



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Dr. A. B., 0000 Wien, A-Straße 2, vertreten durch Univ.Doiz. Prof. Dr. Reinhold Schürer-Waldheim, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1170 Wien, Heigerleinstraße 55/23, vom 28. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, vom 28. April 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Vermieterin der Eigentumswohnung Top 4 in 0000 Wien, A-Straße 2, welche seit Juli 2004 gemeinsam vom Sohn der Bw. mit Vornamen P. und der zukünftigen Schwiegertochter Dr. C. benutzt wird. Strittig ist, ob das in Rede stehende Bestandverhältnis die Kriterien der Fremdüblichkeit erfüllt und die Aufwendungen ab Juli 2004 (nach Auszug der Altmietlerin) für eine Einkunftsquelle angefallen sind.

Im Gefolge einer Außenprüfung, deren Gegenstand die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2008 war, verneinte die Außenprüferin Ingrid Pfister diese Rechtsfrage, indem sie unter Tz 1 des mit 22. April 2010 datierten Prüfungsberichts (=PB) eine Beendigung der Vermietung ab dem Ende des Mietverhältnisses mit der Vormieterin (30. Juni 2004) angenommen, die Aufwendungen ab Juli 2004 dem Privatbereich zugeordnet

und die Umsätze samt Vorsteuern entsprechend den nachfolgenden Ausführungen korrigiert hatte:

Im Juni 2004 sei das Mietverhältnis mit der Vermieterin beendet worden, die monatliche Miete habe € 654 brutto betragen. Top 4 sei in der Folge umfassend saniert worden. WC und Bad seien komplett erneuert worden, neue Parkettböden seien verlegt worden, ein Heizkörper sei neu installiert worden, die Arbeitsplatte in der Küche sei getauscht worden, usw. Laut Schriftverkehr seien auch die Fenster neu (vor 2008). Laut zentralem Melderegister sei der Sohn der Bw. Mitte 2004 in die Top 4 eingezogen. Ab diesem Zeitpunkt sei die Wohnung vom Sohn adaptiert und saniert worden. Die Kosten habe die Bw. getragen. Es sei kein Mietvertrag mit dem Sohn errichtet worden. Die Wohnung diene in der Folge dem Sohn und seiner Lebensgefährtin als „Starterwohnung“ (laut den Angaben der Bw.).

Im Mai 2005 sei Dr. C. in die Wohnung zum Sohn der Bw. gezogen. Ab August 2005 sei ein Mietvertrag mit Dr. C. abgeschlossen worden. Die Kosten für die Elektroleitungen und Heizungsleitungen seien von Dr. C. getragen worden. Dafür sei der Mietvertrag mit der zukünftigen Schwiegertochter und nicht mit dem Sohn der Bw. abgeschlossen worden.

Die Wohnung werde im Mietvertrag als solche der Ausstattungskategorie A, in ordnungsgemäßem Zustand und einer Fläche von 86 m² ausgewiesen. Als Mietentgelt werde ein Pauschalbetrag von € 320 (entspreche einer m²-Miete inkl. BK von monatlich € 3,38 netto, einer reinen Miete von € 2,13 netto) vereinbart.

Im Mietvertrag seien keinerlei Gründe für die Minderung der Miete weit unter das gesetzliche Mindestausmaß angegeben worden. Im Vorhalteverfahren seien die bereits ab 2005 geplanten Umbau- und Sanierungsarbeiten als Grund für die Minderung der Miete für fünf Jahre angeführt worden. Von der Prüfung sei eingewendet worden, dass bei einem fremdüblichen Mietvertrag auch die Möglichkeit bestehe, für den Zeitraum der tatsächlichen Umbauarbeiten, die erst nach Juni 2008 begannen, die Miete herabzusetzen. Die pauschale Herabsetzung für den gesamten Zeitraum von fünf Jahren sei als weiteres Indiz der fehlenden Fremdüblichkeit gesehen worden.

Da die Eigentumswohnung in den siebziger Jahren errichtet worden sei, sei der Mietzins nach [§ 1 Abs. 4 MRG](#) frei vereinbar. Im Jahr 2005 wäre der Richtwert netto € 6,42/m² lt. Bewertung der MA 25, laut Immobilienpreisspiegel betrage der frei vereinbarte Mietzins bei einem sehr guten Wohnwert im Jahr 2005 € 9,40/m² (ab 60 m²). Laut Angaben der Bw. würden die Nettobetriebskosten monatlich ca. € 1,25/m² betragen. Selbst bei Berücksichtigung eines 25%igen Abschlages für die Befristung des Mietvertrages mit der damaligen Lebensgefährtin und ab 24. Juni 2006 Gattin des Sohnes sei die Höhe der Miete nicht als fremdüblich einzustufen. Die Quadratmetermiete frei vereinbart laut Immobilienpreisspiegel sei € 9,40 abzüglich

25% für zeitlich befristete Mietverträge € 7,05/m² Miete; Quadratmetermiete frei vereinbart laut Vertrag sei € 3,72/m².

Die tatsächlich angefallenen Betriebskosten würden - ohne Reparaturen, ohne AfA, ohne IS-Zehntel - rund € 1.800 brutto/Jahr betragen. Da von der Schwiegertochter insgesamt nur eine Miete von € 1.920 brutto pro Jahr verlangt werde, führe schon die AfA - Berücksichtigung zu einem stetigen Verlust.

Abschließend hielt die Außenprüferin fest, die IS-Zehntel 2000 seien auch nach Beendigung der Vermietung noch weiterhin zu berücksichtigen (€ 197,39/Jahr).

In weiterer Folge erließ das Finanzamt auf der Grundlage des Prüfungsberichts Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2004 bis 2008, gegen die die Bw. Berufung erhob und die Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft des in Rede stehenden Objekts für das gesamte Jahr 2004 (der im zweiten Halbjahr 2004 getätigten Aufwendungen als Werbungskosten) und die übrigen Streitjahre beantragte.

Der Berufungsbegründung für den Einkommensteuerbescheid 2004 zufolge liege gemäß den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997) eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 (Betätigung mit Annahme von Liebhaberei) im vorliegenden Fall vor. Für die Anerkennung einer Einkunftsquelle müsse ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum erwirtschaftet werden (vgl. 16.1.1. LRL 1997), der absehbare Zeitraum betrage für Fälle des § 1 Abs. 2 Z. 3 gemäß P.16.2.2. LRL 1997 zwanzig Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung.

Die vorliegende Eigentumswohnung Top 4 sei bereits ab dem 1. April 1985 vermietet worden; in diesem Zeitraum sei ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet worden. Top 4 sei an Studenten bis Juni 2004 vermietet gewesen; der monatliche Mietzins sei € 654 gewesen. Ein vor allem in Anbetracht des schlechten Zustandes von Top 4 angemessener Mietzins, der auch von der Außenprüfung nicht beanstandet worden sei. Das Mietverhältnis sei durch die Mieter im Sommer 2004 vorzeitig gelöst worden. Im Herbst 2004 seien in der nicht vermieteten Wohnung Sanierungsarbeiten durchgeführt worden, bei denen der Sohn der Bw. mitgearbeitet habe, wobei die Kosten aber von der Bw. getragen worden seien. Ab Juli 2005 sei ein auf fünf Jahre befristeter Mietvertrag mit Dr. C. (später Schwiegertochter) zu einem niedrigen Mietzins von € 160/ Monat geschlossen worden. Als Grund dafür seien die dringend notwendigen Umbau- und Sanierungsarbeiten am Haus anzusehen gewesen, da diese den Mietwert in dieser Zeit stark geschmälert hätten. Infolge von Verzögerungen (z.B. bei der Wohnbauförderung) hätten die Arbeiten erst intensiv im Jahr 2008 begonnen.

Es sei geplant gewesen, den Mietzins wieder auf eine angemessene Höhe in einem neuen Vertrag ab Sommer 2010 festzusetzen, da ja nun die Einschränkungen für die Mieterin an Baulärm wegfallen würden, vor allem aber sei ein höherer Wohnstandard zu berücksichtigen. Eine Vorlage einer Prognoserechnung, wonach das Vorliegen eines Gesamtüberschusses in

den nächsten zwanzig Jahren (ab 2004) anzunehmen sei, sei von der BP als nicht relevant bezeichnet worden. Da aber gemäß P.17.1. die Änderung der Bewirtschaftung nur dann die Aberkennung der Einkunftsquelle zur Folge habe, „ohne dass ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) tatsächlich zu erwarten ist“, sei der Berufung eine Prognoserechnung beginnend mit 2004 für zwanzig Jahre vorgelegt worden.

Selbst wenn man eine wirksame Änderung der Bewirtschaftung gemäß P.17.1. annehme, so sei noch auf den Zeitpunkt hinzuweisen, wonach eine „Änderung der steuerlichen Beurteilung ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen sei, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung des Steuerpflichtigen durch erkennbare Maßnahmen dokumentiert ist.“

Selbst wenn man diesen Zeitpunkt mit dem Beginn der Sanierungsarbeiten im Herbst 2004 ansetze, wobei die Vornahme von Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten sicher kein Indiz für die Änderung der Bewirtschaftung sei, so wäre in jedem Falle noch das Jahr 2004 als steuerlich beachtlich anzusehen gewesen.

Eine erkennbare Maßnahme zur Änderung der Bewirtschaftung könnte man höchstens durch den Ansatz des (begründeten) niedrigen Mietzinses im Juli 2005 sehen. Jedenfalls wäre die Aberkennung als Einkunftsquelle frühestens 2005, wenn man die zweite Variante ansetze, mit dem Jahr 2006 anzusetzen gewesen.

Völlig unzulässig sei es aber, so wie im vorliegenden Bescheid ein halbes Jahr als steuerlich beachtlich und das zweite Halbjahr als unbeachtlich anzusehen. Der Veranlagungszeitraum sei bei der Einkommensteuer immer das Kalenderjahr und lasse daher unterschiedliche Betrachtungsweisen nicht zu. Daher werde beantragt, die Vermietung von Top 4 für das gesamte Jahr 2004 als steuerlich beachtlich zu betrachten, da selbst bei Annahme einer Änderung einer Bewirtschaftung diese frühestens im Jahr 2005 wirksam werden könnte.

Weiters wies der steuerliche Vertreter auf das Vorliegen eines prognostizierten Gesamtüberschusses, sodass die Bestimmungen des P.17 LRL 1997 über die Änderung der Bewirtschaftung nicht zur Anwendung kommen dürften.

Die Behauptung der BP, das Mietverhältnis erfülle nicht die Kriterien der Fremdüblichkeit und sei somit für den „Privatbereich“ zuzurechnen, sei nicht nachvollziehbar, da alle Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung das Privatvermögen betreffen würden.

Im Umsatzsteuerrecht gebe es nur die Unterscheidung in unternehmerische und nichtunternehmerische Tätigkeit, wobei die Begriffe Betriebs- oder Privatvermögen überhaupt keine Rolle spielen würde.

Insbesondere müsse aber, um beurteilen zu können, ob eine Betätigung auf Dauer gesehen geeignet sei, Überschüsse abzuwerfen, ein längerer Zeitraum der Betätigung beobachtet werden (ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, zuletzt etwa des Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofs vom 8. Juli 2009, [2009/15/0053](#)). Daher sei der 20-Jahreszeitraum zur Erreichung eines Gesamtüberschusses nach der Liebhabereiverordnung zu beachten. Es sei unzulässig, fünf Jahre, in denen notwendige Sanierungsarbeiten sowie Arbeiten zur Standardanhebung durchgeführt werden, als Argument für das Wegfallen einer Einkunftsquelle anzusehen, ohne den Gesamtzeitraum von 20 Jahren zu betrachten. Da hier ein realistischer Prognoseplan zur Erzielung eines Gesamtüberschusses vorliege, sei die Aberkennung der Vermietung als Einkunftsquelle nicht zulässig.

Der der Berufung beigelegten „Prognoserechnung Vermietung Top 4“ zufolge sei die Wohnung Top 4 bereits seit 1985 mit Vorliegen eines Gesamtüberschusses vermietet gewesen. Da die BP aber mit Beginn 30. Juni 2004 das Wegfallen einer Einkunftsquelle annehme (ab Herbst 2004 seien die notwendigen Sanierungen und Verbesserungsarbeiten durchgeführt worden), werde eine Prognoserechnung beginnend mit dem Jahr 2004 auf 20 Jahre vorgelegt.

Betreffend die Einnahmen seien als Ansatz € 10/m² angesetzt worden, wobei auch die Betriebskosten inkludiert seien (ebenso die Umsatzsteuer); dies ergebe bei 86 m² den Betrag von € 860/Monat, der dann alle drei Jahre um 4% als Wertsicherung erhöht werde.

Betreffend die Ausgaben sei der Ausgabenbetrag für die Zukunft schätzungsweise berechnet worden: 1) Betriebskosten von € 1.200 + 2) Umsatzsteuer für die Miete von € 900 + 3) AfA von € 1.000 + 4) AfA ab 2009 in Höhe von € 1.200 + 5) Zehntelabsetzung bis 2009 in Höhe von € 527 + 6) Zehntelabsetzung bis 2018 in Höhe von € 557 + 7) Andere Ausgaben in Höhe von € 416 würden eine Ausgabengesamtsumme von € 5.800 ergeben.

Beim Ergebnis 2010 seien als Einnahme bei der Einkommensteuer noch der Vorsteuerbetrag aus 2008 (€ 4.134) und 2009 (€ 2.266) zugerechnet worden (=€ 6.400). Was die Einnahmen aus Vermietung betrifft, würden die Einnahmen aus Vermietung $6 \cdot € 160 = € 9 + 6 \cdot € 860 = € 5.160 = € 6.120$ Gesamteinnahmen von € 12.520 ergeben.

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Prognoserechnung dargestellt:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis	
2004			- 1.090,70	bereits veranlagt
2005			- 2.102,98	
2006			- 842,54	
2007			- 809,41	
2008			- 6.031,92	
2009	1.920,00	5.800,00	-3.880,00	
2010	12.520,00	5.273,00	7.247,00	
2011	10.320,00	5.273,00	5.047,00	
2012	10.320,00	5.273,00	5.047,00	

2013	10.320,00	5.273,00	5.047,00
2014	10.732,80	5.273,00	5.459,80
2015	10.732,80	5.273,00	5.459,80
2016	10.732,80	5.273,00	5.459,80
2017	11.162,11	5.273,00	5.889,11
2018	11.162,11	5.273,00	5.889,11
2019	11.162,11	4.716,00	6.446,11
2020	11.608,59	4.716,00	6.892,59
2021	11.608,59	4.716,00	6.892,59
2022	11.608,59	4.716,00	6.892,59
2023	12.072,93	4.716,00	7.356,93
Summe	157.983,43	76.837,00	81.146,43

Was die Berufungen gegen die übrigen Bescheide betrifft, wurde mit der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 die Wiederanerkennung der durch den angefochtenen Bescheid gekürzten Vorsteuern in Höhe von € 910,80 beantragt; dies mit der Begründung: Im vorliegenden Bescheid seien durch die Beurteilung der Vermietung von Top 4 als Liebhaberei ab 30. Juni 2004 die im weiteren Jahresverlauf anfallenden Vorsteuern für diverse Sanierungsarbeiten gestrichen worden; eine steuerlich beachtliche Tätigkeit sei auch im zweiten Halbjahr 2004 gegeben gewesen. Auf die nähere Begründung in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 werde verwiesen.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wies der steuerliche Vertreter in Ergänzung der Berufungsbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2004 darauf hin, dass selbst wenn man eine Änderung der Bewirtschaftung gemäß P. 17 LRL 1997 annehme, diese erst ab dem Jahr 2006 zum Tragen kommen könnte, da erkennbare Maßnahmen (niedriger Mietzins) erst 2005 angesetzt worden seien.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme führte Außenprüferin Ingrid Pfister als Begründung für die Nichterfüllung der Kriterien der Fremdüblichkeit im Hinblick auf die (unentgeltliche bzw. zu geringem Entgelt vereinbarte) Nutzung der Top 4 durch den Sohn bzw. die Schwiegertochter, infolge dessen keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle ab dem 1. Juli 2004 gegeben gewesen sei (und daher der Antrag auf Abweisung der Berufung im Sinn der nachfolgenden Ausführungen gestellt wurde), ins Treffen: Bei der sogenannten „Vorprüfung“ handle es sich um Fragen u. a. zur Ernsthaftigkeit einer Betätigung, zur Fremdüblichkeit von Vertragsbeziehungen, u. ä.. Die „Vorprüfung“ könne - je nach Feststellung - nach sich ziehen, dass - überhaupt keine Liebhabereibeurteilung mehr durchzuführen sei oder - sich der Um-

fang der Beurteilungseinheit für die Liebhabereibeurteilung ändere oder - der Liebhabereibeurteilung andere steuerliche Ergebnisse zu Grunde zu legen seien.

Bei Mietverhältnissen zwischen nahen Angehörigen komme eine Beurteilung nach der LVO nicht in Betracht, wenn die Ergebnisse nicht aufgrund einer Betätigung in einer der Einkunftsarten erwirtschaft würden (siehe LRL 2.2.1.). Die „Vorprüfung“ einer Einkunftsquelle gehe daher der Liebhabereibeurteilung vor, weil auch das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG zu beachten sei.

Im Bericht über die Außenprüfung vom 22. April 2010 sei unter Tz 1. Nichterfüllung Kriterien Fremdvergleich die Feststellung der Prüfung detailliert angeführt. Im Juni 2004 sei das Mietverhältnis mit der Vermieterin beendet worden (monatliche Miete brutto € 654 inkl. BK). In der Folge sei Top 4 umfassend saniert worden. Es seien das WC und das Bad komplett erneuert, neue Parkettböden verlegt, ein Heizkörper neu installiert, die Arbeitsplatte in der Küche getauscht worden, usw. Laut Rechnung der Fensterfirma R. D. GmbH seien auch die Fenster am 4. Juli 2005 erneuert worden.

Laut Zentralem Melderegister sei der Sohn der Bw. in die Top 4 Mitte 2004 eingezogen. Ab diesem Zeitpunkt sei die Wohnung vom Sohn adaptiert und saniert worden. Die Kosten habe die Bw. getragen. Es sei kein Mietvertrag mit dem Sohn errichtet worden. In der Folge diene die Wohnung dem Sohn und seiner Lebensgefährtin als „Starterwohnung“ (lt. den Angaben der Bw.). Es sei kein neuer Mieter gesucht worden, da die Wohnung für den Sohn verwendet worden sei. Diene der Erhaltungsaufwand der Renovierung eines abgewohnten Mietobjektes vor der bevorstehenden Eigennutzung, sei er nicht abzugsfähig, weil auch das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG zu beachten sei (UFS 22. Juli 2003, RV/1768-W/02 mwN). Das gelte auch, wenn der Mieter die Reparatur übernehmen müsste. Reparaturkosten, die nach Beendigung der Vermietung anfallen, seien jedenfalls dann nicht abzugsfähig, wenn die private Weiterverwendung geplant sei (UFS 5. März 2008, RV/0935-L/06 mwN). Das gelte auch dann, wenn die Reparatur durch den gewöhnlichen Gebrauch des Mietobjektes vom letzten Mieter ausgelöst worden sei (UFS 9. Jänner 2008, RV/0607-I/06).

Im Mai 2005 sei Dr. C. als Lebensgefährtin in die Wohnung zum Sohn der Bw. gezogen. Ab August 2005 (drei Monate später) sei ein Mietvertrag mit Dr. C. abgeschlossen worden. Die Kosten für die Elektroleitungen und Heizungsleitungen seien von Dr. C. getragen worden. Als Gegenleistung für diese Zahlungen sei der - von der Prüfung als nicht fremdüblich eingestufte - Mietvertrag mit der zukünftigen Schwiegertochter und nicht mit dem Sohn der Bw. abgeschlossen worden.

Die Wohnung werde im Mietvertrag als Kat.A, in ordnungsgemäßem Zustand und einer Fläche von 86 m² ausgewiesen. Als Mietentgelt werde ein Pauschalbetrag von € 320 (entspreche einer m²-Miete inkl. BK von monatlich € 3,38 netto, einer reinen Miete von € 2,13 netto) ver-

einbart. In der Berufung werde auf Seite 2 eine monatliche Miete von € 160 (brutto inkl. BK) angeführt, die aber nicht den Werten des Mietvertrages entspreche.

Im Mietvertrag seien keinerlei Gründe für die Minderung der Miete weit unter das gesetzliche mögliche Ausmaß angegeben worden. Im Vorhalteverfahren seien die bereits ab 2005 geplanten Umbau- und Sanierungsarbeiten als Grund für die Minderung der Miete für fünf Jahre angeführt worden. Von der Prüfung sei eingewendet worden, dass bei einem fremdüblichen Mietvertrag auch die Möglichkeit bestehe, für den Zeitraum der tatsächlichen Umbauarbeiten, die erst nach Juni 2008 begonnen hätten, die Miete herabzusetzen. Die pauschale Herabsetzung für den gesamten Zeitraum von fünf Jahren sei als weiteres Indiz der fehlenden Fremdüblichkeit gesehen worden.

Bei der Wohnbauförderung sei der erste Antrag auf Förderungsmittel im Jänner 2007 eingebracht worden. Mit Juni 2008 seien die auf den Prüfbericht basierenden Zusicherungen erteilt worden. Von einer Verzögerung von 2004 bis 2008 durch den Wohnfonds könne also nicht die Rede sein.

Da die Eigentumswohnung in den 70er Jahren errichtet worden sei, sei der Mietzins nach [§ 1 Abs. 4 MRG](#) frei vereinbar. Der Richtwert wäre im Jahr 2005 netto € 6,42/m² lt. Bewertung der MA 25, laut Immobilienpreisspiegel betrage der frei vereinbarte Mietzins im Jahr 2005 bei einem sehr guten Wohnwert pro m² € 9,40 (ab 60 m²). Laut Angaben der Bw. würden die monatlichen Betriebskosten ca. netto € 1,25/m² betragen.

Selbst bei Berücksichtigung eines fünfundzwanzigprozentigen Abschlages für die Befristung des Mietvertrages mit der damaligen Lebensgefährtin (ab 24. Juni 2006 Gattin des Sohnes) sei die Höhe der Miete nicht als fremdüblich einzustufen.

Die Quadratmetermiete frei vereinbart laut Immobilienpreisspiegel	€ 9,40/m ² brutto
abzüglich 25% für zeitlich befristete Mietverträge	€ 7,05/m ² Miete br.
Quadratmetermiete frei vereinbart laut Vertrag Schwiegertochter	€ 3,72/m ² brutto,

entspreche einem Anteil von 53 % der fremdüblichen Miete.

Nach Ansicht der Prüfung erfülle das Mietverhältnis (gemeinsame Wohnung des Sohnes und der zukünftigen Schwiegertochter) nicht die Kriterien der Fremdüblichkeit, weshalb die Aufwendungen ab Juli 2004 (nach Auszug der Altmietlerin) nicht für eine Einkunftsquelle seien, sondern für den Privatbereich (Nutzung durch den Sohn und dessen zukünftiger Gattin) angefallen seien. Die Ausgaben seien nicht für die Erlangung oder Erzielung von steuerlich relevanten Einkünften, sondern für die Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Sohnes getätigt worden. Von der Außenprüfung werde daher eine Beendigung der Vermietung mit Ende des Mietverhältnisses mit der Vermieterin angenommen (30. Juni 2004).

Die Einnahmen, Werbungskosten, Umsätze und Vorsteuern seien entsprechend diesen Ausführungen korrigiert worden.

In der Berufung werde begehrt, auf alle Fälle noch die Aufwendungen für den Umbau und die Sanierung der Wohnung des Sohnes steuerlich abzusetzen. Da diese Investitionen aber für den (nicht unternehmerischen und keine Einkunftsquelle darstellenden) steuerlich nicht beachtlichen Privatbereich getätigt worden seien, untersage § 20 EStG die steuerliche Berücksichtigung.

Die „Vorprüfung“ für die Zeit ab Nutzung durch den Sohn (Mitte 2004), bzw. Schwiegertochter (Mai 2005) habe ergeben, dass überhaupt keine Liebhabereibeurteilung (mehr) durchzuführen sei. Eine Prognoserechnung könne daher nicht zu einer Änderung der Einstufung ab Juli 2004 führen.

Die tatsächlich angefallenen BK würden - ohne Reparaturen, ohne AfA, ohne IS-Zehntel - rd. € 1.800 brutto pro Jahr betragen. Da von der Schwiegertochter insgesamt nur eine Miete von € 1.920 brutto pro Jahr verlangt werde, führe schon die AfA-Berücksichtigung zu einem stetigen Verlust.

Vom Steuerberater werde ins Treffen geführt, es müsse eine Überprüfung stattfinden, ob nicht infolge des ab dem Sommer 2010 geplanten (neu abzuschließenden) angemessenen Mietzinses eine Einkunftsquelle (ab 2004) vorliege. Für den Fall, dass im Sommer 2010 ein neuer, den fremdüblichen Kriterien entsprechender Mietvertrag abgeschlossen werden sollte, sei infolge Änderung der Voraussetzungen eine neuerliche „Vorprüfung“ durchzuführen. In der Berufung werde angeführt, die monatliche Miete nunmehr auf € 860 (brutto inkl. BK) erhöhen zu wollen. Für den Fall, dass der Mietvertrag 2010 als fremdüblich anzusehen wäre, wäre in weiterer Folge eine Überprüfung hinsichtlich des Vorliegens von Liebhaberei durchzuführen. Im Fall, dass die Prognoserechnung einen Totalgewinn ergeben sollte, wäre eine Einkunftsquelle ab dem neuen Mietvertrag (wahrscheinlich August 2010?) anzunehmen, die Einnahmen und Ausgaben, Umsätze und Vorsteuern der Zeit davor wären aber steuerlich unbeachtlich.

Mit der Gegenäußerung zur obigen Stellungnahme der Außenprüferin hielt der steuerliche Vertreter den Ausführungen betreffend Nichtanwendung der Liebhabereiverordnung entgegen, dass der Passus „Mietverhältnis mit nahen Angehörigen“ in den LRL 2.2.1 nicht erwähnt sei, sodass diese Zitierung kein Argument für die Nichtanwendung der Liebhabereiverordnung sein könne.

Das Mietverhältnis mit der am 1. Juli 2004 weder verwandt, noch verschwägerten Dr. C. habe es überhaupt nicht gegeben. Der Mietvertrag im Jahr 2005 sei auch nicht mit einer nahen Angehörigen geschlossen worden.

Den Ausführungen wider die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Wohnung konterte der steuerliche Vertreter: Nach dem überraschend gekündigten Mietvertrag mit der Vorgängerin seien die Sanierungsarbeiten zur Adaptierung einer Einkunftsquelle, die auch wieder vermietet worden sei, gemacht worden. Die angeführten UFS-Urteile würden sich auf

Sanierungsarbeiten beziehen, bei denen danach eine reine Eigennutzung des (der) Eigentümer und keine Vermietung erfolgt sei, weshalb sie nicht heranzuziehen seien.

Hinsichtlich der geringen Miethöhe in der Mietvertragszeit von 2005 bis 2010 bestätigte der steuerliche Vertreter die Angabe, dass ein stark geminderter Wohnwert durch die geplanten und dann durchgeführten Umbauarbeiten am Haus in diesem Zeitraum gegeben gewesen sei. Weiters werde in der Stellungnahme noch korrekt angegeben, dass die Kosten für die Elektroleitungen und Heizungsleitungen von Dr. C. als Lebensgefährtin getragen worden seien; als Gegenleistung für diese Zahlungen sei der von der Prüfung als nicht fremdüblich eingestufte (!) Mietvertrag abgeschlossen worden (vgl. Seite 2 der Stellungnahme). Der geminderte temporäre Mietzins erkläre sich daher überwiegend aus der getätigten Mieterinvestition.

Wenn in weiterer Folge der Stellungnahme auf die fehlende Fremdüblichkeit des Mietvertrages hingewiesen und das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle ab 30. Juni 2004 angenommen werde, halte die steuerlich vertretene Bw. die Berufungsanträge vollinhaltlich aufrecht, weil der Ansicht der steuerlich vertretenen Bw. nach eine Einkunftsquelle bei der Vermietung von Top 4 bestehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Mai 1996, [92/13/0301](#)) sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und 3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 2010, [2005/15/0036](#) zufolge gilt dies vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die

rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Dass Angehörige im Sinne der Abgabenvorschriften 1. der Ehegatte; 2. die Verwandten in gerader Linie und die Verwandten zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie, und zwar auch dann, wenn die Verwandtschaft auf einer unehelichen Geburt beruht; 3. die Verschwägerten in gerader Linie und die Verschwägerten zweiten Grades in der Seitenlinie, und zwar auch in Fällen unehelicher Verwandtschaft; 4. die Wahl-(Pflege-)Eltern und die Wahl-(Pflege-) Kinder; 5. Personen, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben, sowie Kinder und Enkel einer dieser Personen im Verhältnis zur anderen Person sind, war [§ 25 Abs. 1 BAO](#) zu entnehmen. Dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, bestimmt [§ 20 Abs. 1 Ziffer 1 EStG 1988](#).

Aus folgenden Gründen waren die Berufungen gegen die angefochtenen Abgabenbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 als unbegründet abzuweisen:

Jeder Bestandvertrag ist ein Konsensualvertrag, dessen Gegenstand alle unverbrauchbaren Sachen sein können. Das Charakteristikum eines solchen Vertrages ist die Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt (siehe [§ 1090 ABGB](#)), weshalb ein beispielsweise zur Vermietung bestimmtes Objekt vor dessen Fertigstellung nicht Gegenstand eines Bestandvertrages sein kann (siehe Berufungsentscheidung UFS RV/2247-W/08 vom 09.09.2010).

Dem mit der Studentin C. E. abgeschlossenen Bestandvertrag vom 18. Juni 2002 zufolge entsprach das Objekt an der Adresse 0000 Wien, A-Straße 0/0, das die Bw. für einen monatlichen Zins von € 654 vom 15. August 2002 bis 14. August 2005 in Bestand gegeben hatte, der Wohnungsausstattungskategorie A. War diese Wohnung den Ausführungen der Bw. vom 9. April 2010 zufolge abgewohnt, aber immer noch Kategorie A, so indizierte bereits die Tatsache der Verringerung des Mietzinses von € 654 auf die Höhe jenes Betrages, zu dem sich die Bw. bereit erklärt hatte, das Objekts der Wohnungsausstattungskategorie A vom 1. August 2005 bis 31. Juli 2010 in Bestand zu geben, - € 320 – das Vorliegen von für Bestandverhältnisse generell untypischen Verhältnissen. Dass der Berufung ein Bestandverhältnis zugrunde gelegen war, das in dieser Art nur zwischen nahen Angehörigen praktisch möglich ist, bewies das Schreiben der Bw. vom 9. April 2010, wenn dort die Gründe für die niedrige Miete als Sondersituation wie folgt dargestellt wurden:

„In der Wohnung Top 4 war seit 1983 nur mehr das Notwendigste hergerichtet worden (Vermietung meist an Studenten), sie war daher abgewohnt, aber natürlich immer noch Kategorie A (Bad, Küche, Etagenheizung,...).

Im Gegensatz zu früher (teilmöbliert.: Schlaflandschaft, Einbaukästen, Küchenmöbel) wurde die Wohnung unmöbliert vermietet.

Auch die in früheren Mietverträgen zugehörige Gartenbenützung (100 m² Garten zur Allein-nutzung) war wegen der anstehenden Baustelle nicht mehr möglich und fiel daher weg.

Es war zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses bereits klar, dass während des Großteils der Mietdauer (5 Jahre) Bautätigkeiten im ganzen Haus und auch in der Wohnung Top 4 durchgeführt werden mussten, da die Sanierung des Daches zum Teil durch die Wohnung erfolgen musste.

Es war abzusehen, dass Vorraum, Küche und Wohnraum monatelang nicht richtig benützbar sein würden. (Was dann auch so vor sich ging).

Aus der Situation ergab sich, dass eine „Fremdvermietung“ sehr schwierig bis kaum möglich gewesen wäre (Mietzinsminderung bei Umbau, hohe Investitionskosten,...).

Die notwendige Erneuerung von elektrischen Leitungen, Heizungsrohren, Bad und Küche wurde von der Mieterin übernommen und auch von ihr bezahlt. (Was mir sehr viele Investitionen erspart hat, die ich ja sonst wohl auch von der Steuer hätte absetzen können!).

Der Vertrag wurde befristet (Abschlag 25%). Ab Sommer 2010 kann ein neuer Vertrag mit höherer Miete abgeschlossen werden.“

Mit obigen Ausführungen widerlegte die Bw. klar und eindeutig das Vorliegen eines fremdüblichen Bestandverhältnisses, weil [§ 1096 Abs. 1 ABGB](#) zufolge Vermieter wie die Bw. verpflichtet sind, das Bestandsstück auf eigene Kosten in brauchbarem Stande zu übergeben und zu erhalten und die Bestandinhaber im bedungenen Gebrauche oder Genusse nicht zu stören; ist das Bestandsstück bei der Übergabe derart mangelhaft oder wird es während der Bestandszeit ohne Schuld des Bestandnehmers derart mangelhaft, dass es zu dem bedungenen Gebrauche nicht taugt, so ist der Bestandnehmer für die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit. Kann auf diese Befreiung bei der Miete unbeweglicher Sachen im voraus nicht verzichtet werden, so war die Vorschreibung eines Mietzinses in der Höhe, wie er zwischen der Bw. und ihrer Schwiegertochter vereinbart wurde, unbegründet, womit die Anerkennung eines Bestandzinses in der mit der Schwiegertochter der Bw. vereinbarten Höhe in abgabenrechtlicher Hinsicht unzulässig gewesen wäre.

Die Annahme, das Bestandverhältnis wäre unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden, war auch aufgrund der Darstellung der Bw. im Schreiben vom 9. April 2010 *„Die notwendige Erneuerung von elektrischen Leitungen, Heizungsrohren, Bad und Küche wurde von der Mieterin übernommen und auch von ihr bezahlt. (Was mir sehr viele Investitionen erspart hat, die ich ja sonst wohl auch von der Steuer hätte absetzen können!)“* zu verneinen, weil [§ 1097 ABGB](#) zufolge die Schwiegertochter der Bw. als Bestandnehmer bei sonstigem Schadenersatz verpflichtet wäre, der Bw. als Bestandgeber ohne Verzug Anzeige zu machen, wenn Ausbesserungen nötig werden, welche der Bw. als Bestandgeber obliegen. (Auf die Bestimmung des [§ 1097 ABGB](#), derzufolge der Bestandnehmer als ein Ge-

geschäftsführer ohne Auftrag betrachtet wird, wenn er auf das Bestandstück einen dem Bestandgeber obliegenden Aufwand (§ 1036) oder einen nützlichen Aufwand (§ 1037) gemacht hat, er aber den Ersatz längstens binnen sechs Monaten nach Zurückstellung des Bestandstückes gerichtlich fordern muss, widrigenfalls die Klage erloschen ist, sei verwiesen).

Die Behauptung der Notwendigkeit der Erneuerung von beispielsweise elektrischen Leitungen auf Kosten der Mieterin vermochte die abgabenrechtliche Anerkennung eines niedrigeren Mietzinses zwischen nahen Angehörigen insofern nicht zu begründen, als [§ 1036 ABGB](#) zufolge demjenigen, der, obgleich ungerufen, ein fremdes Geschäft zur Abwendung eines bevorstehenden Schadens besorgt, derjenige, dessen Geschäft er besorgt hat, also die Bw. ihrer Schwiegertochter den notwendigen und zweckmäßig gemachten Aufwand zu ersetzen schuldig ist; dies gilt auch, wenn die Bemühung ohne Verschulden fruchtlos geblieben ist (§ 403). Selbst bei Annahme der Nützlichkeit der die E-Leitung betreffenden Arbeiten wäre für die Bw. mit der Berufung nichts zu gewinnen gewesen, weil [§ 1037 ABGB](#) zufolge derjenige, der fremde Geschäfte bloß, um den Nutzen des Andern zu befördern, übernehmen will, sich um dessen Einwilligung bewerben soll. Hat der Geschäftsführer zwar diese Vorschrift unterlassen, aber das Geschäft auf seine Kosten zu des Andern klarem, überwiegenden Vorteile geführt, so müssen ihm von diesem die darauf verwendeten Kosten ersetzt werden. Bei Annahme einer für die Bw. nützlichen Geschäftsführung ohne Auftrag wäre daher die Bw. gegenüber ihrer Schwiegertochter - unabhängig von der Höhe des zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Bestandzinses – gemäß [§ 1037 ABGB](#) kostenersatzpflichtig.

Hingegen wäre die Bw. gemäß [§ 1038 ABGB](#) zu keinem Ersatze verbunden gewesen, wenn die in Rede stehende Schwiegertochter als Geschäftsführer eigenmächtig so wichtige Veränderungen in einer fremden Sache vorgenommen hätte, dass die Sache der Bw. zu dem Zwecke, wozu sie sie bisher benützte, unbrauchbar würde; vielmehr hätte die Bw. verlangen können, dass die Schwiegertochter in ihrer Funktion als Geschäftsführer auf eigene Kosten die Sache in den vorigen Stand zurücksetze, oder, wenn das nicht möglich ist, der Bw. volle Genugtuung leiste.

Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Dass eine solche Trennung nicht einmal anhand der meldegeseztlichen Daten festzustellen war, bewies die Tatsache, dass die Adresse der in Bestand gegebenen Wohnung die Hauptwohnsitzadresse des in Rede stehenden Sohns P. seit 5. Mai 2004 bzw. der ab dem 24. Juni 2006 mit Sohn P. verheirateten Dr. B. -C. seit 12. Mai 2005 gewesen war, während der Beginn des Bestandverhältnisses gemäß dem Bestandvertrag mit 1. August 2005 datierte.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Annahme des Bestands eines abgabenrechtlich anzuerkennenden Bestandverhältnisses im vorliegenden Berufungsfall zu verneinen. War die Betätigung der Bw. ab Mai 2004 bis zumindest Dezember 2008 keiner Einkunftsart nach [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) zuzuordnen, so hatte die Prüfung des Bestandverhältnisses für die Streitjahre auf Liebhabereigenschaft nach der Liebhabereiverordnung in der für die Streitjahre geltenden Fassung zu unterbleiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. April 2011