

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch StB Manfred Moog, Mohsgasse 11 Tür 3, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 21.10.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 20.9.2011, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

I. Betreffend Einkommensteuer der Jahre 2008 und 2009 wird der Beschwerde gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im Sinne der Beschwerdevorentscheidungen vom 18.6.2017 abgeändert, die einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bilden.

II. Betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2008 und 2009 wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer erzielte in den Streitjahren hauptberufliche Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Arzt sowie - hier verfahrensgegenständlich - nebenberufliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch Vermietung von zunächst acht Wohnungen eines im Eigentum des Beschwerdeführers befindlichen Wohngebäudes.

Im Jahr 2008 wurde am gegenständlichen Wohngebäude eine Sockelsanierung samt Dachgeschoßausbau durchgeführt, wodurch im Dachgeschoß des Wohngebäudes zwei zusätzliche Wohnungen als Mietobjekte entstanden sind.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der streitgegenständlichen Jahre 2008 und 2009 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer des Beschwerdeführers wurde ua festgestellt:

"Nach Fertigstellung des DG-Ausbaues (Kollaudierung Jänner 2009) erfolgt eine Vermietung an [RR] (Sohn des Alleineigentümers) ab 1.1.2009.

Mietvertrag mit [RR]

Ausgewiesene Vertragsdaten laut der Außenprüfung vorgelegtem Mietvertrag vom 25.10.2008:

Wohnungskategorie A bestehend aus Vorraum, Küche mit kleiner Terrasse, Wohnsalon, Schlafzimmer, Bad mit Badewanne und Dusche, WC, südseitiger Terrasse im 2. Geschoß, offener Galerie, Zimmer im 2. Geschoß und Abstellnische Gesamtausmaß der Mieträumlichkeiten (Innenraum) beträgt 99,63 m² - ein Kellerabteil wird mitvermietet.

Mietdauer: Mietverhältnis beginnt am 1.1.2009 und wird auf unbefristete Zeit abgeschlossen.

Mietzins:

<i>Hauptmietzins (ohne Befristung)</i>	<i>768,72</i>
<i>Betriebskosten-Pauschale</i>	<i>231,28</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>100,00</i>
<i>= Gesamt</i>	<i>1.100,00</i>

Wertsicherung: Wertbeständigkeit des Pauschalmietzins nach Maßgabe der in § 16 Abs 6 MRG vorgesehenen Valorisierung. Die Weitergabe, Untervermietung oder sonstige Überlassung der Bestandsräume an Dritte ist ausdrücklich gestattet.

Auf die Mietwohnung entfallende Hausbetriebskosten: 13,90% und Liftbetriebskosten 16,30%.

[...]

Zentralmelderegister - Meldestand

Laut Zentralmelderegister liegen für Top 10 folgende Meldungen vor:

[TK] — Hauptwohnsitzmeldung seit 24.2.2009 - Unterkunftgeber: Hausinhabung Mr. [Bf]

[RR] - keine Meldung für Top 10 (Stichtagszeitraum Mai 2011) vorhanden (laut Vorhallsbeantwortung des steuerlichen Vertreters im Zuge der Durchführung der Außenprüfung: Herr [RR] hat bisher die Meldung wegen Arbeitsüberlastung verabsäumt. Herr [RR] lebt in Top 10 gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin Frau [TK]).

[...]

Steuerliche Feststellung laut Außenprüfung

Seitens der Außenprüfung wurde das Mietverhältnis für Top 10 als nicht fremdüblich eingestuft.

Gründe für die Einstufung des Mietverhältnisses als nicht fremdüblich:

Der freie Hauptmietzins mit Euro 7,72/m² wurde zum Vergleich mit dem Mietverhältnis von Top 9 seitens der Außenprüfung als zu gering gewertet (Mietzins HMZ 768,72 : 99,63m²= 7,72/m²). Für Top 9 erfolgte ein HMZ-Ansatz in Höhe von Euro 10,36/m² bzw. Euro 9,70/m² (ohne Garagenplätze) bei Vorliegen eines befristeten Mietvertrages für Top 9.

Mietvertragsdaten für Top 9 mit Mieterin [X] vom 6. 7. 2009:

Hauptmietzins (ohne Befristung)	1.366,52
- 25% Befristungsabschlag	-341,63
= Hauptmietzins bei Befristung	1.024,89
+ Betriebskosten-Pauschale	229,66
+ Umsatzsteuer	125,45
= Gesamt	1.380,00

Die gänzliche oder teilweise Weitergabe, Untervermietung oder sonstige Überlassung der Bestandsräume an nicht berechnigte Dritte ist nicht gestattet.

Das Mietverhältnis beginnt am 1. 8.2009 und wird auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen.

Schriftliche Stellungnahme seitens des Steuerpflichtigen betreffend Hauptmietzinshöhe:

Durch die thermischen Probleme (bis zur Grenze des Unzumutbaren) hat das Dachgeschoss nur einen sehr eingeschränkten Mietwert. Dieser Umstand ist in der Festsetzung der derzeitigen Miethöhe von Top 9 und Top 10 eingerechnet.

Laut Außenprüfung:

Bei Abschluss des Mietvertrages mit Top 10 lag dieser Umstand noch nicht vor (Abschluß des Vertrages erfolgte am 25.10.2008) — ein Hinweis auf diesen Umstand erfolgte nicht im Mietvertrag mit Hr. [RR].

Weitere Gründe für Einstufung des Mietvertrages als nicht fremdüblich:

Eine Befristung des Mietvertrages für Top 10 liegt laut Mietvertrag nicht vor - für Top 9 erfolgte jedoch eine Befristung (auf Dauer von 5 Jahren) aus. Trotz eines Befristungsabschlages weist Top 9 einen höheren Mietzins/m² gegenüber Top 10 aus.

Die am freien Markt erzielbaren Preise liegen für Ausstattungen wie Top 10 wesentlich höher - es wird auf die entsprechenden Inserate wie "wohnet. at" verwiesen.

Weiters weist die Mietzinsliste für die Liegenschaft [Y] höhere Hauptmietzinse aus, als den für Top 10 verrechneten Hauptmietzins (siehe Top 7 und Top 8 - diese Wohnungen sind keineswegs höherwertiger als die vorliegenden Dachgeschosswohnungen).

Mietersuche vor und nach Beendigung des Dachgeschossausbaues: Laut schriftlicher Stellungnahme des Steuerpflichtigen vom 21.6.2011, erfolgte für Top 10 keine Mietersuche. Eine Fremdvermietung und damit einen höher erzielbaren Mietpreis zu erzielen, wurde nach Ansicht der Außenprüfung offenbar unterlassen bzw. nicht in Erwägung gezogen.

Auszuq aus dem Vorhaltsverfahren mit dem Steuerpflichtigen - Beantwortung erfolgte schriftlich:

Mietersuche nach Beendigung des DG-Ausbaues: Erfolgte nicht.

Ermittlung des HMZ iHv 7,72: Der marktübliche Mietpreis einer Dachgeschosswohnung abzüglich Abschlag, da die Wohnung im Sommer bis zu 38 Grad heiß wird.

Keine Befristung: Die Befristung der Verträge liegt im Ermessen des Vermieters.

Keine Meldung auf Top 10: Herr [RR] hat bisher die Meldung wegen Arbeitsüberlastung verabsäumt. Wir haben ihn auf dieses Meldevergehen hingewiesen.

Fr. [TK]: Herr [RR] lebt in Top 10 gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin Frau [TK].

PKW-Abstellplatz 2

Vorschreibung 10%: Derzeit wird für die Leerstehung keine Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Nur BK-Vorschreibung: Keine Mietvorschreibung da derzeit Leerstehung

Nutzung ab Fertigstellung: Der Parkplatz war als Beigabe bzw. Zuckerl für die DG Wohnung Top 9 gedacht, daher Leerstehung bis zur Vermietung 1.8.2009.

Angebot an andere Mieter: Nein, wegen der oben genannter Überlegung. Nach Auszug von Frau [X] war an eine eigenständige Vermarktung des Stellplatzes gedacht. Wegen Arbeitsüberlastung ist Herr [Bf] jedoch derzeit noch nicht dazu gekommen.

Stellungnahme/Einwendungen vor Abhaltung der Schlussbesprechung:

Hinsichtlich der im Schreiben vom 5.9.2011 dargelegten Gründe betreffend Fremdüblichkeit des Mietvertrages (Inkludierung von 2 Stellplätzen im damaligen Mietvertrag Top 9 - nach Bereinigung ergibt sich ein HMZ iHv Euro 833,52 zu Euro 768.72, Zusatzkosten für Top 9 von Euro 3.200,- für Eckbadewanne, etc.) können die Einstufung des Mietverhältnis für Top 10 als nicht fremdüblich zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses nach Ansicht der AP nicht entkräften (die Zusatzkosten entsprechen ca. 1,8% der Errichtungskosten für Top 9)."

Sodann ermittelte die belangte Behörde die steuerlichen Auswirkungen auf die Jahre 2008 und 2009 infolge Ausscheidens der Wohnung TOP 10.

Infolge dieser Feststellungen erließ die belangte Behörde (nach Wiederaufnahme der Verfahren) die hier angefochtenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 samt einer Nachzahlung bzgl Einkommensteuer 2008 iHv 4.929,10 €, bzgl Einkommensteuer 2009 iHv 309,53 €, bzgl Umsatzsteuer 2008 iHv 31.612,07 € und bzgl Umsatzsteuer 2009 iHv 7.210,39 €.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Bescheide das damalige Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass Werbungskosten für ein Darlehen von der Frau des Beschwerdeführers iHv 110.000 €, welches zur Finanzierung der Sockelsanierung aufgenommen wurde, zu berücksichtigen seien und zudem die Vermietung des strittigen DG-TOP 10 - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - als fremdüblich einzustufen und daher die damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten und Vorsteuern anzuerkennen seien.

In einer Ergänzung zur Berufung übermittelte der Beschwerdeführer eine Kostenaufstellung der Bank, welche für das Jahr 2008 Gebühren iHv 3.014,60 € und für das Jahr 2009 Gebühren iHv 58,32 € als zusätzliche Werbungskosten belegen sollten.

In Folge erließ die belangte Behörde eine Beschwerdeverentscheidung, in welcher sie hinsichtlich der Einkommensteuer dem Rechtsmittel insoweit teilweise stattgab, als die nachträglich geltend gemachten Aufwandszinsen im Ausmaß von 85,63% anerkannt wurden.

Im Übrigen wurde das nunmehr als Beschwerde zu behandelndes Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

"Hinsichtlich des der Beschwerdeverentscheidung zugrundliegenden Sachverhalts wird auf die Feststellungen „Vermietung und Verpachtung [Y] 21“ im BP-Bericht vom 20.09.2011 verwiesen. Ein Vergleich der Hauptmietzinse ergab dass die Dachgeschoßwohnung TOP 9 [richtig: TOP 10] um 7,72 EUR pro qm unbefristet, die Wohnung TOP 10 [richtig: TOP 9] (trotz 25%igen Befristungsabschlags) um 10,36 EUR pro qm vermietet wurde. Laut Mietvertrag beläuft sich der Hauptmietzins der Wohnung TOP 10 [richtig: TOP 9] — ohne Befristungsabschlag - auf 1.366,52 EUR, demnach 13,81 EUR pro qm.

Die behauptete Mitvermietung der Garagenplätze blieb unbewiesen, sie sind im Mietvertrag nicht enthalten und in den Mietzinsabrechnungen als Leerstehungen ausgewiesen. Die in der Beschwerde angeführte Korrespondenz bezieht sich auf den Schriftverkehr der steuerlichen Vertretung mit dem Betriebsprüfer.

Eingewendet wird zur Vergleichbarkeit der beiden Wohnungen, die bessere Raumaufteilung der TOP 9 und ein Mehraufwand für die Badezimmersausstattung. Aus den vorgelegten Wohnungsplänen ist eine bessere Raumaufteilung der TOP 9 nicht erkennbar. Ein Vergleich der gesamten Sonderausstattungen in den beiden Wohnungen liegt nicht vor. Aber selbst ein Mehraufwand von 3.200,- EUR würde eine Mietzinsabweichung von 25% nicht rechtfertigen.

Auch ist aus der zitierten UFS Entscheidung nichts zu gewinnen, weil im dortigen Fall nicht vergleichbare Wohnungen vorlagen.

Überdies zeigt ein Vergleich mit anderen Wohnungen im Haus (TOP 6, 7, 8), die nicht so gut gelegen sind, keine Terrassen aufweisen und befristet vermietet wurden, dass hier höhere qm Preise verrechnet wurden. Das Finanzamt geht daher davon aus, dass die Vermietung der TOP 9 [richtig: TOP 10] der Höhe nach nicht fremdüblich ist."

Nach Einbringung eines Vorlageantrages gegen diese Beschwerdeentscheidung seitens des Beschwerdeführers, legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akten dem Gericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die vom Beschwerdeführer nachträglich geltend gemachten Zinsen und Gebühren hinsichtlich des Darlehens zur Finanzierung der Sockelsanierung wurden von diesem tatsächlich entrichtet.

Bei der Vermietung der gegenständlichen DG-Wohnung Top 10 zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Sohn handelt es sich um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen, der dem Fremdvergleich nicht standhält.

2. Beweiswürdigung

Die tatsächliche Entrichtung der Zinsen und Gebühren durch den Beschwerdeführer hinsichtlich des von seiner Frau erhaltenen Darlehens konnte durch die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegte Bestätigung der Frau des Beschwerdeführers ausreichend glaubhaft gemacht werden.

Hinsichtlich der Feststellung der - aus steuerlicher Sicht - Fremdunüblichkeit der Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers an seinen Sohn, wird auf die beweiswürdigen Ausführungen der belangten Behörde zunächst im Prüfungsbericht und sodann insbesondere in der (gesonderten Begründung

der)Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Soweit der Beschwerdeführer in seiner Berufung eine Mitvermietung von zwei Garagenplätzen iZm der Vermietung des Referenz-DG-TOP 9 behauptete, konnte er dessen tatsächliches Vorliegen nicht ausreichend glaubhaft machen, wobei auf die sich aus § 115 Abs 1 letzter Satz BAO ergebende Beweisvorsorgepflicht hingewiesen wird (vgl ErläutRV 1660 BlgNR XXV. GP, 24). Gegen die dbzgl nochmalige Feststellung der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung findet sich keine Entgegnung im Vorlageantrag, wobei auf den Vorhaltscharakter einer Beschwerdevorentscheidung hingewiesen wird (vgl bereits *Stoll*, BAO-Kommentar, 2713 samt Judikaturnachweisen und zB VwGH 16.10.2014, Ra 2014/16/0026). Die in der Berufung unter "aktueller Vergleich" dargestellte Vermietungssituation seit 1.8.2011 muss für die Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung in den Streitjahren 2008 und 2009 schon aus zeitlichen Gründen ins Leere gehen. Auch sonst vermögen die Berufungsausführungen bzw unbelegten Berufungsbehauptungen nicht die in freier Beweiswürdigung getroffenen Feststellungen der belangten Behörde zu widerlegen. Schließlich wurde auch den beweiswürdigenden Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung zu den behaupteten unterschiedlichen Ausstattungsmerkmalen und der Raumaufteilung der beiden DG-TOPs 9 und 10 bzw einem Vergleich mit anderen Wohnungen im gegenständlichen Wohngebäude des Beschwerdeführers in keiner Weise im Vorlageantrag entgegengetreten (vgl nochmals VwGH 16.10.2014, Ra 2014/16/0026). Soweit die unbestrittene Feststellung der belangten Behörde, dass allein dem Sohn des Beschwerdeführers eine Untervermietung erlaubt, allen anderen Mietern jedoch untersagt wurde, vom Beschwerdeführer mit dem Hinweis auf das Ermessen des Vermieters kommentiert wird, ist auch dies nicht geeignet, eine Fremdüblichkeit der Vermietung glaubhaft zu machen.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Beschwerdestattgabe)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor der Steuerpflichtige noch Einnahmen aus einer Vermietungstätigkeit im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt, wie unter den gleichen Voraussetzungen auch Vorsteuern schon vor der Erzielung

von Entgelten aus einer Vermietungstätigkeit im umsatzsteuerlichen Sinn abziehbar sein können. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten (Vorsteuern) vor der Erzielung von Einnahmen (Entgelten) aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (Entgelterzielung) entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann, weil der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist (vgl. VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013).

Da die nachträglich geltend gemachten Zinsen und Gebühren im Zusammenhang mit der Finanzierung der Sockelsanierung und des Dachgeschossausbaus die obigen Kriterien erfüllen, stellen diese (auch bereits) in den streitgegenständlichen Jahren 2008 und 2009 steuerlich maßgebliche Werbungskosten dar, die die belangte Behörde zu Recht zum Abzug anerkannt hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Beschwerdeabweisung)

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und schließlich zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen auch abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich, vgl. zB VwGH 24.02.1999, 96/13/0201; VwGH 29.11.2000, 95/13/0004; VwGH 24.06.2009, 2009/15/0104 und VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135, mwN).

Das Mietverhältnis der Wohnung TOP 10, welches vom Beschwerdeführer mit dessen Sohn eingegangen wurde, hielt nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen in einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände dem Fremdvergleich nicht stand. Da somit die von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für eine Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen in den Streitjahren 2008 und 2009 nicht zur Gänze erfüllt wurden, lag hinsichtlich der Vermietungstätigkeit des DG-TOP 10 keine steuerlich anerkannte Einkunftsquelle vor. Wenn vor diesem Hintergrund die belangte Behörde die mit dem DG-TOP 10 zusammenhängenden Einnahmen wie Ausgaben (Werbungskosten/Vorsteuern) im Zuge der Festsetzung der gegenständlichen Einkommensteuer und der Umsatzsteuer unberücksichtigt gelassen hat, kann darin keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 24.02.1999, 96/13/0201, VwGH 29.11.2000, 95/13/0004, VwGH 24.06.2009, 2009/15/0104).

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Dezember 2018