

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/2100127/2013

Conrad von Hötzendorf-Str. 14-18  
8010 Graz  
www.bfg.gv.at  
DVR: 2108837

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X und Mitbesitzer, G, vertreten durch TMB Treuhand Management Beratungs GmbH, Kärntner Straße 369, 8054 Graz gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26. November 2010 und 22. November 2011, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von -1.157,84 Euro festgestellt.

Davon entfallen auf:

1) X -578,92 Euro

2) Y -578,92 Euro

Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von 3.204,45 Euro festgestellt.

Davon entfallen auf:

1) X 1.602,23 Euro

2) Y 1.602,22 Euro

Die im Kalenderjahr 2009 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von 5.408,74 Euro festgestellt.

Davon entfallen auf:

1) X 2.704,37 Euro

2) Y 2.704,37 Euro

Die im Kalenderjahr 2010 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von 7.443,54 Euro festgestellt.

Davon entfallen auf:

1) X 3.721,77 Euro

2) Y 3.721,77 Euro

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

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Feststellungsbescheiden die geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten mit der Begründung, dass der Vorhalt vom 5. August 2010 trotz mehrmaliger Urgenzen bis zur letztmalig gesetzten Frist nicht beantwortet worden sei, nicht anerkannt.

Die dagegen von der Besitzgemeinschaft als Beschwerdeführerin (Bf.) eingebrachten Beschwerden wurden im Wesentlichen wie folgt begründet:

Die bekämpften Bescheide umfassten keine sachlich gestützte und untermauerte sowie fundierte Begründung. Am 5. August 2010 sei weder ihr noch ihrem Zustellbevollmächtigten ein Ersuchen um Ergänzung bzw. ein Vorhalt zugegangen. Das letzte Ergänzungsersuchen vom 1. März 2010 sei umgehend am 3. März 2010 unter Vorlage von vier Mietverträgen beantwortet worden.

Das E-Mail vom 29. Oktober 2010 sowie die vorangegangenen Telefonate könnten nicht als Vorhalt, sondern als höfliche Auskunftersuchen bzw. Auskunftsbeantwortungen gewertet werden.

Es fehle jegliche Begründung für die Nichtanerkennung der geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten, zumal das Finanzamt Graz-Stadt bei einer Einschau in das öffentlich zugängliche Grundbuch hätte ersehen können, dass die geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten in keinem Zusammenhang mit der Höhe der

Fremdfinanzierung stünden. Es sei klar ersichtlich, dass nur ein geringer Teil der Fremdfinanzierungskosten als Werbungskosten abgesetzt worden seien.

Weiters sei kein gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid ergangen, was verwaltungsüblich und vom Gesetzgeber vorgesehen sei. Diese Vorgangsweise sei von Seiten des Finanzamtes ein willkürlicher Ausschluss ihrer etwaigen Verfahrensrechte.

Somit würden aus den vorgenannten Gründen die geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten als Werbungskosten anzuerkennen sein.

Die bezüglich der Streitjahre 2007 bis 2009 erlassenen Beschwerdeentscheidungen wurden vom Finanzamt im Wesentlichen wie folgt begründet:

Wie aus den Bescheidbegründungen vom 26. November 2010 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 hervorgehe, seien die beantragten Fremdfinanzierungskosten belegmäßig nicht nachgewiesen worden.

Die angeforderten Unterlagen (siehe hierzu die E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 17. August 2010, betreffend die Nachreichung von Kaufvertrag, Darlehensvertrag sowie die Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage) seien für das Besteuerungsverfahren von wesentlicher Bedeutung. Zur Vermeidung einer den maßgebenden Tatsachen nicht entsprechenden Abgabenerhebung sei vom Finanzamt die Auskunftserteilung im Sinne des § 143 BAO erstmals mit telefonischem Vorhalt vom 5. August 2010 mit dem steuerlichen Vertreter in die Wege geleitet worden.

Da bis 29. Oktober 2010 die vom Finanzamt nach mehrmaliger Fristverlängerung mit endgültiger Fristsetzung 30. September 2010 angeforderten Unterlagen nicht übermittelt worden seien, sei am selben Tag letztmalig eine Erinnerung mittels E-Mail an den steuerlichen Vertreter ergangen, die Übermittlung der noch ausständigen Unterlagen längstens bis 19. November 2010 vorzunehmen. Da diesem Auftrag trotz Androhung der Veranlagung nach der Aktenlage nicht entsprochen worden sei, seien in den am 26. November 2010 erlassenen Feststellungsbescheiden für die Jahre 2007 bis 2009 die Fremdfinanzierungskosten mangels Vorlage der geforderten Unterlagen nicht als Werbungskosten berücksichtigt worden.

Die im Punkt 5 der Beschwerden mit separater Post angekündigte Vorlage der Unterlagen sei mit Vorhalt vom 28. Jänner 2011 urgiert worden.

Am 3. März 2011 sei schließlich die Übermittlung der erstmals am 5. August 2010 angeforderten Unterlagen erfolgt.

Da sich im Zusammenhang mit den übermittelten Unterlagen aber noch weitere für das Besteuerungsverfahren wesentliche Fragen ergeben hätten, sei mit Vorhalt vom 8. Juni 2011 um eine ergänzende Stellungnahme ersucht worden. Infolge Nichtbeantwortung innerhalb der gesetzten Frist sei am 28. Juli 2011 eine Erinnerung mit dem Ersuchen, die noch offenen Fragen bis 19. August 2011 zu beantworten, ergangen.

Mit E-Mail vom 10. September 2011 habe die steuerliche Vertreterin um Fristerstreckung bis 30. September 2011 ersucht.

Da bis zum Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdeentscheidungen die offenen Fragen noch immer nicht beantwortet worden seien, sei im Rahmen der Schätzung gemäß § 184 BAO von folgenden Annahmen auszugehen:

Nach den amtswegigen Ermittlungen betrage die Gesamtnutzfläche des gegenständlichen Mietobjektes 209 m<sup>2</sup> und lt. Überschussermittlung würden 107 m<sup>2</sup> auf die Vermietung entfallen; daraus ergebe sich ein Privatanteil von 48 %.

Die Erlöse seien daher um den Eigenverbrauch und die Werbungskosten um den Privatanteil zu kürzen.

Hinsichtlich des Darlehens mit der Kontonummer 00000-000000 gehe das Finanzamt davon aus, dass die Darlehenssumme nicht für Zwecke des gegenständlichen Mietobjektes, sondern für die Anschaffung von Konsumgütern aufgenommen worden sei (arg.: "... der Kredit dient der Konsumfinanzierung ..."). Damit seien die darauf entfallenden Zinsen vorweg auszuscheiden.

Ebenso könne beim Kredit mit der Kontonummer 000000000000 kein Aufwand, der im Zusammenhang mit dem Mietobjekt stehe (zB Sanierung), erkannt werden.

In freier Beweiswürdigung gehe das Finanzamt im Gegensatz zur Bf. nicht von einer einkünfterrelevanten Darlehenshöhe von 303.350 Euro, sondern von 189.000 Euro (= 62 %) aus. Dies entspreche auch dem betraglichen Ausmaß der Anschaffungskosten des Mietobjektes im Jahr 2002. Demnach sei für den Darlehensbetrag von 134.350 (Schreibfehler/Prozentsatz richtig - offenkundig gemeint: 114.350 Euro) Euro (= 38 %) kein Nachweis für den Zusammenhang mit der Vermietung erbracht worden.

Der auf die Vermietung entfallende Zinsaufwand von 62 % werde überdies um den Privatanteil von 48 % gekürzt.

Somit sei den Beschwerden im Hinblick auf die Berücksichtigung der Fremdfinanzierungskosten teilweise entsprochen worden.

In den gegen die auf dieser Basis für die Jahre 2007 bis 2009 erlassenen Beschwerdeentscheidungen eingebrachten Vorlageanträgen hat die Bf. auf die "dem Finanzamt Graz-Stadt übermittelten Begründungen und Ausführungen verwiesen." Mit gleichlautender Begründung hat die Bf. auch gegen den in Anlehnung an die Beschwerdeentscheidungen erlassenen Feststellungsbescheid für das Jahr 2010 Beschwerde erhoben.

## **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Werbungskosten auch ua. Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Abzugsfähig sind zB Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Herstellung oder Erhaltung eines Mietwohnhauses. Wird das Mietwohnhaus zum Teil auch privat genutzt, dann sind nur die auf den vermieteten Anteil entfallenden Schuldzinsen abzugsfähig [vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, Kommentar, Band II, § 16, Tz 55 (1.9.2009) und die dort zitierte Judikatur].

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zufolge Abs. 2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 184, Tz 3).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 184, Tz 19).

Das Parteiengehör ist bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren. Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die zB für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 184, Tz 20).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war den Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2010, die sich ausschließlich gegen die gänzliche Kürzung der als Werbungskosten geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten richten, aus nachstehenden Erwägungen ein teilweiser Erfolg beschieden:

Wie aus den Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung der Beschwerdeverentscheidungen hervorgeht, hat die Bf. erstmalig im Zuge des Beschwerdeverfahrens ua. drei Darlehensverträge als Nachweis für den behaupteten Werbungskostencharakter der geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten vorgelegt. Im Vorhalt vom 8. Juni 2011 wurde der Bf. das Ergebnis der amtswegigen Ermittlungen hinsichtlich des privat genutzten Anteils (48 %) des Mietobjektes mit der Aufforderung, die als Werbungskosten geltend gemachten Zinsen den jeweiligen Darlehensverträgen zuzuordnen, nachweislich zur Kenntnis gebracht. Da dieser Vorhalt trotz Erinnerung bis zum Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdeverentscheidungen nicht beantwortet worden ist, hat das Finanzamt von der Gesamtsumme der zugezählten Darlehensbeträge in Höhe von 303.350 Euro lediglich den Betrag von 189.000 Euro (= 62 %) als mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Zusammenhang stehend anerkannt, da dieser Betrag den Anschaffungskosten der in Rede stehenden Liegenschaft lt. Kaufvertrag entspricht.

Hinsichtlich des Kredites in Höhe von 21.350 Euro (Kontonummer 00000-000000) ist das Finanzamt unter Bezugnahme auf den lt. Schreiben der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG vom 23. November 2007 angegebenen Verwendungszweck - "Der Kredit dient der Konsumfinanzierung" - zutreffend davon ausgegangen, dass die Darlehenssumme nicht für Zwecke des gegenständlichen Mietobjektes, sondern für die Anschaffung von Konsumgütern aufgenommen und verwendet worden ist, weshalb die darauf entfallenden Zinsen - unter Bedachtnahme auf § 20 EStG 1988 - daher vorweg ausgeschieden worden sind.

Da bezüglich des Kredites in Höhe von 32.000 Euro (Kontonummer 000000000000) weder aus dem Schreiben der Landes-Hypothekenbank Steiermark Aktiengesellschaft noch aus dem aktenkundigen Abstattungskreditvertrag vom 2. September 2005 ein Verwendungszweck ersichtlich ist, konnte vom Finanzamt zutreffend kein Zusammenhang mit dem Mietobjekt erkannt werden.

Damit erweist sich die vom Finanzamt in den Beschwerdeverentscheidungen vorgenommene Kürzung der Fremdfinanzierungskosten um 38 % infolge des fehlenden Nachweises für die Verwendung des Darlehensbetrages von 114.350 Euro dem Grunde nach als sachlich gerechtfertigt. Die Kürzung des verbleibenden Zinsaufwandes um 48 % entspricht ebenso der Rechtslage, da Aufwendungen im Zusammenhang mit dem privat genutzten Gebäudeanteil nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

In betragsmäßiger Hinsicht waren die vom Finanzamt in den Beschwerdeverentscheidungen der Jahre 2007 bis 2009 und im Erstbescheid 2010 als Werbungskosten anerkannten Zinsen (2007: 3.108,15 Euro; 2008: 3.723,01 Euro; 2009: 1.137,79 Euro und 2010: 1.547,39 Euro) jedoch aus nachstehenden Erwägungen zu erhöhen:

Aus der von der Bf. vorgelegten, aktenkundigen Prognoserechnung ist ersichtlich, dass die Zinsen unter dem Titel "Zinsen/Eigenverbrauch" bereits um 33 % gekürzt wurden und diese gekürzten Beträge (2007: 9.640,66 Euro; 2008: 11.547,79 Euro und 2009: 3.529,77 Euro) sind in den Beilagen zu den Feststellungserklärungen 2007 bis 2009 als Werbungskosten zum Abzug gebracht worden.

Da in den Beschwerdeentscheidungen die Kürzung in Höhe von 38 % für die nicht nachgewiesene Darlehensverwendung und die weitere Kürzung von 48 % für den privat genutzten Liegenschaftsanteil von den bereits um 33 % gekürzten Zinsen vorgenommen wurde, kommt es zu einer doppelten Kürzung, die sich als nicht sachgerecht erweist. Dieser Umstand ist dem Finanzamt Graz-Stadt in Wahrung des Parteigehörs zur Abgabe einer allfälligen Stellungnahme mit E-Mail vom 11. August 2014 mitgeteilt worden. In der Antwortmail vom 11. August 2014 sind die vom Bundesfinanzgericht beabsichtigten, ziffernmäßig bekannt gegebenen Änderungen der als Werbungskosten anzuerkennenden Zinsen zustimmend zur Kenntnis genommen worden.

Demnach ist für die Vornahme der infolge nur teilweise nachgewiesenen Verwendung der Darlehensbeträge für Zwecke der Vermietung erforderlichen Kürzungen von den ungekürzten Zinsenbeträgen lt. Prognoserechnung (2007: 14.389,04 Euro; 2008: 17.235,51 Euro und 2009: 5.268,31 Euro) auszugehen.

Davon sind lediglich die auf die Anschaffung des Mietobjektes entfallenden Beträge (= Kürzung um 38 % - in Vorlageanträgen unbestritten) anzuerkennen: 2007: 8.921,20 Euro; 2008: 10.686,02 Euro und 2009: 3.266,35 Euro.

Da die vorhin genannten Beträge infolge der in den Vorlageanträgen unbestrittenen Privatnutzung des Mietobjektes im Ausmaß von 48 % gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu kürzen sind, ergeben sich nachstehende, gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähige Zinsenbeträge: 2007: 4.639,02 Euro; 2008: 5.556,73 Euro und 2009: 1.698,50 Euro.

Hinsichtlich des Streitjahres 2010 erhöhen sich unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen die im angefochtenen Bescheid als Werbungskosten anerkannten Schuldzinsen in Höhe von 1.547,39 Euro auf 2.313,35 Euro.

Bezüglich der übrigen, unbestrittenen Kürzungen (48 % Privatanteil von der Absetzung für Abnutzung und von den übrigen Werbungskosten) ergeben sich gegenüber den Beschwerdeentscheidungen 2007 bis 2009 und gegenüber dem Einkommensteuerbescheid 2010 keine Änderungen.

Der Rüge der Bf., dass den bekämpften Bescheiden jegliche Begründung fehle, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Abgesehen davon, dass Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können - daher kann zB die Begründung

einer Beschwerde vor Entscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 93, Tz 16 und die dort zitierte Judikatur) - erweist sich diese Rüge insofern als unberechtigt, da in der Begründung der angefochtenen Bescheide ausdrücklich auf die mangelnde Mitwirkung im Ermittlungsverfahren Bezug genommen wird. Zur Feststellung des Finanzamtes, dass "die Veranlagung, wie angekündigt, lt. Aktenlage erfolgt" ist auf die E-Mail des Finanzamtes vom 29. Oktober 2010 an die bevollmächtigte Vertreterin zu verweisen, in der unter letztmaliger Fristsetzung zur Vorlage der Unterlagen (ua. Darlehensverträge und Kaufvertrag) die Veranlagungen nach der Aktenlage in Aussicht gestellt wurden.

Der Vorwurf, es seien keine gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide ergangen, was verwaltungsüblich und vom Gesetzgeber vorgesehen sei, erweist sich aus nachstehenden Gründen als unberechtigt:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Abgaben- und Feststellungsbescheide dürfen nur dann vorläufig erlassen werden, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 200, Tz 1 und 20).

Da das Finanzamt nach Prüfung der vorgelegten Prognoserechnung offenkundig keine Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft hatte, sind die angefochtenen Bescheide mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 200 Abs. 1 BAO - nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zutreffend - mit endgültiger Wirksamkeit ergangen.

Weshalb diese gesetzeskonforme Vorgangsweise des Finanzamtes einen "willkürlichen Ausschluss etwaiger Verfahrensrechte" bedeuten sollte, ist unerfindlich.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen ergeben sich hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nachstehende Änderungen:

	2007	2008	2009	2010
Zinsen lt. BVE	3.108,15	3.723,01	1.137,79	
Zinsen lt. angef. Bescheid				1.547,39
Zinsen lt. Erkenntnis	4.639,02	5.556,73	1.698,50	2.313,35



Einkünfte mindert. Erkenntnis	530,87	1.833,72	560,71	765,96

	2007	2008	2009	2010
Einkünfte V +V lt. BVE	373,03	5.038,17	5.969,45	
Einkünfte V +V lt. angef. Bescheid				8.209,50
abzüglich Einkünfte mindert. Erkenntnis	-1.530,87	-1.833,72	-560,71	-765,96
Einkünfte V+V lt. Erkenntnis	-1.157,84	3.204,45	5.408,74	7.443,54

### **Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich beim Streitpunkt um eine Sachverhaltsfrage; somit ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 18. August 2014