

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X . betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 sowie Umsatzsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist in anhängigen Verfahren die steuerliche Anerkennung der Vermietung einer vom Beschwerdeführer (Bf) im Dez. 2007 erworbenen und kurz danach unbefristet an einen Sohn vermieteten Eigentumswohnung in Wien/99.Bezirk als Einkunftsquelle im Sinne der abgabenrechtlichen Bestimmungen.

Das Finanzamt X (FA) vertritt in den angefochtenen Bescheiden den Standpunkt, das Mietverhältnis des Bf mit seinem Sohn sei aufgrund des außerordentlich geringen Mietentgelts nicht fremdüblich. Zudem wären wegen der niedrigen Mieteinnahmen kontinuierliche Verluste aus der Vermietung zu erwarten, sodass für den abgabenrechtlich maßgeblichen Zeitraum von 20 Jahren von einem Gesamtwerbungskostenüberschuss auszugehen sei.

Als im maßgeblichen Zeitraum für Wien/99.Bezirk marktübliche Miethöhe erachtet das FA „nach umfangreichen Ermittlungen“ einen monatlichen „Hauptmietzins“ inkl. Betriebs- (BK) und Heizkosten (HK) von ca. 10,- € bis 12,- €/m², der sich „mindestens“ aus einem Richtwertzins von 6,01 € (netto), einem BK-Anteil von 1,76 €, einem HK-Anteil von 1,32 € und der Umsatzsteuer (USt) zusammensetze.

Der Bf bringt im Rechtsmittel gegen diese Bescheide vor, die strittige Wohnung, die er zur „zusätzlichen Stütze seiner Altersversorgung“ angeschafft habe, sei sowohl zu fremdüblichen Bedingungen an den Sohn vermietet worden, als auch binnen 20 Jahren objektiv ertragsfähig. Das eingesetzte Fremdkapital werde planmäßig bis 2014 zur Gänze zurückbezahlt sein und nach seiner Prognoserechnung werde binnen 20 Jahren ein deutlich positives Gesamtergebnis erzielt werden („zumindest € 11.213,56“).

Der für seine Erwerbsentscheidung ausschlaggebende günstige Kaufpreis der Wohnung sei auf einen schlechten Zustand sowohl der Wohnung als auch des ganzen Hauses zurückzuführen gewesen, der eine Vermietung nur „zu sehr niedrigen Mietsätzen“ ermöglicht habe. Zudem sei in den Anfangsjahren (2008-2011) mit „zahlreichen Instandhaltungsarbeiten“ zu rechnen gewesen (deren Kosten in seiner Prognoserechnung entsprechend berücksichtigt worden seien).

Im Zeitpunkt der Vermietung an seinen Sohn (ab März 2008) sei ein Zimmer der Wohnung wegen eines Wasserschadens nicht benutzbar gewesen. Unter Ausklammerung der darauf entfallenden Nutzfläche und Berücksichtigung eines Abschlags wegen der schadensbedingt erschwerten Vermietbarkeit sowie wegen Fehlen eines Lifts, sei die mit dem Sohn vereinbarte Miethöhe angemessen und mit einem Richtwertzins vergleichbar gewesen. Im Übrigen sei mit dem Sohn eine Anhebung der Miete nach Abschluss der Instandhaltungsarbeiten vereinbart worden.

Dem Ermittlungsergebnis des FA zur angemessenen Mietzinshöhe hält der Bf einen tatsächlich maßgeblichen „Richtwertzins“ von 8,41 €/m² entgegen, dem (auf Basis einer reduzierten Nutzfläche von 58 m² wegen der schadensbedingten Unbenutzbarkeit eines Zimmers) ein mit dem Sohn vereinbartes Nutzungsentgelt von 8,62 €/m² gegenüberstehe. Selbst bei einer Nutzfläche von 80 m² erreiche das vom Sohn zu bezahlende Nutzungsentgelt mit einem Wert 6,25 €/m² eine Höhe, die nach der Angehörigenjudikatur des VwGH in einem akzeptablen Toleranzbereich gelegen sei, zumal bei seiner Vermietung ein Abschlag wegen des fehlenden Lifts (8%) und wegen der erschwerten Vermietbarkeit aufgrund des Wasserschadens zu berücksichtigen wären.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I.) Auf Basis der vorgelegten abgabenbehördlichen Verfahrensakten und des Ergebnisses der ergänzend durchgeführten gerichtlichen Ermittlungen (Vorhaltverfahren mit dem Bf; Recherchen in den abgabenbehördlichen Datenbanken, im Grundbuch und ZMR) legt das BFG der rechtlichen Beurteilung im anhängigen Verfahren folgenden als erwiesen erachteten Sachverhalt zu Grunde:

Der seit 2005 durchgehend steuerlich vertretene Bf, geb. 1941, Akademiker mit technischer Ausbildung, Alleinverdiener und Vater von sieben Kindern (geb. 1969-1991, 2007/2008 FB-Bezug für 3 bzw. 2 Kinder), erzielte im Verfahrenszeitraum ansehnliche Pensionseinkünfte nach einem langjährig in gut dotierter Position für eine öffentliche Einrichtung ausgeübten Dienstverhältnis. Daneben erklärt er seit seiner Pensionierung im Jahr 2003 auch Einkünfte aus einer - vorwiegend mit negativem Besteuerungsergebnis - ausgeübten Beratertätigkeit.

Seit 1997 versteuert der Bf zudem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den Abgabenerklärungen 2007/2008 wies er zwei vermietete Eigentumswohnungen in 9999 Wien aus (die Vermietung einer weiteren, von den Eltern im Jahr 2005 geerbten und seither vermieteten Wohnung in Graz, H.-Straße blieb unerwähnt).

Nach dem Verfahrensergebnis hat der Bf eine langjährige private Nahebeziehung zu Wien. Sowohl dessen Gattin als auch alle seine Kinder sind in Wien geboren. Anfang der 1980iger Jahre erwarb der Bf eine Eigentumswohnung in 9999 Wien, T.-Straße, in der sich bis Mai 2004 ein (weiterer) Wohnsitz der Familie befand (sowohl der Bf als auch dessen Gattin und vier seiner Söhne hatten lt. ZMR langjährig behördliche Nebenwohnsitze an dieser Adresse). In einer Eingabe an das FA vom April 2012 verweist der Bf auf das „frühere Wohnviertel in 9999 Wien“. Kurz nachdem der Bf in der Anfang Mai 2004 eingereichten Einkommensteuer- (ESt-) Erklärung 2003 seine Vermietungseinkünfte erstmals explizit der Wohnung „9999 Wien C.-Straße“ zugeordnet hatte, wurden die Wiener Nebenwohnsitze der Familienmitglieder einheitlich bei der Meldebehörde abgemeldet und zugleich im Grundbuch eine entsprechende Adressenänderung beim Bf durchgeführt.

Festzuhalten ist, dass die Adressen 9999 Wien, T.-Straße und 9999 Wien C.-Straße einem einheitlichen Gebäudekomplex im 99. Wiener Gemeindebezirk zuzuordnen sind und sich auf dieselbe Wohnung beziehen.

Vom 14.Dez.2007 bis Sept.2008 befand sich lt. ZMR in der Wohnung 9999 Wien, T.-Straße der (einzige) behördliche Hauptwohnsitz (HW) von Alexander und Marion H., deren monatliches Mietentgelt von 1.200,- € in den vom Bf vorgelegten Bankkontoauszügen des Jahres 2008 als regelmäßige Einnahmenezuflüsse aufscheinen. Der Bf weist in der ESt-Erklärung 2008 entsprechende Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung „9999 Wien C.-Straße“ aus. Die Verfahrenslage bietet keine Anhaltspunkte für ein familiäres Naheverhältnis dieser Mieter zum Bf.

Vor diesem Hintergrund geht das BFG davon aus, dass Alexander und Marion H. die Wohnung des Bf in 9999 Wien, T.-Straße (= 9999 Wien, C.-Straße) gemietet hatten und (zumindest) im Zeitraum ihrer behördlichen Meldung dort auch tatsächlich wohnhaft waren.

Den Abgabenerklärungen des Bf ist zu ersehen, dass er die Wohnung in 9999 C.-Straße auch nach Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Ehepaar H. zur Erzielung von Mieteinkünften verwendete, bevor er sie im Okt. 2012 im Schenkungsweg seiner Gattin übertrug (bereits im März 2012 hatte der Bf im Übrigen die von den Eltern geerbte Wohnung in Graz, H.-Straße seinem Sohn R. geschenkt).

Die verfahrensgegenständliche Eigentumswohnung in 9999 Wien, A.-Straße erwarb der Bf mit Kaufvertrag (KV) vom 19.Dez.2007 um einen zur Gänze fremdfinanzierten Kaufpreis von 128.000,- € (Kredit der Y-Bank vom 2.Jänner 2008 über 130.000,- €).

Das zu Beginn der 1960iger Jahre ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel errichtete Mehrparteienhaus in sehr guter Infrastrukturlage (Versorgungseinrichtungen des tgl. Bedarfs, öffentliche Verkehrsmittel, Arzt/Apotheke fußläufig) unterliegt nicht den Mietzinsbeschränkungen des MRG (vgl. Grundbuch, Bf-Eingaben April 2012 und April 2017/Anlage 7.2, Vermietungsanzeige für eine Wohnung im 2.OG des Hauses auf Facebook 2010, V-Akt S. 76).

Im Dezember 2007 befand sich das Gebäude in der A.-Straße, das weder über einen Starkstromanschluss noch über einen Personenaufzug verfügt, in einem sanierungsbedürftigen Erhaltungszustand (lt. Protokoll zur Eigentümerversammlung vom 7. Mai 2008 Kostenschätzung der zuständigen Hausverwaltung (HV) für durchzuführende Dach-, Terrassen-, Fassaden-, Garagen- und Hofsanierung 247.800,- € bzw. lt. handschriftlicher Protokollbeilage sogar 263.100,- €, bei einem Stand der Reparaturrücklage von rd. 65.000,- €).

Auch bei der vom Bf erworbenen 3-Zimmer Wohnung W 13 im 3. Stock des Hauses (rd. 80 m² Nutzfläche/Nfl, Vorraum, Küche, Esszimmer, 2 Schlafzimmer, Bad, WC – gemäß. Mietvertrag P. v. 14. Juli 2011) bestand Sanierungsbedarf, der lt. Bf unter maßgeblicher Mitwirkung von Familienmitgliedern behoben wurde.

Die vom Bf vorgebrachte Sanierung der Wohnung bis Sept. 2008 mit einem Kostenaufwand von 20.000,- € (mehr oder weniger) ist den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen allerdings nicht zu entnehmen.

Nach den Unterlagen aus dem abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren betrafen die Arbeiten an der Wohnung v.a. die Sanierung der Sanitärräume, die Erneuerung von Laminatböden und der Küchengeräte, weiters Malerarbeiten sowie die Möblierung des Schlafzimmers und eines Arbeitsplatzes (Letztere lt. Rechnungen vom Sohn J. finanziert) und wurden vorwiegend im Jänner und Februar 2008 durchgeführt. Einzelne Ausgabenbelege (z.B. Vorhänge, Badewanne) stammen vom Mai bzw. Juli 2008.

Lt. ESt-Erklärung 2008 fielen für diese Maßnahmen Kosten von rd. 5.575,- € netto an (incl. Kosten für als GWG erfasste Einrichtungsgegenstände).

Eine Verteilung von sanierungsbedingtem Instandsetzungsaufwand nach § 28 Abs.2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) ist den Abgabenerklärungen nicht zu entnehmen. Ebenso wenig weist das Anlageverzeichnis einen Zugang aus (die AfA-Beträge resultieren ausschließlich aus den Anschaffungskosten des Mietobjekts; eine Abschreibung von nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten oder von Einrichtungs-/Ausstattungsgegenständen scheint nicht auf).

Die vom Bf im April 2012 genannten „Gesamtkosten“ von rd. 150.000,- € (offenbar gemeint für Anschaffung und Sanierung der Wohnung) sind daher nicht nachvollziehbar. Soweit Familienmitglieder gratis Arbeitsleistungen erbrachten, fehlt es naturgemäß an einem Aufwand beim Bf.

Ende Oktober 2008 wurde der lt. Bf zunächst auf Kontokorrentbasis eingeräumte Kredit vom 2. Jänner 2008 in einen Abstattungskredit in Höhe von 131.500,- € überführt (Privatrealkreditvertrag der Y-Bank vom 28. Okt. 2008 mit 12jähriger Laufzeit und 5 5/8%p.a. Anfangsverzinsung mit EURIBOR-Bindung ab 1/2009).

Neben jenem Sanierungsbedarf, den der Bf mit Hilfe seiner Familie behob, war eines der beiden Schlafzimmer (22 m² Nfl.) in der Wohnung A.-Straße/W 13 von einem Wasserschaden als Folge einer undichten Terrasse im darüber liegenden Geschoß betroffen.

Die durchnässte Stelle an der Schlafzimerdecke war dem Bf beim Erwerb der Wohnung bekannt. Eine Überprüfung der Angaben der Verkäuferin zur Schadensursache und Schadensbehebung (bereits behobener Altwasserschaden) führte der Bf erst nach dem Erwerb durch (erste Anfrage an die HV per Mail vom 27.Dez.2007). In der Folge stellte sich heraus, dass die Ursache für den Wassereinbruch von der darüber liegenden Terrasse bis zum Verkauf keineswegs behoben worden war.

Die anschließende Sanierungsphase im Auftrag der Wohnungseigentumsgemeinschaft (WEG) umfasste mehrere Versuche zur Schadensbehebung und dauerte schließlich bis Sommer 2009 (Rechnung vom 21.Aug.2009 für Malerarbeiten). Für den Bf war damit, neben der Leistung eines einmaligen Barzuschusses (anteilig von voraussichtlich 20.000,- € für die gesamte WEG), eine Verdoppelung der monatlichen Beiträge zur Reparaturrücklage ab Juli 2008 (von 93,52 € auf 187,04 €) verbunden (Protokoll zur WEG-Sitzung vom 7.Mai 2008).

Den vom Bf im abgabenbehördlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen über die Maßnahmen zur Beseitigung des Wasserschadens ist zu entnehmen, dass die HV im Zeitraum zwischen 27.Jänner und 17.Juli 2008 erste Sanierungsmaßnahmen veranlasst hatte, die sich allerdings bereits nach kurzer Zeit als unwirksam erwiesen hatten (Bf-Mails an die HV vom 27.Jänner und 17.Juli 2008; Schreiben an die HV v. 14.9.2008/Beil.1 zur Berufung).

Eine Unbenutzbarkeit des betroffenen Zimmers geht weder aus diesem Schriftverkehr noch aus anderen Verfahrensunterlagen hervor (insbesondere auch nicht aus den der Abgabenbehörde übermittelten Fotos zum Wasserfleck an der Decke bzw. dem davon betroffenen Zimmer).

Mit Mietvertrag (MV) vom 28.Februar 2008 vermietete der Bf seine Wohnung in der A.-Straße ab März 2008 um ein monatliches Gesamtentgelt von 550,- € (brutto) unbefristet an seinen Sohn J. (geb. 1982; FB-Bezug des Bf bis 2/2008), der nach Beendigung seines Studiums an der TU Graz (Diplomprüfung 11/2007) Anfang 2008 seine berufliche Laufbahn mit einem Dienstverhältnis in Wien begonnen hatte (lt. Unterlagen zur ESt-Veranlagung des Sohnes für 2008 Außendiensttätigkeit für FirmaX. ab 1.1.2008; 3-6/2008 Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung eines ledigen Arbeitnehmers).

Das als freier Mietzins nach § 16 MRG für eine Wohnung der Kategorie A vereinbarte Nettoentgelt von mtl. 6,17 €/m² (lt. MV § 1: 81 m² Nfl.) umfasste neben der Wohnungsmiete auch die Miete für diverse Einrichtungsgegenstände (MV § 9) sowie die Heiz- und Betriebskosten (MV § 3). Das Mietentgelt wurde wertgesichert (5%VPI 1996 ab 3/2008), eine Kautions wurde nicht vereinbart.

Der Sohn bestätigte die Übernahme der Wohnung in ordnungsgemäßem Zustand und übernahm die Verpflichtung zu deren Wartung und Instandhaltung (MV § 6).

Ein Hinweis auf einen Wasserschaden oder die Unbenutzbarkeit eines Zimmers ist dem MV vom 28.Februar 2008 nicht zu entnehmen. Entsprechend fehlen im MV auch eine Frist für die Beseitigung einer derartigen Nutzungsbeeinträchtigung oder die Vereinbarung

einer Mietzinsanhebung nach einer Schadensbehebung. Auch findet sich im Vertrag kein Hinweis auf eine Gegenverrechnung des Mietzinses mit vom Mieter im Zuge der Wohnungssanierung zu erbringenden bzw. erbrachten Leistungen oder mit von diesem beigestellten Einrichtungs-/Ausstattungsgegenständen.

In der Folge trug der Bf als Vermieter neben den Heiz- und Betriebskosten auch die Kosten für den Stromverbrauch und die Telekabelnutzung in der vermieteten Wohnung. Zudem bezahlte er, entgegen der vertraglichen Vereinbarung, die Kosten der Mietvertragsvergebührung (ESt-Erklärung 2008/Werbungskosten aus V+V). Zu einer Anhebung oder Indexanpassung des Mietentgelts kam es bis zur Beendigung des Mietverhältnisses nicht.

Im Oktober 2009 heiratete der Sohn J. und begründete mit seiner Gattin einen gemeinsamen Lebensmittelpunkt im Umland von Graz (HW lt. ZMR ab 21.12.2009 in Ortsname1). Im Nov. 2011 erwarb das junge Ehepaar im nahegelegenen Ortsname2 ein Grundstück zur Errichtung eines Eigenheims, in dem sich seit Dez. 2012 ihr gemeinsamer Familienwohnsitz befindet.

Bereits mit März 2011 war der Sohn beruflich zu einem Dienstgeber mit Sitz in der Umgebung seines neuen steirischen Lebensmittelpunktes gewechselt. Das Mietverhältnis in Wien/A-Straße hatte er per Ende Februar 2011 beendet (Kündigungsschreiben des Sohnes vom 27. Jän. 2011, Bf-Eingabe April 2017/ Anlage 5.3), die Bezahlung des Mietentgelts erfolgte dennoch bis März 2011 (a.a.O./Anlage 7).

In der Folge stand die verfahrensgegenständliche Wohnung für 5 Monate leer.

Obwohl der Auszug des Sohnes seit Ende Jänner bekannt war, dokumentieren die im BFG-Verfahren vorgelegten Unterlagen erste Maßnahmen des Bf zur neuerlichen Vermietung der Wohnung erst ab Anfang Mai 2011 (Kontaktaufnahme mit einem Wiener Immobilienmakler), die Mitte Juli zu einem neuen Mietverhältnis für die Wohnung des Bf in der A.-Straße führten.

Für behauptete Vermietungsbemühungen vor dieser Zeit blieb der Bf einen Nachweis schuldig. Anlage 8/3 der Eingabe vom April 2017 (Übersicht über angebliche private Vermietungsaktivitäten) ist, mangels nachvollziehbaren zeitlichen und inhaltlichen Bezugs zur beabsichtigten Neuvermietung der verfahrensgegenständlichen Wohnung im Frühjahr 2011, als Beweismittel ungeeignet. Gleiches gilt für die Unterlagen vom April 2011 über Kontakte mit der Anzeigenplattform „Immobilien.com“ (kein erwiesener Bezug zur Wohnung des Bf in der A-Straße) und der Z.- Real GmbH (keine Unterfertigung durch die behauptete Auftragnehmerin).

Das ab August 2011 vereinbarte Mietverhältnis mit einer Fremdmietlerin wurde zu deutlich anderen Bedingungen abgeschlossen als der Mietvertrag mit dem Sohn J..

Das monatliche Bruttogesamtentgelt betrug nunmehr 800,- € und enthielt nach den Angaben des Bf weder Strom- noch Heizkosten (Bf-Abgabenerklärungen; Bf-Eingabe April 2017/Anlage 10, Teil 3).

Aus welchen Komponenten dieser Betrag tatsächlich zusammengesetzt war sowie, ob eine Indexanpassung vereinbart wurde, kann vom BFG nicht beurteilt werden, da die entsprechende Textpassage des Mietvertrages aus der an das BFG vorgelegten Kopie des MV entfernt war (Bf-Eingabe April 2017/Anlage 8.2, S.4). Ersichtlich ist aus dem vorgelegten Vertragsfragment, dass Strom, Telefon/Internet und ORF- sowie KabelTV-Gebühren gesondert auf Namen und Rechnung der Mieterin anzumelden waren und der Mieterin detailliert ausformulierte Wartungs- und Instandhaltungsverpflichtungen (teilweise unter Pönalandrohung) auferlegt wurden. Nunmehr wurde auch eine Kautionsvereinbarung getroffen.

Nach dem vorgelegten Kündigungsschreiben endete das auf 5 Jahre befristet vereinbarte Mietverhältnis bereits nach 3 Jahren per 31. August 2014 (Bf-Eingabe April 2017/Beilage 8.5).

In der Folge stand die Wohnung wieder leer, bis sie der Bf Anfang Dezember 2014 seinem Sohn F. schenkte, der sie offenbar nicht mehr zu Vermietungszwecken nutzt.

Der Bf begründet die unerwünscht lange Leerstehung der Wohnung nach Beendigung der beiden Mietverhältnisse mit den unrealistisch hohen Mietvorgaben der Abgabenbehörde.

Den vorgelegten Unterlagen über seine Vermietungsbemühungen zufolge, ging der Bf für die Folgevermietung nach seinem Sohn zunächst von einer Bruttomonatsmiete (inkl. BK/ USt) von 950,- € (= 12,- €/m²) + 50,- € Nebenkosten (= insgesamt 12,45 €/m²) aus (Bf-Eingabe April 2017, Anlage 7.2 „Vermietungskonzept“ bzw. Anlage 8.3).

Für die neuerliche Vermietung im Herbst 2014 zielte der Bf auf eine Bruttomonatsmiete (inkl. BK/USt) von 895,- € (= 11,18 €/m²) ab, die er Mitte Oktober 2014 auf 795,- € reduzierte (a.a.O., Anlage 9.7). Die Kosten für Heizung und Strom waren in diesen Beträgen jeweils nicht inkludiert.

Wie festgestellt, kam es tatsächlich zu einer einzigen Fremdvermietung durch den Bf von August 2011 – August 2014 um ein monatliches Bruttoentgelt (inkl. BK/USt) von 800,- € (ohne Heizung und Strom). Dies entspricht dem vom FA in den angefochtenen Bescheiden dargestellten Mindestwert von 10,- €/m².

Spätestens ab Mitte Nov. 2014 zog der Bf eine „andere Verwertungsmöglichkeit“ des Mietobjekts in Betracht (Mail an das mit der Vermietung beauftragte Immobilienbüro vom 14. Nov. 2014, a.a.O./Anlage 9.9). Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 3. Dez. 2014 übertrug er die Wohnung in der A.-Straße seinem Sohn F..

Die monatlichen Bruttokostenvorschreibung der HV an den Bf lag zunächst bei rd. 200,- € (inklusive 93,52 € Reparaturrücklage) und stieg ab Mitte 2008 aufgrund der (unbefristeten) Anhebung der Reparaturrücklage auf etwa 300,- € an. Vornehmlich infolge Betriebskostenerhöhungen erreichten die für die Wohnung in der A.-Straße an die HV zu leistenden „Wohnbeiträge“ des Bf bis Ende 2013 eine Höhe von etwa 330,- € (brutto) pro Monat, darin enthalten ab 7/2008 die Reparaturrücklage mit gleichbleibend 187,- €. Der

Anstieg der übrigen Kostenpositionen (v.a. Betriebskosten) betrug innerhalb von 6 Jahren etwa 30%.

Der – für die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit des Bf nicht maßgebliche – Richtwertzins für die Wohnung W 13 in der A.-Straße wäre lt. Richtwertzinsrechner der Stadt Wien (www.mieteninfo@ma25.wien.gv.at) zum 1. März 2008 mit netto 5,91 €/m² (ohne BK und USt) bzw. brutto 8,62 €/m² (inkl. BK und USt) anzunehmen (darin berücksichtigt Abschläge wegen fehlenden Lifts (5%) und wegen überdurchschnittlicher Lärmbeeinträchtigung (lt. Bf Lage an der Einfahrt von Wien) bzw. Zuschläge für Hauszentralheizung und für Telefon-/Telekabelanschluss sowie ein durchschnittlicher Nettobetriebskostensatz von 1,93 €/m²).

Unter Ansatz des im 1. Halbjahr 2008 vorgeschriebenen „Wohnbeitrages“ der HV (ohne Reparaturrücklage) von 112,- € sowie der Kosten von 27,60 € für Strom und Gas (je brutto) lt. Vorschreibung der WienStrom GmbH errechnet sich für die Wohnung des Bf bei 80 m² Nutzfläche, ausgehend vom oa. Nettorichtwertzins, ein monatliches Gesamtentgelt von rd. 600,- € netto bzw. 660,- € brutto.

Die im Dez. 2010 als Beilage zur Berufung vorgelegte Prognoserechnung des Bf geht für den gesamten Prognosezeitraum von dem mit dem Sohn vereinbarten Nutzungsentgelt (mtl. 500,- €) bei 5%iger Indexanpassung in Zweijahresschritten aus (ohne Leerstehung/Mietausfall).

In den zehn Jahren vor der Vermietung betrug der Anstieg des VPI durchschnittlich 2,1% p.a.

Im Zuge des erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens legte der Bf im Februar 2011 – offenbar unter dem Eindruck der Beendigung des Mietverhältnisses mit seinem Sohn – eine insofern geänderte Prognoserechnung vor, als darin – nach dreimonatiger Leerstehung - ab Juni 2011 monatliche Einnahmen von 800,- € zum Ansatz kamen (= 60% Einnahmenerhöhung), nun allerdings mit 4jährigem Rhythmus für die Indexanpassung. Abgesehen von den drei Monaten im Jahr 2011 berücksichtigt auch diese „Berechnung“ weder Leerstehung noch Mietausfall (Stichwort „Mietnomaden“).

Ausgabenseitig sind beide Varianten der Prognoserechnung des Bf im Wesentlichen ident. Neben AfA und Zinsen (ab 2010 berechnet mit einer Verzinsung von 1,41%p.a. für den bis 9/2020 laufenden 12-Jahreskredit), erfassen sie laufende monatliche Bewirtschaftungskosten in Höhe der Gesamtvorschreibung der HV vor der Erhöhung der Beiträge zur Reparaturrücklage ab Juli 2008 (2.300,- € p.a.) mit 5%iger Indexanpassung in Zweijahresschritten.

Zusätzlich werden in der ersten Prognoserechnung für die Jahre 2009 bis 2011 je 1.700,- € an Kosten zum Ansatz gebracht, mit welchen offenbar neben dem Investitionsbedarf zur Sanierung der Wohnung auch der Beitrag des Bf zur Sanierung des Hauses berücksichtigt werden soll. Ab 2012 entfällt der Ansatz für diese Erhöhung wieder. Die vom Bf lt. HV-Protokoll vom Mai 2008 zu leistende (anteilige) Einmalbarzahlung ist der Prognoserechnung nicht zu entnehmen.

Im Ergebnis wird die vorzunehmende Sanierung der Wohnung und des Hauses bei der ersten Berechnung mit insgesamt 10.675,- € berücksichtigt. Die geänderte Prognoserechnung vom Februar 2011 enthält davon abweichend für die Jahre bis 2010 die Daten der Abgabenerklärungen.

Künftiger Reparaturaufwand innerhalb der Wohnung bzw. Kosten für den Ersatz von Einrichtungs-/Ausstattungsgegenständen kommen in keiner der beiden Planungsvarianten des Bf zum Ansatz. Ebenso findet der bei Erstellung beider Prognoserechnungen bereits bekannte massive Investitionsbedarf am Gebäude keine Berücksichtigung (der Wert von 2.300,- € p.a. enthält, wie erwähnt, die ursprünglichen Beiträge zur - für die anstehende Gebäudesanierung deutlich unterdotierten - Reparaturrücklage vor der (unbefristeten) Verdoppelung ab 7/2008).

Ebenso fehlen jegliche Ansätze für an Mieter nicht verrechenbare sonstige Werbungskosten (z.B. Kosten für Mietersuche, Reisekosten des Bf für Fahrten zum Mietobjekt).

Auf Basis der dargestellten Daten kommt der Bf in seinen Prognoserechnungen erstmals im 17. bzw. 12. Jahr des Prognosezeitraums zu einem positiven Gesamtergebnis (+708,59 € bzw. 62,71 €), das mit Ende des 20. Jahres auf 11.213,56 € bzw. 48.614,59 € anwächst.

Tatsächlich wies der Bf in seinen Abgabenerklärungen aus der Vermietung der Wohnung in der A.-Straße bis zur Schenkung an seinen Sohn einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von -24.455,- € aus und blieb damit trotz günstigen Finanzierungsumfelds (bedingt durch die allgemeine Zinsentwicklung seit 2008) deutlich unter dem für 2007 – 2014 prognostizierten Ergebnis (- 18% zu Prognose 1, - 80% zu Prognose 2).

II.) Verträge zwischen nahen Angehörigen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.). Diesen Anforderungskriterien liegt die Überlegung zu Grunde, dass bei Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen, mangels eines Interessengegensatzes, die Gefahr einer tatsächlich familienhaften Veranlassung für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung besteht (z.B. VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 4. 6.2003, 97/13/0208; 31.3.2003, 98/14/0164; 24. 9.2002, 99/14/0006 uva.).

Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Mietverträge.

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999 (LVO), bestimmt im § 1 Abs. 2, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO). Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen werden.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

§ 3 Abs. 2 LVO normiert eine Überschussermittlung nach abgabenrechtlichen Bestimmungen.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO liegt regelmäßig Liebhaberei auch im umsatzsteuerlichen Sinn vor (§ 6 LVO).

III.) Auf Basis des festgestellten Sachverhalts ergibt sich aus Sicht des BFG zweifelsfrei, dass weder der Erwerb des strittigen Mietobjekts in 9999 Wien, A.-Straße durch den Bf, noch die anschließende Nutzungsüberlassung an dessen Sohn zum Zwecke der Einkünfterzielung erfolgten. Vielmehr lag beiden Maßnahmen eine eindeutig private/familiäre Veranlassung zu Grunde.

Der Eintritt des Sohnes in ein Dienstverhältnis in Wien unmittelbar nach dessen Studienabschluss brachte die Notwendigkeit einer Unterkunft für J. in Wien. Der langjährige Wiener Familienzweitwohnsitz in der T-Straße/C-Straße stand wegen Vermietung nicht zur Verfügung. Ob die verfahrensgegenständliche Wohnung in der A.-Straße erst bei der Suche nach einer Mietwohnung für den Sohn in das Blickfeld des Bf gelangte oder er davon aufgrund privater Kontakte zum ehemaligen Wohnviertel von vorne herein als potentielles Kaufobjekt Kenntnis erlangte, kann dahingestellt bleiben.

Der günstige Kaufpreis als wesentliches Argument für die Kaufentscheidung ist unstrittig. Auch die Anschaffung als zusätzliche Stütze der Altersversorgung des Bf stellt das BFG nicht in Frage. Doch erscheint bei monatlichen Nettopensionsbezügen des Bf von nahezu 10.000,- € das Streben nach einem zusätzlichen laufenden (und mit 50% ESt zu versteuernden) Zuverdienst als Motiv nicht überzeugend, zumal das Auslaufen der Unterhaltspflichten selbst gegenüber den jüngsten Kindern vor dem Erzielen eines positiven Vermietungsergebnisses absehbar war.

Mit einer Behebung des Wasserschadens auf Kosten der WEG bzw. deren Gebäudeversicherung und einer kostengünstigen Sanierung der Wohnung *im Familienkreis* (unter teilweisem Vorsteuerabzug), bot der Ankauf der Wohnung um einen moderaten Kaufpreis - zu einer Zeit als die steuerfreie Veräußerung privaten Immobilienbesitzes noch möglich war - allerdings einen wirtschaftlich attraktiven Weg für eine rentable Stütze der Altersversorgung des Bf durch Vermögensaufbau.

Zugleich war der Sohn J. kurzfristig mit einer Wohnmöglichkeit versorgt.

Das Fehlen eines unternehmerischen Ertragsstrebens wird durch die Berechnungsunterlagen der ehemaligen steuerlichen Vertretung, die der Bf als Anlage 10 seiner Eingabe an das BFG vom April 2017 anschloss, deutlich dokumentiert. Die Unterlagen enthalten verschiedene Berechnungsmodelle zur Ermittlung jener Miethöhe, die erforderlich ist, um bei einer abgabenbehördlichen Überprüfung die Einkunftsquelleneignung der Vermietungstätigkeit gerade noch darstellen zu können. Nicht die am Mietmarkt bestmöglich erzielbare Miethöhe wurde demnach angestrebt, sondern die steuerschonendste Nutzungsüberlassung der Wohnung an den Sohn.

Ein ertragsorientierter Vermieter hätte zudem die Angaben der Wohnungsverkäuferin zum Wasserfleck an der Zimmerdecke vor dem Abschluss des Kaufvertrages auf ihren Wahrheitsgehalt überprüft.

Darüber hinaus ergibt sich die Schlussfolgerung einer nichtunternehmerischen Nutzung der zu beurteilenden Wohnung im Verfahrenszeitraum zur privaten Wohnversorgung des Sohnes aus den auf Seiten beider Vertragsparteien nicht fremdüblich gestalteten Gesamtumständen des Mietverhältnisses. Der im Juli 2011 vereinbarte Folgemietvertrag mit der Fremdmieterin dokumentiert die Unterschiede deutlich.

Da die zu beurteilende Wohnung nicht den Mietzinsbeschränkungen des MRG unterliegt, ist vorweg festzuhalten, dass Argumentationen, die sich am Richtwertzins orientieren, den jeweiligen Standpunkt der Verfahrensparteien zur fremdüblichen Miethöhe nicht zu erhärten vermögen.

Nachdem den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen die Ergebnisse der umfangreichen Mietpreisermittlungen des FA nicht zu entnehmen sind (das im Akt befindliche Facebook-Inserat aus dem Jahr 2010 zu einer 3-Zimmer-Wohnung mit 66 m² Nutzfläche im 2.OG des Hauses 9999 Wien A.-Straße (Bruttomiete + BK mtl. 750,- €) liefert zwar ein aussagekräftiges Einzelbeispiel, ist zur Feststellung einer ortsüblichen frei vereinbarten Miethöhe jedoch nur bedingt geeignet, da es, wie die Durchschnittsmietpreise der Plattform „Immo.com“ vom Dez. 2011 lediglich einen Angebotspreis abbildet), orientiert sich das BFG bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit vornehmlich am Inhalt des mit der Fremdmieterin P. abgeschlossenen Nachfolgemietverhältnisses zur verfahrensgegenständlichen Wohnung vom Juli 2011, zumal nach den Angaben des Bf hier ein Vertragstext des vermittelnden Immobilienmaklers verwendet wurde.

Da der Bf die im MV vom Juli 2011 getroffene Entgeltvereinbarung (Punkt V des MV) dem BFG (offenbar bewusst) nicht zugänglich macht, beschränkt sich der Vergleich bei der Entgelthöhe auf das dem Bf monatlich zugeflossene Gesamtentgelt (550,- € lt. Bf-Bankkontoauszüge 2008 zum MV mit dem Sohn; 800,- € lt. Bf-Abgabenerklärungen 2011ff zum MV P.). Daraus resultiert ein Bruttoentgelt von 6,87 €/m² (ab 3/2008) bzw. von 10,- €/m² ab 8/2011. Dies bedeutet ein um fast 1/3 niedrigeres Entgelt bei der Vermietung an den Sohn, obwohl dessen Nutzungsentgelt – im Gegensatz zu jenem der Nachfolgemieterin - auch die Heizkosten abdeckt.

Allein mit der zwischenzeitigen Beseitigung des Wasserschadens erscheint ein derartig deutlicher Unterschied nicht begründbar. Dies umso mehr, als sich aus den vom Mieter/der Mieterin zu tragenden Nebenkosten weitere Preisunterschiede ergeben.

Aufgrund der nicht vollständig offengelegten Vertragsinhalte beim Mietverhältnis vom Juli 2011 ist lediglich bekannt, dass die Mieterin die in Punkt I/6. des MV genannten Kosten für Strom, Telefon/Telekabel, Rundfunk- und Internetgebühren auf eigenen Namen und Rechnung zu tragen hatte. Weitere Nebenkosten sind unter diesen Umständen nicht auszuschließen.

Dagegen dokumentieren, wie festgestellt, die Bankkontoauszüge des Bf aus dem Jahr 2008, dass die Kosten für Strom und Telekabel der zu dieser Zeit an den Sohn vermieteten Wohnung – ohne vertragliche Verpflichtung - vom Bf getragen wurden. Der Abgabenerklärung des Bf für 2008 zufolge, trifft dies auch für die Mietvertragsgebühr zu, in diesem Fall sogar entgegen einer expliziten Vertragsklausel.

Anhaltspunkte über die Höhe der von den Mietern zu tragenden Nebenkosten zur verfahrensgegenständlichen Mietwohnung des Bf liefert das (nicht unterfertigte) Maklermandat mit der Z.- Real GmbH vom 12.4.2011 (mtl. 50,- € Nebenkosten; Bf-Eingabe April 2017/Anlage 8.3). Umgelegt auf das MV vom Juli 2011 errechnet sich für die damalige Mieterin ein monatlicher Aufwand von 850,- €, der jenen des Sohnes für dieselbe Wohnung um mehr als die Hälfte (54,5%) übersteigt.

Dabei ist zu bedenken, dass der Abschluss des MV mit dem Sohn zu einem Zeitpunkt erfolgte, als man offenbar noch von einer kurzfristigen Beseitigung des Wasserflecks ausging (lt. Bf-Eingabe an das FA vom April 2012 Erstrenovierung durch Übermalen des Wasserflecks).

Allein die Gestaltung des Nutzungsentgelts beim Mietverhältnis mit dem Sohn lässt damit den Aspekt der Fremdüblichkeit bereits deutlich vermissen. Vom Abweichen in einem Ausmaß, wie es durch die Verwaltungspraxis toleriert wird (die vom Bf genannten, für das BFG nicht verbindlichen EStR, Rz 1233 gehen von 10%-20% aus), kann keine Rede sein.

Im Übrigen ist an dieser Stelle noch einmal daran zu erinnern, dass sich die Mietzinsbildung des Bf zum Mietverhältnis mit seinem Sohn im Februar 2008 nach den vorgelegten Berechnungsunterlagen der ehemaligen steuerlichen Vertretung tatsächlich weder am Richtwertzins noch an den Marktverhältnissen für freie Mieten orientierte.

Insofern kommt es für das anhängige Verfahren auf die Feststellung der ortsüblichen Mietenhöhe auch nicht entscheidend an.

Abgesehen von einer fremdüblichen Höhe des Nutzungsentgelts fehlen in der Mietvereinbarung des Bf mit seinem Sohn vom Februar 2008 auch verschiedene branchenübliche und bei der nachfolgenden Fremdvermietung tatsächlich getroffene Nebenabreden, wie etwa die Vereinbarung einer Kautions.

So wie im MV P. sind zudem den übermittelten Unterlagen über die Vermietungsbemühungen des Bf durchwegs Befristungsklauseln zu ersehen. Einzig der MV mit dem Sohn wurde unbefristet vereinbart. Auch dies hätte unter fremden Vertragsparteien ein höheres Nutzungsentgelt zur Folge.

Ohne Zweifel werden unter fremden Vertragspartnern umfangreiche Leistungen des Mieters zur Herstellung eines vermietbaren Zustands der Wohnung und eine daraus resultierende Mietzinsreduktion vertraglich festgehalten. Einen derartigen Passus enthält der MV des Bf mit seinem Sohn vom Februar 2008 nicht.

Des Weiteren und insbesondere ist das Fehlen eines Hinweises auf den offenkundigen Wasserschaden an einer Zimmerdecke, bei gleichzeitigem Unterbleiben einer Vereinbarung über dessen Auswirkungen auf das Mietverhältnis, unter fremden Vertragsparteien undenkbar.

Zwar schließt ein Wasserfleck an der Decke eines Zimmers die Vermietbarkeit der Wohnung unter Fremden noch nicht per se aus, doch wird in diesem Fall kein Fremdmietler die Übernahme der Mietwohnung in ordnungsgemäßem Zustand bestätigen und zugleich die Verpflichtung zu deren Instandhaltung übernehmen.

Wenn der Sohn in der Folge trotz der übernommenen Instandhaltungsverpflichtung anfallende Instandhaltungskosten offenbar nicht trug (vgl. z.B. Kostenbelege aus der Zeit nach Beginn des MV mit dem Sohn im Sanierungsaufwand 2008 des Bf), stellt dies eine weitere Facette eines nicht fremdüblich gestalteten Mietverhältnisses dar.

Andererseits würde ein fremder Mieter ohne nachweisliche Vereinbarung, eine Mietzinsanhebung nach erfolgter Schadensbehebung nicht akzeptieren. Sofern ein Erhöhung des Mietzinses nach der Behebung des Wasserschadens vereinbart war, wäre dies in einem Vertrag mit einem Fremdmietler jedenfalls festgehalten worden.

Wenn der Bf „*mit Blick auf das Gesamtprojekt*“ auf sein fehlendes Interesse an einem Hinweis auf den Wasserschaden im Mietvertrag verweist, lässt er einerseits das gegenteilige Interesse eines (Fremd-)Mieters außer Acht und übersieht, dass der Inhalt eines Mietvertrages der Öffentlichkeit regelmäßig nicht zugänglich ist, sodass von einem entsprechenden Vertragspassus keine Gefahr für das Gesamtprojekt ausgehen wird.

Schließlich sei festgehalten, dass mangels einer nachweislichen Vereinbarung im Mietvertrag mit dem Sohn, für eine Berechnung des Mietentgelts von einer reduzierten Wohnnutzfläche von 58 m² wegen Unbenutzbarkeit eines Zimmers kein Raum bleibt.

Im Übrigen hat der Bf im Verfahren auch weder überzeugend aufgezeigt, dass das betreffende Zimmer wegen des Wasserflecks an der Decke tatsächlich unbenutzbar, noch dass die Wohnung dadurch unvermietbar war (den Verfahrensunterlagen und insbesondere dem Mailverkehr des Bf mit der HV ist, wie festgestellt, derartiges nicht zu entnehmen; Nachweise für Vermietungsbemühungen des Bf vor der Abschluss des MV mit dem Sohn liegen nicht vor).

Zugleich ist anzumerken, dass das Fehlen der Erwähnung einer wegen Unbenutzbarkeit eines Zimmers vereinbarten Nutzflächenreduktion im Mietvertrag (samt einer Regelung zur Beseitigung einer derartigen Nutzungsbeeinträchtigung) als weiteres Indiz gegen die Fremdüblichkeit der Nutzungsvereinbarung zu werten wäre.

Die angeführten Aspekte zeigen deutlich, dass die Gesamtgestaltung der zwischen dem Bf und seinem Sohn im Februar 2008 getroffenen Mietvereinbarung zur Wohnung in der A.-Straße vom familiären Naheverhältnis der Vertragspartner getragen war.

Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass ein Mietverhältnis des mit dem Sohn vereinbarten bzw. tatsächlich gelebten Inhalts unter fremden Vertragspartnern nicht üblich ist.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass in Bezug auf das zu beurteilende Mietverhältnis zwischen dem Bf und seinem Sohn J. vom Februar 2008 eine fremdübliche Vertragsgestaltung unter nahen Angehörigen vom Bf nicht dargetan wurde und dem Mietverhältnis daher bereits aus diesem Grund die steuerliche Anerkennung versagt bleiben muss.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei daher angemerkt, dass der Bf im anhängigen Verfahren auch den höchstgerichtlichen Vorgaben zur Widerlegung der Liebhabereivermutung nicht entsprochen hat.

Es mag zutreffen, dass die mit dem Sohn vereinbarte Miethöhe darauf abzielte, die vom Vermieter einer Eigentumswohnung zu widerlegende Liebhabereivermutung der LVO zu entkräften. Allerdings fehlen in den Modellannahmen der steuerlichen Vertretung vom Februar 2008 wesentliche, von der Judikatur für die Beurteilung der Einkunftsquelleneignung einer vermieteten Eigentumswohnung als unverzichtbar erachtete Ansätze (insbesondere solche wegen Leerstehung/Mietausfalls bzw. für künftigen Reparaturaufwand), deren Berücksichtigung einer Widerlegung der Voluptuarvermutung des § 1 Abs.2 Z.3 LVO entgegengestanden wäre (vgl. VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167; 27.5.2003, 99/14/0331 uva.).

Zugleich weichen die im Verfahren vorgelegten Prognoserechnungen deutlich von den Ansätzen der im Februar 2008 angestellten Berechnungen zur Vermietung an den Sohn ab. Andererseits gehen weder die Modellannahmen aus dem Jahr 2008 noch jene der im Verfahren vorgelegten Prognoserechnungen mit den tatsächlichen Entwicklungen konform.

Die Gefahr des Leerstandes eines Mietobjekts zwischen zwei Vermietungen und des Einnahmementgangs durch zahlungsunwillige bzw. -unfähige Mieter hängt von verschiedensten Umständen ab. In der Literatur wird das Mietausfallwagnis bei Wohnobjekten mit 3% bis 5% des Jahresrohertrages angenommen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, 91).

Instandhaltungskosten sind jene Kosten, die während der Nutzungsdauer zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der baulichen Anlagen aufgewendet werden müssen, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinwirkung entstehenden baulichen Schäden ordnungsgemäß zu beseitigen.

Instandhaltungskosten fallen nicht laufend in gleicher Höhe an, sondern entwickeln sich zyklisch. Im Rahmen der Ermittlung der Bewirtschaftungskosten eines Mietobjekts muss für die Instandhaltungskosten daher ein Ansatz gewählt werden, der einem langjährigen Durchschnitt der aufzuwendenden Kosten entspricht. Im Einklang mit den Erkenntnissen der Fachwelt werden in LVO-Prognoserechnungen die jährlichen Instandhaltungskosten in Prozenten der Herstellungskosten (HK) berechnet, wobei nach den Erfahrungswerten für ältere Wohnhäuser ein Spannbreite von 0,5-1,5% der HK anzunehmen ist (vgl. Kranewitter a.a.O und Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹).

Ein Ansatz der vom Vermieter zu leistenden Beiträge zur Reparaturrücklage zur Abgeltung künftiger Instandsetzungskosten in einer Prognoserechnung kommt nicht in Frage, weil die Liebhabereiprüfung gemäß § 3 Abs. 2 LVO an Hand steuerlicher Überschussermittlungen zu erfolgen hat. In die Prognoserechnung sind daher nur solche Beträge einzubeziehen, die als Einnahmen oder Werbungskosten bei der steuerlichen Einkünfteermittlung anzusetzen sind. Beiträge des Vermieters zur Reparaturrücklage stellen bloß angesparte Beträge dar, denen der erforderliche Werbungskostencharakter nicht zukommt (vgl. nochmals VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167).

Für die verfahrensgegenständliche Mietwohnung des Bf erscheint ein jährliches Mietausfallswagnis von 4% als angemessen (grundsätzlich befristete MV; Zielpublikum mangels Lift vor allem junge Leute/Studenten mit entsprechend beschränkten bzw. unsicheren Einkommensverhältnissen, aber auch flexibler Lebensgestaltung).

Beim Reparaturaufwand erachtet das BFG eine Orientierung an der Obergrenze der in der Fachliteratur vertretenen Spannbreite (p.a. 1,5% der HK) für erforderlich, nachdem im anhängigen Verfahren ein veritabler Instandhaltungsrückstau beim Gebäude A.-Straße bekannt wurde, der zweifellos (über den Wasserschaden an der Decke der Wohnung W 13 hinaus) im moderaten Kaufpreis der Wohnung seinen Niederschlag fand, welcher seinerseits die Basis für den Prognoseansatz zur Berücksichtigung künftiger Instandhaltungskosten ist.

Wenn auch die Beiträge zur Reparaturrücklage für die Erfassung des künftigen Instandhaltungsaufwands in der Prognoserechnung nicht unmittelbar maßgeblich sind, kann die, angesichts anstehender Sanierungsarbeiten, ab Juli 2008 erfolgte Anhebung der

Beiträge zur Reparaturrücklage beim verfahrensgegenständlichen Wohnhaus auf jährlich 1,71% der AK des Bf, doch als Orientierungshilfe dienen. Dass der Bf die Instandhaltung des Wohnungsinneren vertraglich weitgehend den Mietern überbunden hat, vermag unter diesen Umständen an der Angemessenheit eines Prognosewerts von 1,5% der AK für die Wohnung aus Sicht des BFG nichts zu ändern.

Einer Prognoserechnung zum Zwecke der Liebhabereiprüfung sind die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn einer Vermietungstätigkeit zu Grunde zu legen.

Unter der Annahme einer fremdüblichen Vermietung der verfahrensgegenständlichen Wohnung an den Sohn des Bf (und nur in diesem Fall ist eine Liebhabereiprüfung durchzuführen), ist für den Verfahrenszeitraum daher die als Beilage zur Berufung eingereichte ursprüngliche Version heranzuziehen, welcher das mit dem Sohn vereinbarte Mietentgelt zu Grunde liegt und aus der nach einem 20jährigen Bewirtschaftungszeitraum ein positives steuerliches Gesamtergebnis von 11.213,56 € resultiert.

Allein die Berücksichtigung der in die Prognoserechnung zwingend aufzunehmenden Positionen für Leerstehung/Mietausfall und künftige Reparaturen im zuvor dargestellten Umfang, führt zu einem deutlichen Gesamtnegativergebnis für den Prognosezeitraum.

Dies noch vor einer Korrektur des überhöhten Ansatzes für die Indexanpassung der Einnahmen und einer entsprechenden Indexierung des Mietausfallrisikos (gemäß VPI-Entwicklung der 3/1998 – 3/2008 5%-Schwellenüberschreitung nach jeweils drei Jahren).

Eine korrekte Prognoserechnung hat im Übrigen auch bei den künftigen Reparaturkosten eine Indexanpassung nach Maßgabe der Entwicklung des Baukostenindex (BKI) zu berücksichtigen (BKI 2005 3/98-3/2008 durchschnittlich + 3,5% p.a., wobei hier kein Schwellenwert zum Ansatz zu kommen hat).

Ebenso zeigt der 30%-Anstieg bei den Betriebskosten und weiteren Bewirtschaftungskosten von 2008 – 2013 einen Valorisierungsbedarf für die Prognoserechnung (wiederum ohne Schwellenwert).

Unter Berücksichtigung der angeführten Korrekturen ergibt die Prognoserechnung des Bf vom Dez. 2010 (Berufungsbeilage) ein hoch negatives Gesamtergebnis. Die Erweiterung des Prognosezeitraums bis 2027 (2007 wurden noch keine Mieteinnahmen erzielt) wirkt sich darauf nicht entscheidend aus.

Geht man von einer fremdüblichen Vermietung an den Sohn ab März 2008 aus, wäre die erfolgte Anhebung des mtl. Nutzungsentgelts von 550,- € auf 800,- € (+ 45,5%) ab August 2011 als Wechsel der Bewirtschaftungsart zu beurteilen, die einen neuen Prognosezeitraum auslöst. Dessen steuerliche Beurteilung hat gesondert von den Jahren vor der Mitzinsanhebung zu erfolgen und ist nicht Gegenstand des anhängigen Verfahrens. Eine rückwirkende Anerkennung der Negativergebnisse der davor liegenden Zeiträume resultiert daraus in keinem Fall (vgl. z.B. VwGH 26.4.2012, 2011/15/0175; 24.4.1997, 94/15/0126).

Allerdings wäre aus Sicht des BFG, im Fall einer vorzunehmenden Liebhabereiprüfung, für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft des verfahrensgegenständlichen Mietobjekts im hier zu beurteilenden Zeitraum ausschließlich das (negative) Gesamtergebnis bis zur Übertragung der Wohnung an den Sohn im Dez. 2014 maßgeblich.

Anders als der Bf, beurteilt das BFG dessen Erkrankung im Jänner 2013 (Schlaganfall) aufgrund der Gesamtumstände nicht als Unabwägbarkeit, die bei der vorzunehmenden Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft außer Ansatz zu lassen ist. Wie festgestellt, hat der Bf seine beiden weiteren, zur Vermietung genutzten Eigentumswohnungen (Wien/C-Straße; Graz/H-Straße) bereits im Jahr 2012, somit vor seiner Schlaganfallerkrankung, seiner Gattin bzw. seinem Sohn R. geschenkt. Dies spricht auch für das dritte Vermietungsobjekt für eine vom unvorhersehbar beeinträchtigten Gesundheitszustand losgelöste Motivlage des Bf bei der Beendigung seiner Vermietungstätigkeit, zumal diese analog der Vorgangsweise bei den beiden anderen Wohnungen, durch eine Schenkung im Familienkreis erfolgte.

Die unentgeltliche Übertragung des Mietobjekts anstelle einer (steuerpflichtigen) Veräußerung belegt zugleich ein nicht ertragsorientiertes Handeln des Bf.

Doch ist daran zu erinnern, dass nach der im zuvor dargestellten Sinn korrigierten Prognoserechnung des Bf innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren aus dem verfahrensgegenständlichen Mietobjekt kein positives Gesamtergebnis erzielbar war und dem Bf damit, auch bei Beurteilung der Schlaganfallerkrankung als Unwägbarkeit, die Widerlegung der Liebhabereivermutung des § 1 Abs.2 Z.3 LVO nicht gelang.

Im Ergebnis geht das BFG nach dem durchgeführten Ermittlungsverfahren davon aus, dass der Bf seine Eigentumswohnung in 9999 Wien A.-Straße im Verfahrenszeitraum weder fremdüblich an seinen Sohn vermietet und damit zur Ertragserzielung genutzt hat, noch dass die Art und Weise der in den Jahren 2007/2008 ausgeübten Vermietungstätigkeit geeignet war, zu einem positiven Gesamtergebnis binnen 20 Jahren bzw. noch weniger bis zur schenkungsweisen Übertragung des Mietobjekts im Jahr 2014 zu führen.

Da die strittige Vermietungstätigkeit in den Jahren 2007/2008 somit ertragsteuerlich nicht als Einkunftsquelle zu beurteilen ist, bleibt der daraus erzielte Werbungskostenüberschuss steuerlich unbeachtlich. Zugleich steht dem Bf kein Vorsteuerabzug aus den Bezug habenden Rechnungen zu (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 bzw. § 6 LVO).

Damit erübrigt sich zugleich eine detaillierte Auseinandersetzung mit den Formalerfordernissen der in den Verfahrensakten einliegenden Rechnungsbelege (§ 11 UStG 1994), die in vielen Fällen auch zur Versagung des Vorsteuerabzugs aus formellen Gründen geführt hätten.

Dem Rechtsmittel des Bf war somit insgesamt der Erfolg zu versagen.

Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 272 BAO iVm § 274 BAO) konnte verzichtet werden, nachdem der Bf seinen dbzgl. Antrag mit Eingabe vom 17. April 2017/ Anlage 13 zurückgezogen hat.

Zulässigkeit einer 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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 25. Juli 2017