der Bf. aus, dass er dies möglicherweise gegenüber der Prüferin angedeutet hätte, aber es insbesondere aufgrund der Vorgangsweise des Gerichtes im Zusammenhang mit der „formlosen Verständigung“ der belangten Behörde durch das Gericht in Bezug auf die Beschwerdeverentscheidung zu den Wiederaufnahmebescheiden, welche nach Ansicht des Bf. dem kontradiktorischen Verfahren und Informationsgleichgewicht über den aktuellen Verfahrensstand keinesfalls gerecht werde und gegen § 300 Abs. 1 BAO verstoße, nicht mehr verfolgen werde. Weiteres inhaltliches Vorbringen zur gegenständlichen Beschwerde betreffend die Sachbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 erstattete der Bf. dabei nicht.

Mit Ladung vom 12.1.2026 wurde der Bf. zur Fortsetzung der mündlichen Verhandlung am 12.2.2026 geladen. Im Vorfeld der Verhandlung brachte der Bf. am 26.1.2026 eine Dienstaufsichtsbeschwerde gegen den zuständigen Richter sowie eine Vertagungsbitte ein. Die Vertagungsbitte wurde mit Beschluss vom 27.1.2026 abgelehnt. Am 4.2.2026 beehrte der Bf. telefonisch Akteneinsicht, welche am 5.2.2026 vollumfänglich gewährt wurde. Am 9.2.2026 brachte der Bf. einen Ablehnungsantrag wegen Befangenheit gemäß § 268 BAO gegen den zuständigen Richter ein. Dieser wurde (nach der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichtes vom zuständigen Richter selbst) mit Beschluss vom 10.2.2026 abgewiesen.

Am 12.2.2026 wurde die mündliche Verhandlung vom 24.10.2023 fortgesetzt. In der fortgesetzten Verhandlung stellte der Bf. die Anträge, das Verfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung über seinen Ablehnungsantrag gemäß § 271 BAO auszusetzen, ihm eine schriftliche Entscheidung über den Ablehnungsantrag zuzustellen sowie die Verhandlung zu vertagen und ihm eine angemessene Frist zur ergänzenden Stellungnahme (zur Sache selbst) einzuräumen. Vor der Verhandlung beantragte der Bf. in einer E-Mail – sohin nicht rechtswirksam – die Einvernahme weiterer Mitarbeiter der Abgabenbehörde als Zeugen. Er wiederholte diesen Antrag in der mündlichen Verhandlung vom 12.2.2026.

Daraufhin wurde ihm der Beschluss vom 10.2.2026 ausgehändigt, der Antrag auf Aussetzung des Verfahrens abgewiesen, da die Entscheidung über den Ablehnungsantrag nunmehr ergangen sowie bereits rechtskräftig war und der Antrag auf Vertagung der Verhandlung abgewiesen. In der fortgesetzten Verhandlung erstattete der Bf. kein Vorbringen zur Sache selbst, sondern lediglich weiteres Vorbringen in Bezug auf die seiner Ansicht nach gegebene Befangenheit des zuständigen Richters. Die weiteren Beweisanträge des Bf., die sich allesamt – soweit überhaupt für das Gericht erkennbar – nur auf die vorgebrachte Befangenheit des Richters bzw. den Vorgang im Zusammenhang mit der formlosen Verständigung gemäß § 281a BAO und die nachgeholten Beschwerdeverentscheidungen bezogen, wurden mangels Relevanz abgelehnt. Die Verhandlung schloss mit der Verkündung der gegenständlichen Entscheidung.

2. Zu den Beschwerdepunkten von allgemeiner Bedeutung

2.1. Parteilichvorbringen von allgemeiner Bedeutung

Der Bf. rügt in seinen Schriftsätzen mehrfach verschiedene Verfahrensmängel. Insbesondere sei er in seinem Recht auf Parteiengehör verletzt worden; es sei eine rechtswidrige Wiederholungsprüfung durchgeführt worden und infolgedessen eine rechtswidrige Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2013 bis 2015 erfolgt; außerdem sei der zuständige Richter befangen, da dieser ihm (im Zusammenhang mit der Nachholung der zunächst von der Behörde unterlassenen Beschwerdeentscheidung zu den Wiederaufnahmebescheiden) kein Parteiengehör eingeräumt habe und aus Sicht eines objektiven Beobachters der Eindruck entstehe, dass der Richter außerhalb des förmlichen Verfahrens und außerhalb einer mündlichen Verhandlung mit der Abgabenbehörde in Kontakt trete und dabei deren Interessen besonders berücksichtige bzw. die Abgabenbehörde bevorzugt handle, was geeignet sei, das Vertrauen in die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Gerichtes zu beeinträchtigen und die Grundsätze der Waffengleichheit sowie des fairen Verfahrens verletze.

In materieller Hinsicht vertritt der Bf. in mehreren Schriftsätzen folgende Rechtsansicht, welche mehrere der strittigen Feststellungen der Außenprüfung betrifft: Bei Objekten, bei denen eine Verrechnungspflicht hinsichtlich der in § 21 MRG genannten Betriebskosten bestehe, dürfe aus der Weiterverrechnung der Betriebskosten kein Überschuss für den Eigentümer entstehen; alle von ihm vermieteten Wohnungen würden dem MRG unterliegen, weshalb die verrechneten Betriebskosten jedenfalls als durchlaufende Posten zu behandeln seien; es stehe dem Finanzamt nicht zu, diese dahingehend zu überprüfen oder zu hinterfragen, ob den verrechneten Betriebskosten auch tatsächliche Ausgaben gegenüberstünden; ein detaillierter Nachweis, wie die eingenommenen Betriebskosten verwendet würden, sei deshalb nicht notwendig. Das gelte insbesondere auch für die vom Bf. seinen Mietern gemäß § 22 MRG verrechneten Verwaltungskosten, die – ähnlich dem amtlichen Kilometergeld – als pauschale Werbungskosten in der weiterverrechneten Höhe zu berücksichtigen seien.

Die belangte Behörde führte zum materiellen Vorbringen des Bf. zusammengefasst aus, der Bf. könne seinen Mietern wohl gemäß § 22 MRG iVm § 15a Abs 3 Z 2 MRG einen bestimmten Betrag pro Quadratmeter Nutzfläche als Verwaltungskosten verrechnen; stünden den von den Mietern an den Vermieter geleisteten Betriebskosten jedoch keine entsprechenden Werbungskosten des Vermieters gegenüber, so seien sie jedenfalls als Einnahmen (und nicht als durchlaufende Posten) zu erfassen. Überdies würden die Objekte des Bf. dem MRG nur teilweise unterliegen; die vom Bf. herangezogenen §§ 21 und 22 MRG seien auf diese Objekte daher gar nicht anwendbar.

2.2. Sachverhaltsfeststellungen von allgemeiner Bedeutung und Beweiswürdigung

Der Bf. vermietete in den Jahren 2013 bis 2015 mehrere Objekte in verschiedenen Häusern, überwiegend zu Wohnzwecken:

1. ***PLZ-Ort1***, ***Adresse1***:
Drei Wohnungen und eine Lagerhalle, erbaut 1967
2. ***PLZ-Ort1***, ***Adresse2***:
Acht Wohnungen, die übrigen drei Wohnungen hat der Bf. Angehörigen geschenkt, 1994 erbaut und 2009 umfassend saniert
3. ***PLZ-Ort1***, ***Adresse3***:
Fünf Wohnungen und 13 Tiefgaragenabstellplätze, vom Bf. 2010/2011 errichtet (Baubescheid vom 22.6.2010)
4. ***PLZ-Ort2***, ***Adresse4***:
Eine Wohnung, die der Bf. ***Anfang 2015*** verkauft hat (Gebäude 2003 erbaut)

Weiters gab der Bf. mit seinen Einkommensteuererklärungen für diese Jahre Beilagen „E1b“ (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) für folgende Objekte ab:

5. ***PLZ-Ort1***, ***Adresse5***
Keine Vermietung, sondern Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für Hausverwaltertätigkeit
6. ***PLZ-Ort1***, ***Adresse6***:
Weder Einnahmen noch Ausgaben, alle Wohnungen bereits 2012 veräußert
7. ***PLZ-Ort2***, ***Adresse7***:

Geringe Werbungskosten für einen unvermietbaren und unveräußerlichen Parkplatz
8. ***PLZ-Ort3***, ***Adresse8***:
Weder Einnahmen noch Ausgaben, alle Wohnungen bereits 2011 veräußert

Im strittigen Prüfungszeitraum war an allen vermieteten Objekten Wohnungseigentum begründet und war der Bf. auch Eigentümer der von ihm vermieteten Wohnungen.

Er selbst bewohnte in diesem Zeitraum das Haus ***Adresse5*** in ***PLZ-Ort1***. Er war auch als Hausverwalter für seine eigenen Objekte tätig sowie für einige Objekte, die er bereits verkauft oder Familienangehörigen geschenkt hatte.

Die vorstehenden Feststellungen gründen auf den zusammenfassenden Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 31.3.2020 und der Feststellung Tz. 1 laut Prüfungsbericht vom 7.11.2017, welchen der Bf. in diesen Punkten nicht entgegengetreten ist. Die

Feststellungen stimmen auch mit den aufliegenden Urkunden (insbesondere den Grundbuchsauszügen und den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen des Bf.) überein.

2.3. Rechtliche Beurteilung der allgemeinen Beschwerdepunkte

2.3.1. Verfahrensrechtliche Fragen

Hinsichtlich der in den Schriftsätzen des Bf. vielfach vorgebrachten verfahrensrechtlichen Argumente gegen die strittigen Feststellungen der belangten Behörde – insbesondere, soweit vom Bf. die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2013 bis 2015 in Frage gestellt wird – ist auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.10.2023, RV/3100376/2023 zu verweisen, welches infolge der Ablehnung bzw. Zurückweisung der Rechtsmittel des Bf. durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts (VfGH 17.9.2024, E 4050/2023; VwGH 8.9.2025, Ra 2024/15/0074) mittlerweile rechtskräftig ist. Auf diese Argumente ist daher im gegenständlichen Erkenntnis nicht mehr einzugehen.

Was der Bf. im Ergebnis auch mehrfach bemängelt, ist der Umstand, dass im Zuge der strittigen Außenprüfung Feststellungen zu Sachverhalten getroffen wurden, die zumindest teilweise schon (tatsächlich oder angeblich) Gegenstand vorheriger abgabenbehördlicher Prüfungen waren, in welchen diese entweder nicht aufgegriffen oder nicht beanstandet wurden. Darin kann das Gericht jedoch keinen Verfahrensmangel erblicken. Die Tatsache, dass eine frühere abgabenbehördliche Prüfung ein bestimmtes Vorgehen des Abgabepflichtigen unbeanstandet ließ, hindert die Abgabenbehörde nämlich nicht, dasselbe Vorgehen für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 10.10.1996, 95/15/0208; 19.11.1998, 98/15/0150). Vielmehr ist die Abgabenbehörde sogar verpflichtet, von einer unrichtigen Tatsachenwürdigung oder Rechtsansicht abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 117 E 17 mit zahlreichen Judikaturfundstellen).

Soweit der Bf. Verletzungen seines Rechtes auf Parteiengehör moniert, ist er darauf hinzuweisen, dass die Verletzung dieses Rechtes durch die Abgabenbehörde keinen absoluten Verfahrensmangel darstellt, sondern im Beschwerdeverfahren sanierbar ist (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 115 Rz 21; VwGH 19.3.1998, 96/15/0005; 18.9.2002, 99/17/0261; 19.3.2008, 2008/15/0002; 2.12.2020, Ra 2020/13/0095). Der Bf. hatte im gesamten abgabenbehördlichen und gerichtlichen Beschwerdeverfahren ausreichend Gelegenheit zur Darlegung seiner Standpunkte und nahm sein Recht auch durch seine umfangreichen Schriftsätze und sein Vorbringen an den zwei Verhandlungstagen wahr.

Zur vom Gericht vorgenommenen „formlosen Verständigung“ der belangten Behörde über den Umstand, dass noch Beschwerdevereinscheidungen zu den Wiederaufnahmebescheiden zu erlassen waren, ist zunächst darauf zu verweisen, dass diese Vorgangsweise in § 281a BAO ausdrücklich vorgesehen ist. Richtig ist allerdings auch, dass diese Bestimmung verlangt, dass

das Gericht „*die Parteien*“ – somit auch den Bf. – formlos zu verständigen hat. Während es zwar möglich ist, dass das Gericht den rechtsfreundlichen Vertreter des Bf. auch schon vor dem 14.9.2023 (an welchem Tag dieser nachweislich über die Hintergründe der nachträglich erlassenen Beschwerdeentscheidung zu den Wiederaufnahmebescheiden informiert wurde) über diesen Umstand informiert haben könnte, muss das Gericht einräumen, dass kein solcher Vorgang im Akt dokumentiert wurde. Insofern ist daher nach aller Wahrscheinlichkeit von einem Verfahrensfehler des erkennenden Gerichtes auszugehen. Zu betonen ist allerdings auch, dass im Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.9.2023, Ro 2023/13/0015 (veröffentlicht am 24.10.2023) erstmals vom Höchstgericht festgehalten wurde, dass der Rückleitung einer Beschwerde im Zusammenhang mit der „formlosen Verständigung“ gemäß § 281a BAO der Charakter eines verfahrensleitenden Beschlusses zukommt, weshalb die genaue Rechtsnatur und daher auch die zu wählende Vorgehensweise insbesondere angesichts der ungewöhnlichen Terminologie dieser Gesetzesbestimmung im Zeitpunkt der Vornahme der strittigen Handlung noch relativ unklar gewesen ist.

Der Bf. vermochte aber jedenfalls nicht aufzuzeigen, inwiefern ihn die Vorgehensweise des Gerichtes auf irgendeine Art und Weise konkret benachteiligt hätte. Schließlich war es zwingend erforderlich, der Behörde die Nachholung der Beschwerdeentscheidung zu den Wiederaufnahmebescheiden zu ermöglichen, da ansonsten der ordnungsgemäße Fortgang des Beschwerdeverfahrens betreffend die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide gehindert gewesen wäre. Das Gericht war nämlich nicht berechtigt, über die Beschwerde des Bf. gegen diese Sachbescheide zu entscheiden, solange seine Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide noch nicht von der Abgabenbehörde erledigt war (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193). Da das Gericht aber davon ausgehen musste, dass eine inhaltliche Entscheidung über die Beschwerde gegen die Sachbescheide im Interesse des Bf. liegt (wozu hätte er sonst die Vorlage dieser Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt?), lag es auch nahe, anzunehmen, dass auch die vom Gericht vorgenommene formlose Verständigung der Behörde primär im Interesse des Bf. lag, zumal ansonsten der zuvor im Einvernehmen mit allen Beteiligten festgelegte Verhandlungstermin am 24.10.2023 „geplatzt“ und eine Entscheidung über seine Beschwerde gegen die Sachbescheide bis zum heutigen Tage unmöglich wäre. Außerdem kann ausgeschlossen werden, dass das Verfahren anders abgelaufen wäre, wenn der Bf. gleichzeitig mit der belangten Behörde gemäß § 281a BAO formlos verständigt worden wäre, zumal gegen eine solche formlose Verständigung kein Rechtsmittel statthaft ist (vgl. wiederum VwGH 20.9.2023, Ro 2023/13/0015). Das Gericht hält seine Aussage in der E-Mail vom 6.10.2023, dass es ansonsten – also bei Nichtvorlage der urgierten Akten – die Beschwerdeentscheidung (zu den Sachbescheiden) aufheben hätte müssen, nicht mehr aufrecht, zumal für die Aufhebung einer Beschwerdeentscheidung durch das Verwaltungsgericht überhaupt keine gesetzliche Grundlage besteht.

In seinem Schlussantrag in der mündlichen Verhandlung vom 12.2.2026 („*Im gegenständlichen Fall liegt eine E-Mail des zuständigen Richters an das Finanzamt vor, in der auf eine Richtigstellung der Beschwerdeentscheidung gedrängt wird, andernfalls eine Aufhebung der Sachbescheide in Aussicht gestellt wird. [...] Dadurch entsteht aus Sicht eines objektiven Verfahrensbeteiligten der Eindruck, dass einer Partei – nämlich der Abgabenhörde – eine Möglichkeit eröffnet [...] wurde, den angefochtenen Bescheid vor einer gerichtlichen Entscheidung zu reparieren.*“) entfernt sich der Bf. schließlich weit vom tatsächlichen Sachverhalt. Erstens wurde in der strittigen E-Mail vom 6.10.2023 nicht die „*Richtigstellung der Beschwerdeentscheidung*“, sondern lediglich die Aktenvorlage urgirt (die zunächst fehlende Beschwerdeentscheidung war bereits im Juli 2023 nachgeholt worden). Zweitens wurde als Konsequenz der Nichtvorlage nicht die Aufhebung der Sachbescheide in Aussicht gestellt, sondern – wie zuvor dargestellt wurde, zu Unrecht – die davon zu unterscheidende Aufhebung der Beschwerdeentscheidung zu den Sachbescheiden. Zuletzt wurde auch der Behörde nie die Möglichkeit eröffnet, einen angefochtenen Bescheid zu reparieren. Es ging vielmehr stets nur um die Nachholung einer fehlenden Beschwerdeentscheidung, die für den ordentlichen Fortgang des Beschwerdeverfahrens absolut unerlässlich war.

Über den Ablehnungsantrag gemäß § 268 BAO vom 9.2.2026 hat das Gericht mit Beschluss vom 10.2.2026 (zugestellt in der Verhandlung am 12.2.2026) entschieden. Dieser verfahrensleitende Beschluss ist gemäß § 88a Abs. 3 VfGG und § 25a Abs. 3 VwGG unanfechtbar und wurde somit sogleich rechtskräftig. Daher war auch der Antrag des Bf. auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO abzuweisen, da zum Zeitpunkt der Entscheidung über diesen Antrag kein Verfahren betreffend die Befangenheit des zuständigen Richters anhängig war. Ebenso waren die weiteren diesbezüglichen Beweisanträge des Bf. mangels Relevanz für die Sachentscheidung abzuweisen. Der erneute Antrag auf Vertagung der Verhandlung, welcher in der Verhandlung vom 12.2.2026 gestellt wurde, war abzuweisen, da dem Bf. schon seit Dezember 2025 bekannt war, dass im 1. Quartal 2026 eine weitere mündliche Verhandlung stattfinden würde und er somit – entgegen seinem Vorbringen – ausreichend Zeit hatte, sich auf die Verhandlung vorzubereiten. Die nähere Begründung zu diesen mündlich verkündeten Beschlüssen ist der Niederschrift über die Verhandlung vom 12.2.2026 zu entnehmen.

2.3.2. Materiellrechtliche Fragen

Gemäß § 1 Abs. 4 Z 3 MRG fallen „*Mietgegenstände, die im Wohnungseigentum stehen, sofern der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, das auf Grund einer nach dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden ist*“ in den sogenannten **Teilanwendungsbereich** des MRG. Konkret gelten für solche Objekte „*§§ 14, 16b, 29 bis 36, 45, 46 und 49, nicht jedoch die übrigen Bestimmungen des I. und II. Hauptstückes*“ des MRG.

Nach den Feststellungen handelt es sich bei den vom Bf. vermieteten Wohnungen um solche, die im Wohnungseigentum stehen und in Gebäuden gelegen sind, die auf Grund einer nach

dem 8.5.1945 erteilten Baubewilligung neu errichtet wurden. Sie fallen daher in diesen Teilanwendungsbereich des MRG. Insbesondere sind somit die §§ 21 und 22 MRG nicht auf die Objekte des Bf. anzuwenden. Eine wesentliche Konsequenz dessen ist, dass der Begriff der Betriebskosten für die Objekte des Bf. nicht gesetzlich geregelt ist (im Gegensatz zu Objekten, die in den Vollanwendungsbereich des MRG fallen).

Werbungskosten sind im Allgemeinen von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Ausgaben sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138 bzw. 161 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁵ § 16 Rz 55; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; 22.12.2011, 2008/15/0164; 28.5.2008, 2006/15/0125).

Der Bf. brachte wiederholt vor, bei dem MRG unterliegenden Objekten seien die Betriebskosten stets als durchlaufende Posten anzusehen. Er stützt seine Ansicht insbesondere auf EStR 2000 Rz 6412, wonach die Betriebskosten bei mietengeschützten Gebäuden, die der Verrechnungspflicht nach § 21 MRG unterliegen, als durchlaufende Posten behandelt werden können. Abgesehen davon, dass den Richtlinien des BMF keine Rechtsverbindlichkeit zukommt, ist dazu zunächst auszuführen, dass die Wohnungen des Bf. eben nicht dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliegen und daher – wie ihm sicherlich bewusst ist – auch nicht mietengeschützt sind, weshalb diese Bestimmung von vornherein nicht auf seinen Fall zutrifft. Ferner übersieht der Bf. dabei, dass schon der nächste Absatz ausdrücklich festhält: *„Stehen den von den Mietern an den Vermieter geleisteten Betriebskosten bei diesem keine entsprechenden Werbungskosten gegenüber, sind diese Betriebskosten(teile) auf jeden Fall als Einnahme zu erfassen.“* (EStR 2000 Rz 6413). Diese Ansicht entspricht auch der herrschenden Lehre (vgl. *Doralt aaO* § 28 Rz 47; *Jakom/Ehgartner, EStG*, 2025, § 28 Rz 55 Stichwort „Betriebskosten“).

Für das Gericht besteht daher kein Anlass, vom Grundsatz abzurücken, dass Werbungskosten nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen sind. Dabei hat der Bf. nachzuweisen (oder glaubhaft zu machen), dass bestimmte Beträge zu bestimmten Zwecken tatsächlich aus dem Vermögen des Bf. abgeflossen sind. Dies ergibt sich aus dem Werbungskostenbegriff selbst: Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 nämlich *„Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen“*. Ausgaben sind gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 *„für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind“*. Ohne einen tatsächlichen Abfluss aus dem Vermögen des Bf. (Ausscheiden des geleisteten Betrages aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Bf.) kommt ein Abzug dieser Beträge in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. Überschussermittlung des Bf. daher jedenfalls nicht in Betracht (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0101).

Der bloße Umstand, dass der Bf. seinen Mietern bestimmte Beträge als Betriebskosten verrechnet hat (mögen diese auch nicht dagegen Einspruch erhoben haben), kann nach Ansicht

des erkennenden Gerichtes keinesfalls als Nachweis oder Glaubhaftmachung dafür herangezogen werden, dass der Bf. auch tatsächlich Ausgaben in der verrechneten Höhe getätigt hat, weil – insbesondere außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 21 und 22 MRG – kein notwendiger Zusammenhang zwischen den verrechneten Betriebskosten und den tatsächlichen Ausgaben des Bf. besteht. Daher hätte der Bf. gemäß §§ 138 bzw. 161 BAO jede einzelne tatsächlich von ihm getätigte Ausgabe nachweisen oder zumindest glaubhaft machen müssen. Soweit ihm dies nicht durch entsprechende Belege gelungen ist, können die von ihm geltend gemachten Werbungskosten daher nicht bei der Veranlagung berücksichtigt werden.

Der vom Bf. geltend gemachte Gleichklang verschiedener Gesetze (EStG, UStG, BAO, MRG) existiert in Wahrheit nicht und muss auch nicht herbeigeführt werden: Es ist dem Gesetzgeber entgegen dem Vorbringen des Bf. selbstverständlich nicht verwehrt, beispielsweise im MRG Höchstsätze für die Weiterverrechnung von Betriebskosten vorzuschreiben, ohne dass er diese gleichzeitig im EStG als pauschale Werbungskosten anerkennen muss. Das ergibt sich schon aus den völlig unterschiedlichen Gesetzeszwecken, welche divergierende Regelungen mitunter geradezu erfordern (Mieterschutz auf der einen Seite und Besteuerung nach dem Leistungs-fähigkeitsprinzip auf der anderen).

3. Zu den einzelnen strittigen Feststellungen der Außenprüfung

3.1. Zu Tz. 2 („Vermietung *Adresse3***“)**

3.1.1. Parteienvorbringen zu Tz. 2

Die belangte Behörde führte im Prüfungsbericht unter dieser Textziffer drei verschiedene Feststellungen im Zusammenhang mit dem Haus ***Adresse3*** an:

- a) Der Bf. habe schon vor Beginn der Vermietung dieses Hauses drei Tiefgaragen-abstellplätze in diesem Haus seinem Sohn ***Sohn1*** geschenkt; die AfA sei entsprechend anteilig zu kürzen.
- b) Das Mietverhältnis des Bf. mit seinem Sohn ***Sohn2*** betreffend die Wohnung Top 1 sei nicht zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen worden; die AfA sowie die sonstigen auf das Haus ***Adresse3*** entfallenden Werbungskosten seien entsprechend anteilig zu kürzen.
- c) Die Häuser ***Adresse3*** und ***Adresse5*** (privates Wohnhaus des Bf. und seiner Familie) würden über eine gemeinsame Heizungsanlage verfügen; bis dato sei der gesamte Heizölverbrauch dieser Anlage als Ausgabe betreffend die Vermietung des Hauses ***Adresse3*** geltend gemacht worden; die auf die Wohnung

Adresse3 Top 1 sowie das Haus ***Adresse5*** entfallenden Ausgaben seien exakt ermittelbar und nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Zur Feststellung a) kann das Vorbringen der Behörde nur als erratisch bezeichnet werden: Zunächst gab sie dem Bf. in diesem Punkt in der Beschwerdevorentscheidung statt, kehrte im Vorlagebericht wieder zu ihrer ursprünglichen Auffassung zurück, gab in der Verhandlung am 24.10.2023 wieder an, diese Feststellung sei zu Unrecht erfolgt und kehrte in der fortgesetzten Verhandlung am 12.2.2026 erneut zu ihrer ursprünglichen Auffassung (laut Prüfungsbericht) zurück. Ansonsten hielt die Behörde allerdings während des gesamten Verfahrens an den genannten Feststellungen des Prüfungsberichtes fest.

Der Bf. wendete dagegen zusammengefasst ein, es sei von einem gesamtwirtschaftlichen überdurchschnittlichen Erfolg an Mieteinnahmen im Hause ***Adresse3*** auszugehen und die Vermietung dieses Hauses sei auch unter dem Aspekt zu sehen, dass leerstehende Mieten nicht nur die Mieteinnahmen kürzen, sondern auch die Betriebskosten zusätzlich als Werbungskosten geltend gemacht werden müssten (Stellungnahme des Bf. vom 18.2.2017); zu den einzelnen Feststellungen unter dieser Textziffer führte der Bf. konkret Folgendes aus:

- zu a) Der Sachverhalt bezüglich der Feststellung a) sei dem Finanzamt bereits im Zuge der vorherigen Prüfung offengelegt worden, weshalb diese Feststellung schon damals berücksichtigt werden hätte müssen; außerdem sei die Angabe, dass trotz der Übergabe von ²²/₇₄₁ Anteilen an den Sohn die gesamten Baukosten für das Haus geltend gemacht wurden, „eine rein fiktive Annahme“ der Betriebsprüfung (Beschwerde vom 14.11.2017).
- zu b) Auch das Mietverhältnis mit ***Sohn2*** sei dem Finanzamt bereits im Zuge der vorherigen Prüfung offengelegt worden, weshalb kein Zweifel daran bestehe, dass bereits damals eine richtige rechtliche Würdigung vorgenommen worden sei; nach Ansicht des Bf. sei es folglich rechtsrichtig, dass dieser Punkt vom damaligen Prüfer nicht aufgegriffen wurde; es liege keine Liebhaberei, sondern eine Vermietung mit wirtschaftlichem Gesamterfolg vor; es sei falsch und überdies irrelevant, dass im selben Haus eine gleich große Wohnung zu einem deutlich höheren Preis vermietet wurde; es sei falsch, dass ***Sohn2*** keine Betriebskosten bezahlt habe, da dieser sich vertraglich verpflichtet habe, anstelle der Betriebskosten die anfallenden Hausmeisterarbeiten zu übernehmen (Beschwerde vom 14.11.2017); die belangte Behörde habe mit dem Begriff „Nichtstandhaltung eines Fremdvergleiches“ nicht dargelegt, auf welche Rechtsgrundlage sie sich stützte; mangels Angabe einer Rechtsgrundlage könne damit nur die Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 gemeint sein, welche jedoch nicht die Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft rechtfertigen könne (Vorlageantrag vom 16.10.2018); der Begriff „Fremdüblichkeit“ finde sich weder im Einkommensteuergesetz noch im Umsatzsteuergesetz oder der

Bundesabgabenordnung (Stellungnahme des Bf. vom 31.5.2021); außerdem sei die Vermietung an ***Sohn2*** aus mehreren näher bezeichneten Gründen gar nicht fremdunüblich erfolgt (Stellungnahme des Bf. vom 12.10.2023).

- zu c) die Abarbeitung der Betriebskosten sei durch die anfallenden Hausmeisterarbeiten erfolgt, weshalb es falsch sei, dass keine Betriebskosten bzw. in diesem Zusammenhang konkret keine Heizkosten bezahlt worden seien (Beschwerde vom 14.11.2017); die behördliche Darstellung der Heizkosten für das Haus ***Adresse3*** sei unrichtig, da durch die vorübergehende Weiterverwendung der gemeinsamen alten Heizungsanlage erhebliche Investitionen – der Bf. schätze diese mit 70.000,00 € – in das Haus ***Adresse3*** vermieden worden seien, weshalb die Heizkosten vollständig diesem Haus zuzuordnen seien (Stellungnahme des Bf. vom 31.5.2021); die vom Bf. den Mietern verrechneten Heizkosten seien jedenfalls durchlaufende Posten und darüber hinausgehende Kosten seien Werbungskosten; da die den Mietern verrechneten Kosten nicht kostendeckend gewesen seien, sei eine Hinzurechnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht nachvollziehbar (Stellungnahme des Bf. vom 12.10.2023).

3.1.2. Sachverhalt zu Tz. 2

Mit Schenkungs- und Wohnungseigentumsbegründungsvertrag vom 27.5.2011 hat der Bf. seinem Sohn ***Sohn1*** drei Tiefgaragenabstellplätze (Top TG 01, $\frac{6}{741}$ Anteile und Top TG 02/3, $\frac{16}{741}$ Anteile, insgesamt daher $\frac{22}{741}$ Anteile bzw. ungefähr 2,97 %) geschenkt, bevor die Vermietung von Wohnungen im gegenständlichen Haus begonnen hatte.

Der Bf. vermietet die Wohnung Top 1 mit den dazugehörigen Tiefgaragenabstellplätzen TG 12 und TG 13 an seinen Sohn ***Sohn2***. Der schriftliche Mietvertrag vom 19.9.2011 sieht insbesondere vor, dass der Bf. von 1.10.2011 bis 30.9.2014 auf die Bezahlung der Miete gänzlich verzichtet (laut Mietvertrag zur Abgeltung von Mieterinvestitionen) und ab 1.10.2014 eine monatliche Miete in der Höhe von 495,00 € brutto (= 450,00 € netto) anfällt. Der Bf. verrechnet seinem Sohn ***Sohn2*** die auf seinen Anteil entfallenden Betriebskosten nicht weiter. Im Gegenzug hat ***Sohn2*** nach dem Vertrag Hausmeisterarbeiten für dieses Haus zu erbringen oder für deren Erbringung durch Dritte zu sorgen. Die Miete wurde wie vereinbart von ***Sohn2*** bezahlt. Ob und in welchem Umfang die im Vertrag erwähnten Mieterinvestitionen und Hausmeisterarbeiten durch ***Sohn2*** getätigt wurden, konnte nicht festgestellt werden. Dazu sind keinerlei Aufzeichnungen vorhanden.

Die übrigen Wohnungen des Hauses wurden im streitgegenständlichen Zeitraum vom Bf. an fremde Dritte vermietet. Im Jahr 2011 schloss der Bf. zu folgenden Bedingungen Mietverträge über alle Wohnungen des gegenständlichen Hauses ab:

Wohnung	Nettomietzins	Quadratmeter	Nettomiete/m²
Top 1 (Erdgeschoß, ***Sohn2***)	450,00 €	129,90 m²	3,46 €
Top 2 (Erdgeschoß, fremdvermietet)	1.100,00 €	103,40 m²	10,64 €
Top 3 (Obergeschoß, fremdvermietet)	1.363,64 €	129,90 m²	10,50 €
Top 4 (Obergeschoß, fremdvermietet)	1.150,00 €	103,40 m²	11,12 €
Top 5 (Dachgeschoß, fremdvermietet)	1.200,00 €	81,30 m²	14,76 €

Insbesondere vermietete der Bf. demnach die im selben Haus gelegene Wohnung Top 3, welche gleich groß wie die Wohnung Top 1 ist, um 1.500,00 € brutto (= 1.363,64 € netto) zzgl. Betriebskosten in Höhe von 300,00 €.

In den übrigen Mietverträgen ist die Hinterlegung einer Kautions vorgesehen, im Mietvertrag mit ***Sohn2*** hingegen nicht. Auf die Wohnung Top 1 entfallen $\frac{162}{741}$ Anteile und auf die dazugehörigen Tiefgaragenabstellplätze $\frac{6}{741}$ bzw. $\frac{14}{741}$ Anteile; insgesamt daher $\frac{182}{741}$ Anteile bzw. ungefähr 24,56 %. Bei einer Betrachtung der Wohnnutzflächen anstelle der Eigentumsanteile entfallen 23,7 % auf die Wohnung Top 1.

Der Bf. machte in allen Streitjahren für das Gebäude ***Adresse3*** AfA in Höhe von 21.445,77 € geltend. Darin enthalten sind 14.507,21 € an AfA für das gesamte Gebäude (Herstellungskosten inkl. Abbruchkosten 967.147,46 €, AfA-Satz 1,5 %) und 1.300,80 € an AfA für die Küche in der Wohnung Top 1 (Herstellungskosten 13.007,95 €, AfA-Satz 10 %).

Die Häuser ***Adresse3*** und ***Adresse5*** verfügen über eine gemeinsame Heizungsanlage. Die Heizkosten sind den einzelnen Wohnungen direkt zuordenbar:

Heizkosten	2013	2014	2015
Adresse3 Top 1	921,83 €	1.000,31 €	1.056,68 €
Adresse3 Rest	3.204,75 €	2.225,35 €	2.262,46 €
Adresse5	7.102,35 €	1.676,39 €	172,61 €
Vom Bf. geltend gemacht (im Rahmen der Vermietung ***Adresse3***)	11.228,93 €	4.902,05 €	3.491,75 €

Die sonstigen Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Haus ***Adresse3*** betragen:
2013: 10.731,36 €

2014: 12.280,71 €

2015: 15.785,55 €

3.1.3. Beweiswürdigung zu Tz. 2

Der festgestellte Sachverhalt zu Tz. 2 gründet auf dem Schenkungs- und Wohnungseigentumsbegründungsvertrag vom 27.5.2011, dem Mietvertrag zwischen dem Bf. und ***Sohn2*** vom 19.9.2011 sowie den anderen im Akt aufliegenden Mietverträgen betreffend das Haus ***Adresse3***, dem der Parifizierung zugrunde liegenden Nutzwertgutachten vom 4.4.2011, den vom Bf. vorgelegten Anlagenverzeichnissen bzw. Kontenblättern (Konto 2011 Gebäude ***Adresse3***) der Jahre 2010 bis 2013, seinen Einkommensteuererklärungen samt Beilagen sowie den vorgelegten Heizkostenabrechnungen.

Insbesondere ist den vorgelegten Anlagenverzeichnissen bzw. Kontenblättern nicht zu entnehmen, dass der Bf. – wie dieser behauptete – die an seinen Sohn ***Sohn1*** übergebenen Tiefgaragenabstellplätze bereits aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgeschieden hatte, auf deren Grundlage er die AfA berechnet hatte.

Der auf die Wohnung Top 1 entfallende Anteil der Wohnnutzfläche wurde im Parallelverfahren RV/3100280/2020 betreffend die Jahre 2016 und 2017 vom Prüforgang nachvollziehbar ermittelt und es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Nutzflächenaufteilung in den hier gegenständlichen Jahren 2013 bis 2015 anders gewesen wäre.

Die Negativfeststellung zu den Mieterinvestitionen und Hausmeisterarbeiten durch ***Sohn2*** musste getroffen werden, da diesbezüglich weder im Prüfungsverfahren noch im Beschwerdeverfahren Unterlagen vom Bf. vorgelegt wurden. Da solche Unterlagen trotz ausdrücklicher Anforderung seitens der Behörde und des Gerichtes nicht vorgelegt wurden, kann das Gericht nur davon ausgehen, dass solche Unterlagen nicht existieren.

Die festgestellten sonstigen Werbungskosten entsprechen den geltend gemachten Werbungskosten abzüglich der Heizkosten (die Berechnung entspricht Beilage E 1 zum Prüfungsbericht vom 7.11.2017; gegen diese Berechnung erhob der Bf. keine Einwendungen).

Den Feststellungen entgegenstehende Beweisergebnisse liegen nicht vor. Das Gericht konnte den festgestellten Sachverhalt daher ohne Bedenken seiner Entscheidung zugrunde legen.

3.1.4. Rechtliche Beurteilung zu Tz. 2

Zum verfahrensrechtlichen Vorbringen des Bf. (die Feststellung Tz. 2a hätte schon bei der vorherigen Prüfung berücksichtigt werden müssen; der Sachverhalt zur Feststellung Tz. 2b sei bereits im Zuge der vorherigen Prüfung einer richtigen rechtliche Würdigung unterzogen worden), ist auf die Ausführungen im zweiten Absatz von Abschnitt 2.3.1. dieses Erkenntnisses

zu verweisen. Zum Vorbringen, wonach die Heizkosten (Feststellung Tz. 2c) durchlaufende Posten darstellen würden, ist auf Abschnitt 2.3.2. dieses Erkenntnisses zu verweisen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (der sogenannten „*Angehörigenjudikatur*“) unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Sämtliche dieser Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁵ § 2 Rz 160 mit zahlreichen Judikaturfundstellen). Im vorliegenden Fall ist insbesondere das dritte dieser Kriterien strittig – die „*Fremdüblichkeit*“ des Mietvertrages.

Nach den Feststellungen verlangt der Bf. von seinem Sohn eine Nettomiete, die exakt $\frac{1}{3}$ der Nettomiete entspricht, die der Bf. von einer fremden Dritten für die im selben Haus liegende vergleichbare Wohnung Top 3 verlangte.

Mit seinem Vorbringen in der Stellungnahme vom 12.10.2023, wonach Zahlungsausfälle zu einer vorzeitigen Kündigung des Mietverhältnisses betreffend Top 3 geführt hätten und diese Wohnung nach einem Leerstand von mehreren Monaten zu einem „*weit niedrigeren Preis*“ von 1.200,00 € brutto vermietet worden sei, zeigt der Bf. auch nicht auf, dass die Vermietung an seinen Sohn zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt wäre, zumal auch dieser „*weit niedrigere*“ Preis noch immer mehr als das Doppelte des Mietzinses beträgt, welchen der Bf. von seinem Sohn verlangt hat.

Im Gegensatz zu den anderen Mietern musste sein Sohn keine Kautions hinterlegen, wobei allerdings der Einwand des Bf. zutrifft, dass diesem Umstand für sich genommen im vorliegenden Fall keine besondere Bedeutung beizumessen ist, da es nach Ansicht des erkennenden Gerichtes überschießend wäre, eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kaum sinnvoll erscheinende Kautions vom eigenen Sohn zu verlangen.

Der Verzicht des Bf. auf die Weiterverrechnung der Betriebskosten an seinen Sohn im Gegenzug zur Erbringung von „*Hausmeisterarbeiten*“, die dem Umfang nach völlig vage bleiben und zu denen keine Aufzeichnungen existieren, kann genauso wie der Verzicht auf die Miete in den ersten Jahren im Gegenzug zu ebenfalls nicht nachgewiesenen und mangels Aufzeichnungen gar nicht nachweisbaren „*Mieterinvestitionen*“ keinesfalls als fremdüblich angesehen werden. Insoweit mangelt es dem Vertragsverhältnis zwischen dem Bf. und seinem Sohn ***Sohn2*** überdies an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Insgesamt kann dieses Rechtsverhältnis daher für steuerliche Zwecke nicht anerkannt werden. Die Einnahmen aus diesem Mietverhältnis sind daher genauso auszuscheiden wie die diesen

gegenüberstehenden Ausgaben. Es handelt sich dabei – wie auch die belangte Behörde mehrfach ausgeführt hat – nicht um einen Anwendungsfall der Liebhaberei bzw. der Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994, sondern um ein der „Angehörigenjudikatur“ unterliegendes Rechtsverhältnis, welches von vornherein steuerrechtlich nicht anerkannt wird.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 stellen Absetzungen für Abnutzungen (AfA) nach den im betrieblichen Bereich dafür geltenden Grundsätzen auch im außerbetrieblichen Bereich zu berücksichtigende Werbungskosten dar. Wird ein Gebäude nur zum Teil vermietet, zum anderen Teil für eigene (Wohn-)Zwecke genutzt, dann steht nur die anteilige AfA zu (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 16 Rz 167). Die Gebäudeaufteilung erfolgt dabei in der Regel nach der Nutzfläche. Allerdings können bei deutlich voneinander abweichenden Raumhöhen oder wertmäßig deutlich zurückbleibenden Gebäudeteilen auch andere Gewichtungen in die Berechnung der Aufteilungsschlüssel einfließen (VwGH 29.7.2014, 2010/13/0126; 31.1.2019, Ro 2017/15/0011).

Die von der belangten Behörde schon im angefochtenen Bescheid vorgenommene Aufteilung nach den Nutzwertanteilen wird diesem Anspruch gerecht, weil die Tiefgaragenabstellplätze wertmäßig hinter Wohnflächen derselben Größe deutlich zurückbleiben und dieser Umstand bei der Nutzwertberechnung berücksichtigt wurde. Allerdings sieht das Gericht keinen Anlass, die auf diese Art und Weise ermittelten Anteile zu runden, wie es die belangte Behörde tat. Stattdessen sind – im vorliegenden Fall zu Gunsten des Bf. – die exakten Nutzwertanteile bei der Berechnung zu berücksichtigen.

Die direkt zuordenbaren Heizkosten waren auszuscheiden, soweit sie sich auf die Wohnung Top 1 und das Haus ***Adresse5*** (Privathaus des Bf.) beziehen, weil insoweit mangels Zusammenhangs mit einer steuerlich anerkannten Einkunftsquelle keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988, sondern nichtabzugsfähige Haushaltsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vorliegen. Das Vorbringen des Bf., wonach die Heizkosten abweichend zur Gänze dem Haus ***Adresse3*** zuzuordnen seien, ist angesichts der vorliegenden Heizkostenabrechnungen, welche eine genaue Zuordnung zu den einzelnen Objekten erlauben, unverständlich.

Aus demselben Grund wie die Heizkosten waren auch die sonstigen Werbungskosten anteilig nicht anzuerkennen, soweit sie sich auf die Wohnung Top 1 beziehen, und zwar konkret um 23,7 % (Nutzflächenanteil der Wohnung Top 1). Da einige in den sonstigen Werbungskosten enthaltenen Positionen (laut Aufstellung des Bf. vor allem Reinigung, Kanal-, Wasser- und Abfallgebühren) eher einen Bezug zur Wohnnutzfläche haben als zu den Eigentums- bzw. Nutzwertanteilen, erschien es dem Gericht sachgerecht, für die Kürzung dieser Werbungskosten – zu Gunsten des Bf. – eine Aufteilung nach der Nutzfläche anstelle der Eigentumsanteile vorzunehmen. Diese Neuberechnung schlägt auch auf die Umsatzsteuer durch.

3.1.5. Berechnungen zu Tz. 2

AfA Tiefgarage *Sohn1***:** $14.507,21 \text{ €} \times \frac{22}{741} = \mathbf{430,71 \text{ €}}$

AfA Wohnung Top 1: $14.507,21 \text{ €} \times \frac{182}{741} = 3.563,17 \text{ €} + 1.300,80 \text{ € (AfA Küche)} = \mathbf{4.863,97 \text{ €}}$

Kürzung Heizkosten 2013: $11.228,93 \text{ € (geltend gemacht)} - 3.204,75 \text{ € (zustehend)} = \mathbf{8.024,18 \text{ €}}$

Kürzung Heizkosten 2014: $4.902,05 \text{ € (geltend gemacht)} - 2.225,35 \text{ € (zustehend)} = \mathbf{2.676,70 \text{ €}}$

Kürzung Heizkosten 2015: $3.491,75 \text{ € (geltend gemacht)} - 2.262,46 \text{ € (zustehend)} = \mathbf{1.229,29 \text{ €}}$

Kürzung sonstige Werbungskosten 2013: $10.731,36 \text{ €} \times 23,7 \% = \mathbf{2.543,33 \text{ €}}$

Kürzung sonstige Werbungskosten 2014: $12.280,71 \text{ €} \times 23,7 \% = \mathbf{2.910,53 \text{ €}}$

Kürzung sonstige Werbungskosten 2015: $15.785,55 \text{ €} \times 23,7 \% = \mathbf{3.741,18 \text{ €}}$

Einkünfte aus VuV ***Adresse3***	2013	2014	2015
Einkünfte laut Erklärung	19.911,10 €	21.379,61 €	28.778,76 €
+ AfA Tiefgarage ***Sohn1***	+430,71 €	+430,71 €	+430,71 €
+ AfA Wohnung Top 1	+4.863,97 €	+4.863,97 €	+4.863,97 €
+ Heizkosten Top 1 & ***Adresse5***	+8.024,18 €	+2.676,70 €	+1.229,29 €
+ Sonstige Werbungskosten Top 1	+2.543,33 €	+2.910,53 €	+3.741,18 €
– Einnahmen Vermietung Top 1	---	-1.350,00 €	-5.400,00 €
Einkünfte laut Gericht	35.773,29 €	30.911,52 €	33.643,91 €
Einkünfte laut Bescheid	35.980,94 €	31.139,31 €	33.917,26 €
Änderung gegenüber Bescheid (+: zu Lasten / -: zu Gunsten des Bf.)	-207,65 €	-227,79 €	-273,35 €

Die Neuberechnung der Kürzung der sonstigen Werbungskosten wirkt sich auf die Umsatzsteuer folgendermaßen aus:

Umsatzsteuerneuberechnung	2013	2014	2015
Nicht anerkannte Werbungskosten	2.543,33 €	2.910,53 €	3.741,18 €
Vorsteuerkürzung laut Gericht (20 %)	508,67 €	582,11 €	748,24 €
Vorsteuerkürzung laut Bescheid	536,57 €	614,04 €	789,28 €

Änderung gegenüber Bescheid (+: zu Lasten / -: zu Gunsten des Bf.)	-27,90 €	-31,93 €	-41,04 €
---	----------	----------	----------

3.2. Zu Tz. 3 („Vermietung ***Adresse5***“)

3.2.1. Parteilenvorbringen zu Tz. 3

Die belangte Behörde führte unter dieser Textziffer aus, bei den vom Bf. erklärten Einnahmen aus der Vermietung ***Adresse5*** handle es sich um fiktive Einnahmen. Diese würden für seine Tätigkeit als Hausverwalter stehen. Diese Tätigkeit beziehe sich auf die von ihm vermieteten Häuser einschließlich der Wohnungen, die er zwischenzeitlich bereits verkauft oder verschenkt hatte. Die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Ausgaben würden die private Wohnung des Bf. betreffen und stünden für den Aufwand seines „Arbeitszimmers“. Die Hausverwaltungstätigkeit sei überdies nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären, sondern im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Bf. hat dazu erklärt, die beschriebene Vorgangsweise sei infolge einer früheren Außenprüfung beim Bf. von seinem damaligen Steuerberater umgesetzt worden; demnach seien vom damaligen Prüfer 25 % der anfallenden Betriebskosten des Hauses ***Adresse5*** als Aufwand für die Bürokosten zuerkannt worden; diese seien somit „Teil eines Nachweises für den Verwaltungsaufwand“. Im Übrigen wurde zu diesem Punkt vom Bf. kein Vorbringen erstattet.

3.2.2. Sachverhalt zu Tz. 3

Das Haus ***Adresse5*** wurde im Prüfungszeitraum vom Bf. und seinen Familienangehörigen bewohnt. Bei den in diesem Punkt vom Bf. erklärten Einnahmen handelt es sich um fiktive Einnahmen und keine tatsächlichen Geldzuflüsse an diesen, zumal überhaupt kein Mietverhältnis vorlag. Die tatsächlichen Einnahmen aus der Hausverwaltungstätigkeit des Bf. hat er bereits als Bestandteil der eingenommenen Betriebskosten bei den einzelnen Vermietungen erklärt. Die geltend gemachten Ausgaben stellen einen Teil der Kosten des Bf. (Grundsteuer, Heizöl, Strom, Abfallgebühren, Kanal, Wasser, AfA) für seine eigene Wohnung dar, mit dem die Kosten für sein Büro bzw. Arbeitszimmer abgegolten werden sollen.

Es kann nicht festgestellt werden, welcher genaue Anteil der erklärten Ausgaben auf die Verwaltung der Wohnungen entfällt, welche im Prüfungszeitraum noch im Eigentum des Bf. standen und von diesem vermietet wurden, und welcher Anteil auf die Wohnungen entfällt, die er bereits verkauft oder verschenkt hatte. Überwiegend stehen sie jedoch mit den vermieteten Wohnungen im Zusammenhang.

3.2.3. Beweismwürdigung zu Tz. 3

Dass es sich bei den in diesem Punkt erklärten Einnahmen um fiktive Einnahmen und keine tatsächlichen Geldzuflüsse an den Bf. handelt, haben die belangte Behörde und der Bf. übereinstimmend angegeben (die Behörde zum Beispiel im Vorlagebericht vom 31.3.2020; der Bf. zum Beispiel im Beleg „*Verwaltungskosten – Aufwand für ***Adresse5****“, welcher im Zuge der Außenprüfung gemäß Tz. 7b des Berichtes nicht als Ausgabe anerkannt wurde). Dasselbe gilt für die Feststellung zu den geltend gemachten Ausgaben. Dass die tatsächlichen Einnahmen bereits anderweitig erklärt wurden, ergibt sich aus den vorgelegten Betriebskostenabrechnungen und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen.

Eine Aufteilung der Ausgaben auf die Objekte, die vom Bf. vermietet werden, und jene, die nicht (mehr) von ihm vermietet werden, war nicht möglich, zumal der Bf. die diesen gegenüberstehenden erklärten fiktiven Einnahmen überhaupt nicht nachvollziehbar erklären konnte (vgl. Vorlagebericht vom 31.3.2020, Seite 12 unten; auch in der Folge legte der Bf. keine nachvollziehbare Berechnung vor), weshalb diesbezüglich nur eine Negativfeststellung getroffen werden konnte. Dass sie jedoch überwiegend mit den vermieteten Wohnungen im Zusammenhang stehen, ergibt sich schon aus der Tatsache, dass die allermeisten Wohnungen in den Häusern des Bf. (***Adresse3***, ***Adresse1*** und ***Adresse2***) im Prüfungszeitraum im Eigentum des Bf. standen und von diesem vermietet wurden.

3.2.4. Rechtliche Beurteilung zu Tz. 3

Einnahmen liegen gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile zufließen. Fiktive Einnahmen erfüllen diesen Tatbestand naturgemäß nicht.

Die von der Behörde geäußerte Rechtsansicht zur Einkunftsart ist ungenau, aber im Kern richtig. Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit als Hausverwalter ist aber richtigerweise danach zu differenzieren, ob der Bf. fremdes Vermögen (also die von ihm bereits verkauften bzw. verschenkten Wohnungen) verwaltet oder sein eigenes Vermögen. Die Verwaltung fremden Vermögens – und in diesem Zusammenhang ausdrücklich auch die Tätigkeit als Hausverwalter – führt gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zu sonstigen Einkünften aus selbständiger Arbeit (und nicht, wie die belangte Behörde ausführte, zu Einkünften aus Gewerbebetrieb). Die Verwaltung der eigenen, vom Bf. vermieteten Objekte führt hingegen zu weiteren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁵ § 28 Rz 47).

Nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Arbeitszimmer nur bei betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten absetzbar. Die Nutzung eines Arbeitszimmers im Rahmen von vermögensverwaltenden Tätigkeiten wie der Vermietung kann demgegenüber nicht berücksichtigt werden, und zwar auch dann nicht, wenn sich die Nutzung eines Arbeitszimmers im Einzelfall als für die Betätigung im Rahmen der Vermietung und Verpachtung notwendig erweist (VwGH

24.4.2002, 98/13/0193; Atzmüller, SWK 1999, 765; Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 20 Rz 49; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ § 20 Rz 104/4). Gegen diese Auslegung bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, weil vermögensverwaltende Tätigkeiten nach einer Durchschnittsbetrachtung kein eigenes Arbeitszimmer erfordern (VwGH 30.9.1999, 98/15/0211).

Einer Berücksichtigung von (anteiligen) Ausgaben im Zusammenhang mit der – unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu subsumierenden – Verwaltung von Objekten, die im Prüfungszeitraum nicht im Eigentum des Bf. standen, steht entgegen, dass der Bf. sein Büro im vorliegenden Fall überwiegend zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzte und daher – entsprechend den Ausführungen im vorstehenden Absatz – keine nahezu ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers vorliegen kann. Vielmehr greift diesbezüglich das Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bzw. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988; vgl. Kofler/Wurm aaO § 20 Rz 104/9 mit zahlreichen Judikaturfundstellen).

Eine allfällige, im Zuge einer früheren Außenprüfung von Behördenseite geäußerte falsche Rechtsansicht vermag schon allein aufgrund des Legalitätsprinzips (Art. 18 Abs. 1 B-VG), aber auch aufgrund des verfassungsgesetzlichen Gleichheitssatzes (Art. 7 B-VG, Art. 2 StGG) und dessen abgabenrechtlicher Ausprägung – dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 Abs. 1 BAO) – keine Selbstbindung der Behörde oder gar eine Bindung des Gerichtes an die von der Behörde früher geäußerte falsche Ansicht zu bewirken. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann nur berücksichtigt werden, soweit der Behörde ein Ermessen eingeräumt ist; bei der Abgabefestsetzung handelt es sich jedoch regelmäßig nicht um Ermessensentscheidungen.

Zusammengefasst sind daher die gesamten Einnahmen und Ausgaben, welche der Bf. im Rahmen der fiktiven „Vermietung“ des Hauses ***Adresse5*** erklärt hat, aus der Steuerberechnung auszuschneiden. Gegenüber den angefochtenen Bescheiden ergeben sich dadurch folgende Änderungen:

Einkünfte aus VuV ***Adresse5***	2013	2014	2015
Einkünfte laut Erklärung und Bescheid	18,70 €	23,40 €	16,83 €
Einkünfte laut Gericht	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Änderung gegenüber Bescheid (+: zu Lasten / -: zu Gunsten des Bf.)	-18,70 €	-23,40 €	-16,83 €

3.3. Zu Tz. 4, 5b und 6 (Versicherungsleistungen)

3.3.1. Parteilenvorbringen zu Tz. 4, 5b und 6

Die belangte Behörde führt im Prüfungsbericht unter diesen Textziffern aus, der Bf. habe Rechnungen als Ausgaben verbucht, die – abgesehen von der Umsatzsteuer – nicht von ihm, sondern von der Versicherung bezahlt worden seien. Mangels Abflusses beim Bf. würden diese Rechnungen keine Betriebsausgaben (wohl gemeint: Werbungskosten) darstellen.

Der Bf. bestreitet nicht, dass diese Rechnungen – abgesehen von der Umsatzsteuer – nicht von ihm, sondern von seiner Versicherung beglichen wurden. Allerdings führt er unter Bezugnahme auf die Umsatzsteuerrichtlinien des BMF sowie das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.6.2014, RV/3100063/2010, aus, dass ein nicht steuerbarer echter Schadenersatz vorliegen würde bzw. eine Versicherungsentschädigung nicht zur Kürzung der Anschaffungskosten führe.

3.3.2. Sachverhalt und Beweiswürdigung zu Tz. 4, 5b und 6

Der Bf. hat in seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die einzelnen Liegenschaften, welche seinen Steuererklärungen zugrunde gelegt wurden, Ausgaben für Instandhaltung in folgender Höhe verbucht, obwohl er die entsprechenden Rechnungen nicht selbst beglichen hat, sondern diese von seiner Versicherung beglichen wurden:

- ***Adresse1***: 1.635,50 € im Jahr 2014
- ***Adresse2***: 345,00 € im Jahr 2013 und 4.066,50 € im Jahr 2015
- ***Adresse4***: 2.058,00 € im Jahr 2014

Bei den angegebenen Beträgen handelt es sich um die jeweiligen Nettobeträge.

Der Bf. hat diesen von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt nie bestritten und den Sachverhalt auch selbst so dargestellt (vgl. die im Zuge der Außenprüfung abgegebene Stellungnahme des Bf. vom 18.2.2017, Seite 4). Das Gericht konnte ihn daher ohne Bedenken seiner Entscheidung zugrunde legen.

3.3.3. Rechtliche Beurteilung zu Tz. 4, 5b und 6

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 „*Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen*“. Ausgaben sind gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 „*für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind*“.

Wenn die Versicherung anstelle des Bf. Rechnungen begleicht, liegen beim Bf. schon begrifflich keine Ausgaben im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 vor; insbesondere keine Ausgaben, die der Bf. im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG 1988 geleistet hätte. Ohne tatsächlichen Abfluss aus dem

Vermögen des Bf. (Ausscheiden des geleisteten Betrages aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Bf.) kommt ein Abzug dieser Beträge in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. Überschussermittlung des Bf. jedoch nicht in Betracht (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0101). Kein anderes Ergebnis wäre im Übrigen eingetreten, wenn der Bf. die Rechnungen zunächst selbst beglichen und das Geld danach von der Versicherung rückerstattet bekommen hätte, da die Ersatzleistung der Versicherung in diesem Fall als Einnahme zu erfassen wäre (vgl. VwGH 20.11.2012, 2008/13/0248).

Die Ausführungen des Bf. zur fehlenden Steuerbarkeit des echten Schadenersatzes im Umsatzsteuerrecht sowie die Bezugnahme auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.6.2014, RV/3100063/2010 lassen keinen Bezug zur gegenständlichen Rechtsfrage erkennen, da in beiden Fällen gänzlich andere Rechtsfragen berührt sind. Im vorliegenden Fall geht es nämlich weder um die umsatzsteuerliche Beurteilung der Versicherungsleistungen noch um die Frage, ob bzw. inwieweit Anschaffungskosten im Sinne des § 6 EStG 1988 zu kürzen sind.

Die Feststellungen Tz. 4, 5b und 6 der Außenprüfung erweisen sich somit als richtig, weshalb diesbezüglich keine Änderungen gegenüber den angefochtenen Bescheiden vorzunehmen sind.

3.4. Zu Tz. 5a und 5c („Vermietung *Adresse2****“)**

3.4.1. Parteilenvorbringen zu Tz. 5a und 5c

Unter der Textziffer 5a hielt die Behörde im Prüfungsbericht fest, dass im Rahmen der Vermietung des Hauses ***Adresse2*** Ausgaben für einen Schenkungsvertrag bzw. für Lautsprecher verbucht worden seien; diese seien allerdings als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig und die geltend gemachten Vorsteuern seien entsprechend zu korrigieren. Unter der Textziffer 5c führte die Behörde aus, dass der Bf. bereits im Jahr 2011 eine Wohnung in diesem Haus an seine Tochter ***Tochter1*** verschenkt habe. Bis einschließlich 2013 sei der Buchwert entsprechend korrigiert worden, jedoch nicht mehr in den Erklärungen für die Jahre 2014 und 2015; die AfA sei daher entsprechend zu korrigieren.

Zur Textziffer 5a führte der Bf. lediglich aus, dass er diese Feststellung „wegen unerlaubter Wiederaufnahme des Verfahrens“ bekämpfe. Den diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen der Behörde trat der Bf. nicht entgegen. Zur Textziffer 5c führte der Bf. aus, die Schenkung betreffe den Veranlagungszeitraum 2011, sie sei dem Finanzamt bereits im Zuge der vorherigen Prüfung offengelegt worden, weshalb kein Zweifel daran bestehe, dass bereits damals eine richtige rechtliche Würdigung vorgenommen worden sei; dieses Prüfungsergebnis sei rechtskräftig und auch hinsichtlich der AfA für die Folgejahre verbindlich; der Buchwert der im Jahr 2011 ausgeschiedenen Wohnung sei im Anlageverzeichnis für 2013 richtigerweise mit einem Buchwert von 0,00 € übernommen worden; vom Steuerberater des Bf. sei jedoch fälschlicherweise erneut ein Betrag in Höhe von 116.219,44 € von den Anschaffungskosten

abgezogen worden; in den Jahren 2014 und 2015 sei diese Position richtigerweise nicht mehr enthalten.

3.4.2. Sachverhalt zu Tz. 5a und 5c

Der Bf. hat in seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für das Haus *****Adresse2*****, welche seinen Steuererklärungen zugrunde gelegt wurden, unter anderem folgende Ausgaben verbucht, die nicht mit den Einkünften aus Vermietung im Zusammenhang stehen:

- Im Jahr **2013**: 890,20 € Kosten eines Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrages
- Im Jahr **2015**: 497,26 € für Lautsprecher der Marke *Bose*.

Bei den angegebenen Beträgen handelt es sich um die jeweiligen Nettobeträge.

Bereits im Jahr 2011 schenkte der Bf. seiner Tochter *****Tochter1***** eine Wohnung im Haus *****Adresse2*****. Der auf diese Wohnung entfallende Anteil der Anschaffungs-/Herstellungskosten beträgt 117.989,28 €. Bei der Berechnung der AfA für die Jahre 2014 und 2015 ging der Bf. von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aus, welche den auf diese Wohnung entfallenden Anteil noch enthielten. Nur im Jahr 2013 wurde die AfA bereits von den um 117.989,28 € verringerten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten berechnet.

3.4.3. Beweiswürdigung zu Tz. 5a und 5c

Hinsichtlich der Ausgaben für einen Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag sowie die *Bose*-Lautsprecher hat der Bf. nie in Frage gestellt, dass es sich dabei um Kosten der privaten Lebensführung handelt. Er hat die Feststellung der Behörde auch der Höhe nach nie bestritten. Das Gericht konnte daher von der Richtigkeit der Feststellung Tz. 5a der Außenprüfung ausgehen und den dort festgestellten Sachverhalt auch seiner Entscheidung zugrunde legen.

Die Entwicklung der AfA-Bemessungsgrundlage des Gebäudes *****Adresse2***** (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ohne die bereits voll abgeschriebene Lagerhalle) ist aufgrund der vorliegenden Anlagenverzeichnisse ab dem Jahr 2013 und der Aufzeichnungen aus der vorangegangenen Außenprüfung der Jahre 2010 bis 2012 für das Gericht lückenlos nachvollziehbar:

Anschaffungs-/Herstellungskosten zum 1.1.2011	1.018.504,28 €
– Schenkung Wohnung an ***Tochter1*** 2011	-117.989,28 €
– Schenkung Wohnung an ***Sohn3*** 2012	-118.486,90 €
Anschaffungs-/Herstellungskosten zum 1.1.2013	782.028,10 €
– Schenkung Wohnung an ***Gattin*** 2013	-114.129,63 €

Anschaffungs-/Herstellungskosten zum 1.1.2014	667.898,47 €
--	---------------------

In den AfA-Verzeichnissen für die Jahre 2011 und 2012, welche der Bf. den Steuererklärungen für diese Jahre zugrunde legte, nahm der Bf. die oben dargestellte Verminderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und somit auch der AfA aufgrund der im Jahr 2011 erfolgten Schenkung einer Wohnung an seine Tochter *****Tochter1***** nicht vor. Bei der Außenprüfung der Jahre 2010 bis 2012 kam die Abgabenbehörde zum Ergebnis, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aufgrund dieser Schenkung („Entnahme“) um 117.989,28 € zu reduzieren sind (Tz. 5 des Prüfungsberichtes betreffend die Jahre 2010 bis 2012). Die infolge dieser Prüfung ergangenen Bescheide vom 15.6.2015 erwuchsen unbestritten in Rechtskraft. Den zugrunde liegenden Sachverhalt (die Tatsache der erfolgten Schenkung sowie die Höhe der auf die verschenkte Wohnung entfallenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) hat der Bf. auch im nunmehrigen Verfahren nie bestritten, weshalb das Gericht diesen Sachverhalt seiner Entscheidung ohne Bedenken zugrunde legen konnte.

In seinen eigenen AfA-Verzeichnissen berechnete der Bf. die AfA für das Gebäude wie folgt:

Jahr	Bemessungsgrundlage	AfA-Satz	AfA
2013	667.898,47 € + 114.129,63 €	1,50 % 0,75 %(Halbjahr)	10.018,48 € + 855,97 € 10.874,45 €
2014	785.887,75 €	1,50 %	11.788,32 €
2015	785.887,75 €	1,50 %	11.788,32 €

Bei der Berechnung der AfA des Jahres 2013 übernahm der damalige Steuerberater des Bf. nach dem vorliegenden Anlagenverzeichnis für dieses Jahr die zuvor erwähnte Feststellung der Abgabenbehörde und kürzte die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, indem er im AfA-Verzeichnis dieses Jahres eine gesonderte Position „*Schenkungen 2011 – ***Tochter1*** lt. BP*“ mit einem Negativbetrag in Höhe von 117.989,28 € erfasste. Im selben Jahr wurde aufgrund einer Schenkung des Bf. an seine Gattin *****Gattin***** auch ein weiterer Abgang in Höhe von 114.129,63 € verbucht. In den AfA-Verzeichnissen der Jahre 2014 und 2015 fehlte die Position mit dem Betrag von -117.989,28 € jedoch wieder und die AfA dieser Jahre wurde somit im Ergebnis von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten berechnet, welche die an *****Tochter1***** verschenkte Wohnung (wieder) enthielten.

3.4.4. Rechtliche Beurteilung zu Tz. 5a und 5c

Soweit der Bf. die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme in Frage stellt, ist auf das rechtskräftige Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.10.2023, RV/3100376/2023, zu verweisen.

Bei den gegenständlichen Ausgaben für einen Schenkungsvertrag bzw. Lautsprecher handelt es sich – wie auch der Bf. nie bestritten hat – um Kosten der privaten Lebensführung. Sie können daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Betreffend die AfA wird auf die entsprechenden Ausführungen in Abschnitt 3.1.4. dieses Erkenntnisses verwiesen. In jenem Ausmaß, in welchem der Bf. das Haus ***Adresse2*** nicht zur Einkünfteerzielung nutzt (bzw. gar nicht mehr dessen Eigentümer war), kann er auch keine AfA geltend machen. Die AfA war daher – wie es auch von der belangten Behörde korrekt durchgeführt wurde – von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich der Anteile der bereits verschenkten Wohnungen zu berechnen.

Der Bf. wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass (richtige oder unrichtige) Bilanzansätze nicht in Rechtskraft erwachsen. Vielmehr ist die Behörde verpflichtet, unrichtige Bilanzansätze (und in vergleichbarer Weise auch Anschaffungs- und Herstellungskosten, die für die Berechnung von Absetzungen für Abnutzung im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung herangezogen werden) richtig zu stellen. Selbst wenn Abgabenbescheide, die auf unrichtigen Bilanzen beruhen, in Rechtskraft erwachsen sind, müssen solche Berichtigungen erfolgen, weil das Gesetz keine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bilanzberichtigung vorsieht und jene Beschränkungen, die sich aus der Rechtskraft eines Bescheides ergeben, deswegen nicht zum Tragen kommen, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellung sind noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen (VwGH 27.6.2019, Ra 2018/15/0040).

Die Feststellungen Tz. 5a und 5c der Außenprüfung erweisen sich somit als richtig, weshalb diesbezüglich keine Änderungen gegenüber den angefochtenen Bescheiden vorzunehmen sind.

3.5. Zu Tz. 7 („Verwaltungskosten“)

3.5.1. Parteivorbringen zu Tz. 7

Die belangte Behörde führte im Prüfungsbericht unter dieser Textziffer zwei verschiedene Feststellungen im Zusammenhang mit den allgemeinen, auf die einzelnen Vermietungen umgelegten Verwaltungskosten an:

- a) Ausgaben für Zeitungsabos, GIS-Gebühren seien als typische Aufwendungen der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig; selbst wenn sie zur Einkünfteerzielung

verwendet werden sollten, würden sie dem Aufteilungsverbot für gemischt veranlasste Ausgaben unterliegen; Telefon- und Internetkosten würden hingegen nicht dem Aufteilungsverbot unterliegen und seien daher anteilig anzuerkennen; der Privatanteil sei dabei mangels klarer Trennbarkeit zu schätzen.

- b) Im Jahr 2015 habe der Bf. einen fiktiven Aufwand in Höhe von 5.136,66 € (netto) und die auf diesen Betrag entfallende Vorsteuer geltend gemacht; derartige fingierte Ausgaben seien jedenfalls nicht anzuerkennen.

Der Bf. entgegnete der Behörde in diesem Punkt zusammengefasst, dass die Behörde die von ihm seinen Mietern verrechneten Verwaltungskosten nicht zu hinterfragen, sondern als durchlaufende Posten zu behandeln habe (siehe Abschnitt 2.1. dieses Erkenntnisses).

Zwischen den Parteien waren die vom Bf. geltend gemachten Kilometergelder und Tagesdiäten ursprünglich nicht strittig. Die belangte Behörde hat diese im angefochtenen Bescheid erklärungsgemäß berücksichtigt. In der mündlichen Verhandlung vom 24.10.2023 zweifelte die Behörde diese jedoch an, nachdem der erkennende Richter den Bf. zuvor dazu befragt hatte. Der Bf. gab an, täglich mit einem Mietauto zu den vermieteten Objekten gefahren zu sein.

3.5.2. Sachverhalt zu Tz. 7

Der Bf. führt in seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ein Konto mit der Bezeichnung „*Verwaltungskosten/Bürokosten allgemein*“. Der Kontosaldo wurde bei Erstellung der Steuererklärung pauschal auf die einzelnen Vermietungen des Bf. aufgeteilt. Auf diesem Konto hat der Bf. unter anderem folgende Ausgaben verbucht:

	2013	2014	2015
GIS-/ORF-Gebühren	230,00 €	230,00 €	230,00 €
Abo Tiroler Tageszeitung	240,00 €	240,00 €	240,00 €
Privatanteil Telefon-/Internetkosten	630,00 €	630,00 €	630,00 €
Kilometergelder und Tagesdiäten	2.471,60 €	2.808,50 €	1.675,80 €

Die geltend gemachten Kilometergelder entsprechen jährlich rund 4.000 km à 0,42 € (amtliches Kilometergeld). Auf den Bf. war im Prüfungszeitraum kein Fahrzeug zugelassen und er hat im Prüfungszeitraum kein Fahrtenbuch geführt. Das Ausmaß der tatsächlich getätigten Fahrten ist wie auch die Höhe der allfälligen Kosten für solche Fahrten nicht feststellbar. Der Bf. hat im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit keine Reisen mit Übernachtung unternommen.

Im Jahr 2015 verbuchte der Bf. unter den Verwaltungskosten eine Ausgabe in Höhe von 5.153,66 € (netto) zzgl. 1.030,73 € an Vorsteuern aufgrund eines Eigenbeleges mit der Überschrift „*Verwaltungskosten – Aufwand für ***Adresse5****“ und dem Vermerk „*Aufwand wurde in den letzten Jahren **nicht** gebucht – nur Erträge/[unleserlich] Bilanz – **deshalb Nachverrechnung!***“ (fettgedruckte Stellen sind im Original stattdessen unterstrichen). Dieser Nettobetrag entspricht laut einem weiteren Vermerk auf demselben Beleg der Summe der „*fiktiven Mieteinnahmen*“ für das Haus ***Adresse5*** der Jahre 2011 bis 2014 (siehe Abschnitt 3.2. dieses Erkenntnisses bzw. die Feststellung Tz. 3 der Außenprüfung). Diesem Beleg liegt keine tatsächliche Ausgabe des Bf. – insbesondere keine Ausgabe im Jahr 2015 – zugrunde.

3.5.3. Beweiswürdigung zu Tz. 7

Die Feststellung zur Verbuchung der strittigen Beträge mit Ausnahme der Kilometergelder und Tagesdiäten wurde von der belangten Behörde im Prüfungsbericht vom 17.11.2017 unter Tz. 7 getroffen. Der diesbezügliche Sachverhalt einschließlich der festgestellten Beträge wurde vom Bf. nicht bestritten, weshalb ihn das Gericht seiner Entscheidung ohne Bedenken zugrunde legen konnte. Die Höhe der geltend gemachten Kilometergelder und Tagesdiäten hat das Gericht aus den Aufzeichnungen des Bf. (Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Kontoblätter) entnommen.

Dass im Prüfungszeitraum kein Fahrzeug auf den Bf. zugelassen war, wurde dem Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 24.10.2023 vorgehalten, in welcher er dies bestätigte und angab, einen Mietwagen genutzt zu haben. Außerdem gab er dabei glaubhaft an, dass er kein Fahrtenbuch geführt habe. Vor diesem Hintergrund konnte das Gericht hinsichtlich des Ausmaßes der tatsächlich getätigten Fahrten sowie der allfälligen Kosten für solche Fahrten nur eine Negativfeststellung treffen. Dass der Bf. im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit keine Reisen mit Übernachtung unternommen hat, erscheint dem Gericht angesichts der ausschließlich im unmittelbaren Nahebereich des Wohnsitzes des Bf. verorteten Mietobjekte als die einzige Möglichkeit.

Die Feststellung zum strittigen Betrag in Höhe von 5.153,66 € im Jahr 2015 gründet allein auf dem diesbezüglich vom Bf. vorgelegten Eigenbeleg. Dass diesem Beleg keine tatsächliche Ausgabe (insbesondere keine Ausgabe im Jahr 2015) zugrunde liegt, ergibt sich unmittelbar aus dem Inhalt dieses Beleges, worin ausdrücklich erwähnt ist, dass mit diesem Beleg eine „*Nachverrechnung*“ von „*fiktiven Mieteinnahmen*“ der Jahre 2011 bis 2014 erfolgen sollte.

3.5.4. Rechtliche Beurteilung zu Tz. 7

Zum Vorbringen, wonach die vom Bf. seinen Mietern verrechneten Verwaltungskosten durchlaufende Posten darstellen würden, ist auf Abschnitt 2.3.2. dieses Erkenntnisses zu

verweisen. Entgegen der Ansicht des Bf. können daher nur solche Werbungskosten berücksichtigt werden, die er dem Gericht auch nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht hat.

Bei den geltend gemachten Ausgaben für Tageszeitungen und Rundfunkgebühren handelt es sich – wie schon die belangte Behörde ausführte – um typische, gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Dasselbe gilt für den von der belangten Behörde geschätzten Privatanteil der Internet- und Telefonkosten. Dabei übernimmt das Gericht die behördliche Schätzung, weil diese aufgrund der vorliegenden Aufzeichnungen des Bf. plausibel erscheint und der Bf. dieser der Höhe nach auch nie entgegengetreten ist.

Grundsätzlich können Fahrtkosten auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten darstellen (VwGH 8.6.1982, 81/14/0182). Auch bei Dauermietverhältnissen ist die gelegentliche Anwesenheit des Hausbesitzers vor Ort erforderlich. Der Natur der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung entsprechend müsste aber ein fallweises Aufsuchen der Mietobjekte jedenfalls ausreichend sein. Vor diesem Hintergrund und in Anbetracht des Umstandes, dass die Mietobjekte an den Wohnsitz des Bf. angrenzen (**Adresse3**) bzw. in 2 km Entfernung (**Adresse1/2**) oder 4 km Entfernung (**Adresse4**) zu seinem Wohnsitz liegen, sind die vom Bf. geltend gemachten rund 4.000 km pro Jahr (= rund 11 km pro Tag einschließlich Wochenenden und Feiertage) völlig unglaubwürdig. Mangels Vorlage von entsprechenden Aufzeichnungen gelang dem Bf. weder der Nachweis noch die Glaubhaftmachung, dass tatsächlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit seinen Vermietungen angefallen sind, zumal es dem Gericht auch wahrscheinlich erscheint, dass der Bf. allfällige Besuche bei seinen Mietobjekten oftmals mit privaten Fahrten bzw. Erledigungen verbinden konnte. Insofern hält es das Gericht für am wahrscheinlichsten, dass beim Bf. keine (nennenswerten) Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Vermietung angefallen sind, weshalb für das Gericht kein Anlass zur Schätzung solcher Fahrtkosten gemäß § 184 BAO bestand.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stellen Mehraufwendungen aus Anlass ausschließlich beruflich veranlasster Reisen Werbungskosten dar, soweit sie die Beträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht übersteigen. Nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist jedoch Grundvoraussetzung für die Geltendmachung von Tagesgeldern (Diäten), dass dem Abgabepflichtigen auch tatsächlich ein Verpflegungsmehraufwand erwachsen ist (VwGH 24.9.2002, 2000/14/0132; 22.11.2006, 2004/15/0130; 20.2.2008, 2005/15/0135).

Bei den eintägigen Reisebewegungen der hier gegenständlichen Art stehen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (und des BFG) überhaupt keine Tagesgelder zu. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (VwGH 30.10.2001,

95/14/0013). Dies gilt im vorliegenden Fall umso mehr, als der Bf. den unmittelbaren Nahebereich seines Wohnortes bei allfälligen durch seine Vermietungstätigkeit veranlassten Fahrten selbst nach seinem eigenen Vorbringen nicht verlassen haben konnte.

Die Finanzverwaltung gewährt den Abzug von Tagesgeldern zwar auch für lediglich eintägige Reisebewegungen (vgl. LStR 2002 Rz 311), bewegt sich dabei jedoch nach Ansicht des erkennenden Gerichtes außerhalb des gesetzlichen Rahmens und der Interpretation des Gesetzes durch das Höchstgericht. Die angeführten Richtlinien vermögen allenfalls die Finanzverwaltung an die unzutreffende Rechtsansicht des BMF zu binden, stellen jedoch für das erkennende Gericht keine beachtliche Rechtsquelle dar.

Es steht dem Bf. daher entgegen der Ansicht beider Parteien schon dem Grunde nach überhaupt kein Abzug von Tagesgeldern zu, weshalb sich weitere Feststellungen und Rechtsausführungen zu den Tagesgeldern erübrigen.

Die Nachverrechnung von 5.153,66 € im Jahr 2015 (Feststellung Tz. 7b) stellt keine Ausgabe im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 dar, da kein Geld vom Bf. abgeflossen ist, und kann daher auch nicht berücksichtigt werden. Zu diesem Punkt ist ferner auszuführen, dass das Gericht die mit diesem Beleg nachverrechneten „fiktiven Mieteinnahmen“ – soweit sie die Streitjahre betreffen – auch auf der Einnahmenseite aus der Steuerberechnung ausgeschieden hat (vgl. Abschnitt 3.2. dieses Erkenntnisses). Insoweit entsteht dem Bf. durch diese Kürzung daher insgesamt kein Nachteil.

Der Bf. hat die Verwaltungskosten nach den Feststellungen auf die einzelnen Mietobjekte umgelegt. Daher ist zu berücksichtigen, dass mit der Feststellung Tz. 2b (siehe Abschnitt 3.1. dieses Erkenntnisses) bereits eine anteilige Kürzung der Verwaltungskosten für das Haus ***Adresse3*** erfolgt ist. Um eine unsachgerechte doppelte Kürzung zu vermeiden, sind an dieser Stelle entsprechende Korrekturbeträge zu berücksichtigen, wobei im Ergebnis der auf die Wohnung Top 1 entfallende Anteil von 23,7 % der Verwaltungskosten für das Haus ***Adresse3*** wieder hinzugerechnet wird. Die Verwaltungskosten für dieses Haus sind der entsprechenden Aufstellung des Bf. zu entnehmen. Aus dieser Aufstellung ergibt sich auch der negative Betrag für das Jahr 2013, der nach Ansicht des Gerichtes auch für die Berechnung der Kürzung heranzuziehen ist, da ansonsten kein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen ist.

Strittige Verwaltungskosten	2013	2014	2015
Kürzung laut Bescheid (Tz. 7)	-1.110,00 €	-1.110,00 €	-6.253,66 €
Kürzung Kilometergelder/Diäten	-2.741,60 €	-2.808,50 €	-1.675,80 €
Zwischensumme	-3.851,60 €	-3.918,50 €	-7.929,46 €
Betrag zur Korrektur der Doppelkürzung	-258,95 €	+80,59 €	+244,93 €

Gesamtkürzung	-4.110,55 €	-3.837,91 €	-7.684,53 €
Änderung gegenüber Bescheid (+: zu Gunsten / -: zu Lasten des Bf.)	-3.000,55 €	-2.727,91 €	-1.430,87 €

Berechnung Korrekturbetrag	2013	2014	2015
Geltend gemachte Verwaltungskosten	7.756,38 €	8.635,72 €	13.326,60 €
Kürzung in % der geltend gemachten Kosten (ausgehend von der Zwischensumme in obiger Tabelle)	49,66 %	45,38 %	59,50 %
Verwaltungskosten ***Adresse3*** (laut Aufstellung des Bf.)	-2.170,33 €	622,47 €	2.551,84 €
Kürzung um den obenstehenden Prozentsatz	+1.077,72 €	-282,45 €	-1.518,37 €
Zwischensumme	-1.092,61 €	340,02 €	1.033,47 €
davon 23,7 % (Anteil Wohnung Top 1)	-258,95 €	80,59 €	244,93 €

3.6. Zu Tz. 8 („Reinigungskosten“)

3.6.1. Parteilenvorbringen zu Tz. 8

Nach den Angaben des Bf. habe er unter anderem folgende Ausgaben für Reinigung getätigt:

Strittige Reinigungskosten	2013	2014	2015
an Mieter ***Mieter1*** (***Adresse1/2***)	2.640,00 €	---	---
an Mieter ***Mieter2*** (***Adresse2***)	4.800,00 €	4.800,00 €	4.800,00 €
an ***Schwiegertochter*** (***Adresse3***)	---	3.420,00 €	---
Summe der strittigen Kosten	7.440,00 €	8.220,00 €	4.800,00 €

Unter Tz. 8 des Prüfungsberichtes führte die belangte Behörde aus, der Bf. habe die im Zusammenhang mit diesen Reinigungskosten vorgelegten Rechnungen offenbar

nachgeschrieben; teilweise die (angeblichen) Zahlungsempfänger nachträglich ausgetauscht und diesbezüglich auch rückdatierte Belege vorgelegt. Es liege insoweit ein zur Schätzung berechtigender Mangel der Aufzeichnungen des Bf. vor, weshalb anstelle der dargestellten strittigen Reinigungskosten Ausgaben in Höhe von jährlich 3.000,00 € zu schätzen seien.

Auch zu diesem Punkt brachte der Bf. im Wesentlichen vor, dass die Behörde die von ihm seinen Mietern verrechneten Reinigungskosten – als Teil der Betriebskosten – nicht zu hinterfragen, sondern als durchlaufende Posten zu behandeln habe (siehe wiederum Abschnitt 2.1. dieses Erkenntnisses). Die Rechnungen habe er im Zuge der Prüfung nachgeschrieben, weil die Betriebsprüferin (für den Bf. unerklärlich) die Vorlage von Rechnungen verlangt habe.

3.6.2. Sachverhalt zu Tz. 8

In den Jahren 2013 bis 2015 erfolgte die Reinigung der Häuser ***Adresse3***, ***Adresse1*** und ***Adresse2*** durch Angehörige bzw. Mieter des Bf.; ihm selbst sind im Zusammenhang mit der Reinigung dieser Häuser keine Ausgaben erwachsen. Die vom Bf. diesbezüglich vorgelegten Rechnungen wurden – ungeachtet der darauf angegebenen Rechnungsaussteller und Datumsangaben – allesamt während der Außenprüfung vom Bf. selbst verfasst.

Der Bf. legte dem Prüforgang während der Außenprüfung zunächst einen mit 22.12.2014 datierten Kassaausgangsbeleg über eine Zahlung von 3.420,00 € an seine Gattin ***Gattin*** für die Reinigung des Hauses ***Adresse3*** vor. Nachdem das Prüforgang darauf aufmerksam wurde, dass diese Zahlung von ***Gattin*** nicht als Einnahme erklärt wurde und dies bei ihr zu einer Steuernachforderung geführt hätte, legte der Bf. dem Prüforgang stattdessen einen neuen, ebenfalls mit 22.12.2014 datierten Kassaausgangsbeleg über eine Zahlung von 3.420,00 € an seine Schwiegertochter ***Schwiegertochter*** für die Reinigung desselben Hauses vor. ***Schwiegertochter*** erzielte im Jahr 2014 (auch einschließlich dieser angeblichen Zahlung) nicht genügend Einkünfte, um die Besteuerungsgrenze zu überschreiten. Der Bf. wechselte die angebliche Zahlungsempfängerin im Bewusstsein dieses Umstandes gerade aus diesem Grund aus.

Die vom Bf. in diesem Zusammenhang vorgelegten Kassaausgangsbelege entsprechen allesamt nicht der Wahrheit; ihnen liegen keine Zahlungen des Bf. an die vorgeblichen Empfänger zugrunde.

3.6.3. Beweiswürdigung zu Tz. 8

Der Bf. hat übereinstimmend mit der belangten Behörde angegeben, dass er die gegenständlichen Rechnungen im Zuge der Außenprüfung selbst verfasst hat (Beschwerde vom 14.11.2017, Seite 7; Niederschrift über mündliche Verhandlung vom 24.10.2023, Seiten 45 ff).

An diesem Umstand zweifelt das Gericht daher nicht, zumal die vorgeblich von verschiedenen Personen ausgestellten Rechnungen alle dasselbe Erscheinungsbild (nämlich das markante Erscheinungsbild der Schriftsätze des Bf.) und sehr ähnliche Textierungen aufweisen. Genauso wenig bezweifelt das Gericht die Angaben des Bf., dass die genannten Häuser tatsächlich gereinigt wurden und dass diese Reinigung durch Angehörige bzw. Mieter des Bf. erfolgte.

Zu den Kassaausgangsbelegen ist auszuführen, dass schon die belangte Behörde den festgestellten Sachverhalt mehrmals dem Bf. vorgehalten und der Bf. diesen nicht bestritten hat. Auch in der mündlichen Verhandlung vom 24.10.2023 konnte der Bf. nicht nachvollziehbar erklären, warum der festgestellte „Austausch“ der angeblichen Zahlungsempfängerin erfolgte, insbesondere, warum zwei verschiedene Kassaausgangsbelege existieren, welche den Empfang ein und desselben Betrages am selben Tag durch zwei unterschiedliche Personen ausweisen. Die Darstellung der belangten Behörde erscheint dem erkennenden Gericht dagegen schlüssig und lebensnah. Vor diesem Hintergrund erscheint es dem Gericht als am wahrscheinlichsten, dass der Bf. die angebliche Zahlungsempfängerin gerade deshalb austauschte, um eine Steuernachforderung von seiner Gattin zu vermeiden, bzw. um zu vermeiden, dass es überhaupt bei irgendjemandem zu einer Steuernachforderung kommt. Durch diesen nachträglichen „Austausch“ wird jedoch auch offenbar, dass dem vorgelegten Beleg überhaupt kein Rechtsgeschäft bzw. keine tatsächliche Zahlung zugrunde liegt, sondern dieser allein dem Nachweis von tatsächlich nicht angefallenen Werbungskosten des Bf. dienen sollte. Wären nämlich tatsächlich Leistungen erbracht worden und Zahlungen geflossen, ließe sich der Zahlungsempfänger schließlich nicht nachträglich nach Belieben austauschen.

Die Vorlage eines nachweislich nachgeschriebenen und rückdatierten Kassaausgangsbeleges erschüttert nach Ansicht auch die Glaubwürdigkeit bzw. die Aussagekraft der anderen vom Bf. vorgelegten Kassaausgangsbelege. Überdies weisen diese vielfach keine konkreten Namen auf (sondern etwa lediglich „Fam. ***Mieter1***“ bzw. „Fam. ***Mieter2***“), sodass überhaupt keine Zuordnung der angeblichen Zahlungen an bestimmte Personen möglich ist, weshalb sich diese auch einer näheren Überprüfung durch die Behörde bzw. das Gericht entziehen.

Die nach Ansicht des erkennenden Gerichtes (unter Hinweis auf den Tatbestand der Urkundenfälschung gemäß § 223 StGB) auch strafrechtlich relevante Vorgehensweise des Bf., dass er im Zuge der Außenprüfung selbst Rechnungen im Namen der angeblichen Zahlungsempfänger verfasste, ist nicht geeignet, das Vertrauen des Gerichtes in seine Angaben zu steigern. Vielmehr zeigt sich hier erneut die offenkundige Neigung des Bf. dazu, eigene Erklärungen im Namen anderer abzugeben. Diesbezüglich sei etwa auf die schon im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.10.2023, RV/3100376/2023 (unter Abschnitt 2.1.4. bzw. 3.1.) angesprochene E-Mail des Bf. vom 23.2.2017 an das Prüforgan verwiesen, in welchem er – ganz offensichtlich unbefugt – im Namen seines damaligen Steuerberaters sprach, woraufhin dieser umgehend sein Mandat zurücklegte.

Vor diesem Hintergrund erscheint es dem Gericht als am wahrscheinlichsten, dass nicht nur die angeblichen Zahlungen an ***Gattin*** bzw. ***Schwiegertochter***, sondern auch die den anderen vorgelegten Rechnungen zugrunde liegenden Zahlungen an die Mieter des Bf. tatsächlich nie getätigt wurden.

In der Verhandlung vom 24.10.2023 beantragte der Bf. die Einvernahme mehrerer Zeugen im Zusammenhang mit den Reinigungskosten. Zum einen beantragte er die Einvernahme des Prüforgans (Beweisthema: „...auch würde ich gerne von ihr wissen, wie gereinigt war – ich meine, sie war ja dort vor Ort, also: War es gereinigt? War es ordnungsgemäß gereinigt? Wie kommt sie zum Schluss auf diese 3.000 Euro Schätzung, also eine Reihe von Fragen, die ich eigentlich auch heute vorbereitet hätte...“), zum anderen die Einvernahme von – namentlich nicht konkretisierten – Mietern („Zumindest zwei“).

Da vom Gericht – ebenso wie von der belangten Behörde – nicht bestritten wird, dass eine Reinigung erfolgte, erweist sich eine Einvernahme des Prüforgans zu ihren diesbezüglichen Wahrnehmungen (welche sich im Übrigen notwendigerweise nicht auf den Prüfungszeitraum beziehen können) als entbehrlich. Ebenso irrelevant ist, wie die Schätzung des Prüforgans zustande kam, da es sich dabei um eine rechtliche Beurteilung (Anwendung des § 184 BAO) und nicht um eine Tatsache im Sinne des § 169 BAO handelt, zu welcher die Einvernahme eines Zeugen in Betracht käme.

Zur vom Bf. beantragten Einvernahme von Mietern als Zeugen schlug er selbst in der mündlichen Verhandlung vom 24.10.2023 vor, diesen Antrag binnen einer Woche zu konkretisieren, insbesondere Namen und Anschriften der einzuvernehmenden Personen bekanntzugeben. Dem kam der Bf. bis zur Verkündung des gegenständlichen Erkenntnisses am 12.2.2026 nicht nach. Insoweit lag daher kein beachtlicher Beweis Antrag des Bf. vor.

3.6.4. Rechtliche Beurteilung zu Tz. 8

Zum Vorbringen, wonach die vom Bf. seinen Mietern verrechneten Verwaltungskosten durchlaufende Posten darstellen würden, ist auf Abschnitt 2.3.2. dieses Erkenntnisses zu verweisen. Entgegen der Ansicht des Bf. können daher nur solche Werbungskosten berücksichtigt werden, die er dem Gericht auch nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht hat.

Da das Gericht in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, dass dem Bf. für die Reinigung der gegenständlichen Häuser keine Ausgaben erwachsen sind, besteht kein Grund für eine Schätzung ebensolcher Ausgaben gemäß § 184 BAO. Die strittigen Reinigungskosten sind daher zur Gänze aus der Steuerberechnung auszuscheiden.

Dabei ist allerdings zu beachten, dass die belangte Behörde aufgrund einer inhaltlichen Überschneidung mit der Feststellung Tz. 2b (Abschnitt 3.1. dieses Erkenntnisses) effektiv eine

doppelte Kürzung ein und desselben Betrages vorgenommen hat. Mit jener Feststellung hat die belangte Behörde nämlich bereits einen bestimmten Anteil aller in Bezug auf das Haus ***Adresse3*** geltend gemachten Werbungskosten gekürzt – und somit auch die auf dieses Haus entfallenden Reinigungskosten. Um diese unsachgerechte doppelte Kürzung rückgängig zu machen, sind an dieser Stelle 23,7 % (Nutzflächenanteil Top 1, siehe Abschnitt 3.1. dieses Erkenntnisses) der strittigen auf das Haus ***Adresse3*** entfallenden Reinigungskosten, also konkret 810,54 € im Jahr 2014 zu Gunsten des Bf. den Werbungskosten hinzuzurechnen.

Strittige Reinigungskosten	2013	2014	2015
anerkannt laut Bescheid (Tz. 8)	3.000,00 €	3.000,00 €	3.000,00 €
anerkannt laut Gericht	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Betrag zur Korrektur der Doppelkürzung	---	+810,54 €	---
Änderung gegenüber Bescheid (+: zu Gunsten / -: zu Lasten des Bf.)	-3.000,00 €	-2.189,46 €	-3.000,00 €

4. Zusammenfassende rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ergeben sich gegenüber den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden bzw. dem Bericht über die Außenprüfung insgesamt folgende Änderungen:

Änderungen gegenüber den Bescheiden	2013	2014	2015
Einkünfte aus VuV laut Bescheid	55.673,30 €	71.433,98 €	49.441,34 €
Änderungen laut Abschnitt 3.1. (Tz. 2)	-207,65 €	-227,79 €	-273,35 €
Änderungen laut Abschnitt 3.2. (Tz. 3)	-18,70 €	-23,40 €	-16,83 €
Änderungen laut Abschnitt 3.3. (Tz. 4, 5b und 6)	---	---	---
Änderungen laut Abschnitt 3.4. (Tz. 5a und 5c)	---	---	---
Änderungen laut Abschnitt 3.5. (Tz. 7)	+3.000,55 €	+2.727,91 €	+1.430,87 €
Änderungen laut Abschnitt 3.6. (Tz. 8)	+3.000,00 €	+2.189,46 €	+3.000,00 €
Einkünfte aus VuV laut Gericht	61.447,50 €	76.100,16 €	53.582,03 €

Die einzige Änderung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide resultiert aus der Neuberechnung der nichtabzugsfähigen Werbungskosten im Zusammenhang mit der steuerlich nicht anerkannten Vermietung der Wohnung ***Adresse3*** Top 1 an ***Sohn2***. Diesbezüglich sei auf die letzte Tabelle in Abschnitt 3.1.5. dieses Erkenntnisses verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern – auch zu Lasten des Bf. und auch in Punkten, die zwischen den Parteien nicht strittig waren (VwGH 24.10.2016, Ra 2014/17/0016; 30.5.2017, Ra 2017/16/0064). Das Gericht ist sogar verpflichtet, solche Änderungen vorzunehmen, wenn es Unrichtigkeiten im angefochtenen Bescheid erkennt, die bislang nicht aufgegriffen wurden (vgl. *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar – Digital First^{2.06} § 279 BAO Rz 10 ff; VwGH 18.9.1980, 1086/80).

Der Bf. wurde vom Gericht mehrfach (etwa in der Verhandlung vom 24.10.2023 oder in der Ladung zur Verhandlung vom 12.2.2026) auf diesen Umstand sowie darauf hingewiesen, dass die Entscheidung des Gerichtes auch zu seinem Nachteil von den angefochtenen Bescheiden abweichen kann. Die Sachverhaltsfeststellungen, die zu einer für den Bf. nachteiligen Änderung führten, wurden im Zuge der Verhandlung vom 24.10.2023 umfassend erörtert und der Bf. hatte ausreichend Gelegenheit, sich zu diesen zu äußern. Es liegt daher kein Verstoß gegen das sogenannte „Überraschungsverbot“ vor, welches sich lediglich auf die Sachverhaltsebene bezieht, aber keine vom Gericht vorgenommene abweichende rechtliche Beurteilung verbietet, sofern sich diese auf die bereits erörterten Sachverhaltselemente stützt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 115 Rz 16, VwGH 30.5.1995, 93/13/0217).

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Informationszwecken seien nachfolgend auch die gesamten Änderungen gegenüber den eingereichten Erklärungen (somit einschließlich der vom Gericht für richtig befundenen Feststellungen der Außenprüfung) dargestellt:

Änderungen gegenüber den Erklärungen	2013	2014	2015
Einkünfte aus VuV laut Erklärung	32.818,26 €	49.880,94 €	29.915,58 €
Änderungen laut Abschnitt 3.1. (Tz. 2)	+15.862,19 €	+9.531,91 €	+4.865,15 €
Änderungen laut Abschnitt 3.2. (Tz. 3)	-18,70 €	-23,40 €	-16,83 €
Änderungen laut Abschnitt 3.3. (Tz. 4, 5b und 6)	+345,00 €	+3.693,50 €	+4.066,50 €
Änderungen laut Abschnitt 3.4. (Tz. 5a und 5c)	+890,20 €	+1.769,84 €	+2.267,10 €

Änderungen laut Abschnitt 3.5. (Tz. 7)	+4.110,55 €	+3.837,91 €	+7.684,53 €
Änderungen laut Abschnitt 3.6. (Tz. 8)	+7.440,00 €	+7.409,46 €	+4.800,00 €
Einkünfte aus VuV laut Gericht	61.447,50 €	76.100,16 €	53.582,03 €

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Verfahren waren primär im Wege der freien Beweiswürdigung Sachverhaltsfragen zu klären, die einer Revision nicht zugänglich sind. Die aufgeworfenen Rechtsfragen sind bereits durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt, von der die Entscheidung des Gerichtes nicht abweicht. Die Revision war daher mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 12. Februar 2026