



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/0207-L/10,
miterledigt RV/0208-L/10,
RV/0209-L/10, RV/0754-L/10,
RV/0753-L/10, RV/1417-L/10,
RV/1416-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Haim, Dr. Barbara Postl und Leopold Pichlbauer über die Berufungen des Dr. Josef L, 1234 S, Adr1, vertreten durch Ratzinger Gstöttner & Partner Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1234 S, Stelzhamerstraße 14b, und durch Mag. C Tochter vom 23. Dezember 2009, vom 20. Mai 2010 und vom 30. November 2011, gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Johann W, vom 11. Dezember 2009, 29. April 2010 und 28. November 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 und 2007 bis 2010 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2003 bis 2005 und 2007 bis 2010 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2005 nach den am 23. Mai 2012 und am 5. Dezember 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

1) Die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 und die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	340.403,42 € 4.684.100 S	Einkommensteuer	162.016,17 € 2.229.391,04 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-4278,75 € 58.876,75 S
				2.170.514 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				157.737,40 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	375.013,62 €	Einkommensteuer	179.331,54 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-4.337,52 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				174.994,02 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	225.365,25 € 3.101.093,39 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	36.547,89 € 502.909,93 S
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-15.523,78 € 213.611,81 S
				289.298 S
festgesetzte Umsatzsteuer				21.024,11 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	209.812,66 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	32.619,95 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-24.793,76 €
festgesetzte Umsatzsteuer				7.826,19 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

2) Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 und 2007 bis 2010 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2005 und 2007 bis 2010 sowie die Bescheide

betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2005 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) bezog in den streitgegenständlichen Jahren neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit aus einer gesetzlichen Alterspension Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Letztere resultierten aus der Bestandsüberlassung von mehreren Mietobjekten, unter anderem aus der Bestandsüberlassung des berufungsgegenständlichen Mietobjektes in 1234 S, Adr2 Nr. Beim Bw. fand im Jahr 2007 eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für den Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 statt.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 22. August 2007 finden sich folgende streitrelevante Ausführungen:

"Einkunftsquellen Vermietung

Zeitraum	2003	2004	2005
Vor Bp	24.012,49	59.608,93	88.368,72
Tz. 1 PA A			1.135,25
Tz. 2 P	17.172,47	-1.908,05	-1.908,05
Tz. 3 Adr2	15.452,72	17.000,97	13.446,69
Nach Bp	56.637,68	74.701,85	101.042,61

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen**Umsatzsteuer****Steuerbarer Umsatz**

Zeitraum	2003	2004	2005
Vor Bp	214.767,Nr	224.893,59	235.059,29
Tz. 3 Adr2	-4.954,91	-7.267,15	-7.927,80
Nach Bp	209.812,66	217.626,44	227.131,49

10 % Ermäßigter Steuersatz

Zeitraum	2003	2004	2005
Vor Bp	98.380,71	105.308,79	103.543,83
Tz. 1 PA A			1.135,25
Tz. 3 Adr2	-4.954,91	7.267,15	-7.927,80
Nach Bp	93.425,80	98.041,64	96.751,28

Vorsteuern (ohne EUST)

Zeitraum	2003	2004	2005
Vor Bp	31.763,87	16.837,65	15.342,52
Tz. 3 Adr2	-17.251,83	-4.068,30	-308,15
Nach Bp	14.512,04	12.769,35	15.034,37

Einkommensteuer

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Zeitraum	2003	2004	2005
Vor Bp	24.012,49	59.608,93	88.368,72
Tz. 3 Adr2	32.625,19	15.092,92	12.673,89
Nach Bp	56.637,68	74.701,85	101.042,61

Steuerliche Feststellungen

Tz. 3 Adr2

Vermietung

Zeitraum	2003	2004	2005
Vor Bp	-15.452,72	-17.000,97	-13.446,69
Nach Bp	0,00	0,00	0,00
Differenz	15.452,72	17.000,97	13.446,69

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2003	2004	2005
Umsatzsteuer			
Steuerbarer Umsatz	-4.954,91	-7.267,15	-7.927,80
10 % Ermäßigter Steuersatz	-4.954,91	-7.267,15	-7.927,80
Vorsteuern (ohne EUST)	-17.251,83	-4.068,30	-308,15

Objekt Adr2

Das 1979 angeschaffte Wohnhaus Adr2 Nr wurde ab dem Jahr 2000 generalsaniert und gemäß den Bauplanunterlagen erweitert. Eine Kostenaufstellung wurde ab 2000 vorgelegt, daraus sind sämtliche Bauausführungen ersichtlich.

Ab Oktober 2000 bewohnt die Tochter, Frau Mag. Tochter, das Obergeschoss und ab 2003 nach Kündigung der Mieterin, Frau Miet., das gesamte renovierte und erweiterte Haus.

Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht abgeschlossen, weiters wurden im gesamten Zeitraum keine Betriebskosten in Rechnung gestellt.

Als Wohnungsmiete wurde für das bewohnte Obergeschoss (bis Ende 2002) ein Betrag von € 330,33 und für das gesamte Haus werden (ab 2003) € 660,66 überwiesen.

Daraus errechnet sich eine Nettomiete in Höhe von € 2,75 pro Quadratmeter.

Lt. Auskunft des Hausbesitzerbundes (HA-GE-WE) und in S ansässigen Immobilienmaklern liegen die durchschnittlich zu erzielenden Mieteinnahmen in Ort zwischen € 5,00 und € 5,80 pro m².

Bei einer durchschnittlichen Miete von € 5,40 pro m² und der vermieteten Gesamtfläche würde sich eine Nettomiete in Höhe von € 1.296,00 ergeben. Auch nach einem von der Tochter bei der Schlussbesprechung vorgebrachten Abschlag für übergroße Wohnungen würde der errechnete Wert nicht unter € 1.000,00 sinken.

Da es sich bei der Vermietung um nahe Angehörige handelt, kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt, keine Betriebskosten laufend verrechnet wurden und die Höhe der Miete ab 2003 einem Fremdvergleich nicht standhält, wird das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Tochter nicht anerkannt.

Jahr	2003	2004	2005
Verluste lt. Erklärung	- 15.452,72	-17.000,97	-13.446,69
Miete lt. Erklärung	4.954,91	7.267,15	7.927,80
BK	1.586,00	1.358,68	2.236,28
Sonst. Aufw.	1.652,87	4.193,85	422,62
Renovierungskosten	32.404,70	15.468,30	0,00
Vorsteuer	6.480,94	3.093,66	0,00
Jahr	2000	2001	2002
Renovierungskosten	55.362,20	80.079,60	0,00
Vorsteuer	11.072,44	16.015,92	0,00

Durch die Beendigung des Mietverhältnisses mit Frau Miet. ist eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 (10) UStG im Jahr 2003 durchzuführen.

Als Berechnungsgrundlage werden 50 % der Vorsteuerbeträge 2000 und 2001 herangezogen, welche die Renovierungsarbeiten betreffen.

2000	11.072,44	50 %	5.536,22	70 %	2003	3.875,35
2001	16.015,92	50 %	8.007,96	80 %	2003	6.406,37

Im Hinblick darauf, dass das Mietverhältnis ab 2003 nicht anerkannt wird, werden die anteiligen Renovierungskosten, die Frau Mag. Tochter betreffen, weder ertragsteuerlich noch umsatzsteuerlich berücksichtigt."

Umsatzsteuer

2001	16.015,92	50 %	8.007,96	100 %	2001	8.007,96
------	-----------	------	----------	-------	-------------	-----------------

Ertragsteuer

2000	55.362,20	10 %	5.536,22	50 %	2001	2.768,10
2001	80.079,60	10 %	8.007,94	50 %	2001	4.003,97
Zurechnung					2001	6.772,07
Zurechnung					2002	6.772,07

Mit Schriftstück vom 10. Mai 2007 teilte der Bw. seiner Tochter und seinem Schwiegersohn mit, dass sich ab Juli 2007 der Mietzins des berufungsgegenständlichen Mietobjektes aufgrund der Indexerhöhung von € 660,66 auf € 803,39 inkl. 10 % MWSt. erhöhe.

Das Finanzamt ABC erließ mit 21. September 2007 – für die Jahre 2001 bis 2005 im wiederaufgenommenen Verfahren – den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide.

Gleichzeitig ergingen Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen von 2001 bis 2005. Mit Schreiben vom 29. September 2007, eingelangt am Finanzamt ABC am 29. Oktober 2007, erhob der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung gegen die Bescheide vom 21. September 2007 und vom 9. Oktober 2007 und führte aus:

Die Berufung richte sich gegen das durch die Betriebsprüfung nicht anerkannte Mietverhältnis Adr2 zwischen dem Bw. und seiner Tochter, Mag. C Tochter.

Der Bw. beantrage, den Einkommensteuerbescheid 2005, 2004, 2003, 2002 und 2001 dahingehend zu berichtigen, dass die Verluste aus dem Mietverhältnis Adr2 der Jahre 2005 in Höhe von € -7.336,24; 2004 in Höhe von € -10.899,52; 2003 in Höhe von € -9.857,88; 2002 in Höhe von € -5.982,29 und 2001 in Höhe von € -413,60 festgesetzt und die Anspruchszinsen für diese Jahre angepasst würden. Weiters beantrage der Bw. die Umsatzsteuerbescheide 2005, 2004, 2003 und 2001 dahingehend zu berichtigen, dass die Bemessungsgrundlagen in Höhe des Mietverhältnisses Adr2 korrigiert würden (Zahllast Umsatzsteuer 2001 € -8.007,97; 2003 € -16.756,23; 2004 € -3.341,58 und 2005 € +598,15).

Als Begründung führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus:

"1. Sacherhalt

Lt. Betriebsprüfung der Jahre 2001 bis 2005 wurde unter anderem folgendes festgestellt. Das 1979 angeschaffte Wohnhaus Adr2 Nr wurde ab dem Jahr 2000 generalsaniert und gemäß den Bauplanunterlagen erweitert. Eine Kostenaufstellung wurde ab 2000 vorgelegt.

Ab Oktober 2000 bewohnte die Tochter, Frau Mag. Tochter, das Obergeschoss und ab 2003 nach Kündigung der Mieterin, Frau Miet., das gesamte Haus. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht abgeschlossen, weiters wurden im gesamten Zeitraum keine Betriebskosten in Rechnung gestellt. Als Wohnungsmiete wurde ein Betrag von € 330,33 für das Obergeschoss

und für das gesamte Haus (ab 2003) € 660,66 überwiesen. Daraus errechnet sich eine Nettomiete von € 2,92 ($\text{€ } 660,66 - \text{USt} / 207,56 \text{ m}^2$). Lt. Betriebsprüfung wird behauptet, dass lt. Auskunft des Hausbesitzerbundes und Immobilienmakler die durchschnittlich zu erzielenden Mieteinnahmen in dieser Lage zwischen € 5,00 und € 5,80 pro m^2 liegen (Basis 2007). Aus den genannten Gründen wurde das Mietverhältnis nicht anerkannt.

2. Rechtliche Würdigung

Wie bereits ausgeführt, wurde das Wohnhaus in den Jahren 2000 bis 2003 generalsaniert. Um die seit 1998 leer stehende Wohnung im Obergeschoss überhaupt vermieten zu können, musste vorerst diese Wohneinheit saniert werden. Von dieser Sanierung profitierte auch die im Erdgeschoss wohnende Mieterin Frau Miet.. Frau Miet. wurde aufgrund der Zerstörung der im Zuge der Generalsanierung eingebauten Holzfenster gekündigt. Die neuerliche Sanierung musste der Rechtsmittelwerber bezahlen. Ab 1.1.2003 stand die Wohnung im Erdgeschoss zur Verfügung, welche dann Frau Mag. Tochter aufgrund Familienzuwachses gemietet hat. Es wurde der gleiche Mietzins vereinbart, den auch die Vormieterin bezahlt hatte.

Weiters ist zur Mietzinsbildung im Obergeschoss folgendes zu erwähnen: Im Oktober 2000 zog im Obergeschoss der gegenständlichen Liegenschaft Familie Tochter als Mieter ein. Zu diesem Zeitpunkt war das Erdgeschoss an E Miet. unbefristet vermietet, welche Kündigungsschutz gem. MRG genoss. Richtig ist, dass kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen wurde. Der Vertrag wurde mündlich abgeschlossen, weil sich die Vertragsparteien über die wesentlichen Punkte des Mietverhältnisses einig waren. Es ist auch fremdüblich, dass aufgrund von Kostenersparnissen (Gebühren) kein schriftlicher Mietvertrag erstellt wird.

Die Höhe des Mietzinses wurde, wie die von der Mieterin E Miet., welche eine gleich große Wohnung im Erdgeschoss bewohnte, vereinbart. D.h. ein unmittelbarer Fremdvergleich im Haus fand statt.

Weiters wird lt. Betriebsprüfung behauptet, dass der durchschnittliche Mietzins lt. Informationen zwischen € 5,00 bis € 5,80 pro m^2 in dieser Lage sei. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass nicht der im Jahr 2007 geltende m^2 -Mietpreis für einen Fremdvergleich heranzuziehen ist (obwohl der Fremdvergleich im eigenen Haus schon vorgegeben wurde – gleiche Miete wie Mieterin im Erdgeschoss), sondern der im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietverhältnisses im Jahr 2000.

Lt. Immobilienspiegel des Fachverbandes der Immobilien und Vermögenstreuhänder (www.wkimmo.at) betrug der m^2 -Mietzins bei gutem Wohnwert ab 50 m^2 € 4,40 im Jahr 2000. Lt. Auskunft der Fa. Hausverwaltungs GmbH (lt. Beilage), Rstr. 7, 1234 S muss ab einer Größe von 120 m^2 mit einem Abschlag zwischen 10 und 20 % und bei noch größeren Wohnungen ab 200 m^2 mit Abschlägen bis zu 40 % gerechnet werden, um potentielle Mieter

zu finden. Beim Rechtsmittelwerber handelt es sich um eine Wohnung mit 207,56 m². Bei einem Abschlag von 30 bis 40 % ist das eine Nettomiete von € 3,08 bis € 2,64. Wie oben erwähnt handelt es sich um eine Nettomiete von € 2,92 pro m².

Der Mietzinsabschlag findet auch in dem beiliegenden Gerichtsgutachten aus dem Jahre 1995 Niederschlag. Dieses Gerichtsgutachten bezieht sich auf eine mehr als 200 m² große Wohnung. Auch in diesem Gutachten führte der Sachverständige den aufgrund der Wohnungsgröße notwendigen Marktanpassungsabschlag durch.

Berücksichtigt man den Marktanpassungsabschlag, so ergibt sich, dass der m²-Mietzins einem Fremdvergleich standhält und zusätzlich dieselbe Miete verlangt wurde, wie der Mieter im Erdgeschoss bezahlt.

Weiters wurde lt. Betriebsprüfung die Nichtverrechnung der Betriebskosten beanstandet. Die Mieterin, Frau Mag. Tochter, verpflichtete sich, die jeweils zum 30.6. eines jeden Jahres fällige Betriebskostenabrechnung für das im Eigentum des Rechtsmittelwerbers stehende Objekt 2345 A, Xgasse 2 vorzunehmen; dies beginnend ab dem Abrechnungsjahr 2000. Aufgrund der Größe dieser Liegenschaft (1.565 m²) und den zulässig zu verrechnenden Verwaltungskosten gem. MRG ging man davon aus, dass sich die von Fam. Tochter zu bezahlenden Betriebskosten mit den von Frau Mag. Tochter zustehenden Verwaltungshonoraren entsprechend den Verwaltungskostenersatz lt. MRG in etwa die Waage halten werden. Aufgrund der Unstimmigkeiten mit dem Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung, forderte der Rechtsmittelwerber die Mieter auf, die für die Jahre 2000 bis 2006 vorgeschriebenen Betriebskosten in Höhe von € 13.780,26 zu bezahlen – welche auch beglichen wurden. Auch die Verwaltungshonorare von Frau Mag. Tochter wurden abgerechnet und vom Rechtsmittelwerber bezahlt. Auch Indexerhöhungen werden berücksichtigt, wenn eine 5%ige Schwellenklausel überschritten wird. Mit Schreiben vom 10.5.2007 wurde eine Indexerhöhung gefordert und bezahlt.

Weiters wird auch im Zuge der Berufung der Antrag gestellt, dass die Generalsanierungsaufwendungen gem. § 28 (3) EStG auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden."

Gleichzeitig beantragte der Bw. gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 bzw. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO, dass im Falle einer Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat über die Berufung der gesamte Berufungssenat entscheide und eine mündliche Verhandlung durch den Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt werde.

In der Folge wurde nachstehende Stellungnahme der Amtspartei am 17. April 2008 dem Bw. übermittelt:

"Das Wohnhaus Adr2 wurde in den Jahren 2000 bis 2003 generalsaniert.

2003 wurde die Mieterin, Frau Miet., gekündigt und das gesamte Haus an die Tochter, Frau Mag. Tochter, vermietet.

Ein schriftlicher Mietvertrag mit Frau Mag. Tochter wurde nicht abgeschlossen, weiters wurden für den gesamten Zeitraum keine Betriebskosten in Rechnung gestellt.

Im Rechtsmittel ist ersichtlich, dass Frau Mag. Tochter die Betriebskostenabrechnung für das Objekt A vornimmt und die dafür zu verrechnenden Verwaltungskosten mit den zu bezahlenden Betriebskosten gegenrechnen würde.

Aufzeichnungen über die Verwaltungskosten und der Gegenverrechnung wurden nicht vorgelegt.

Während der Betriebsprüfung wurden jedoch für die restlichen Mietobjekte (A, Ac, GG, Gm, Lz, Sei, P) sämtliche Mietverträge vorgelegt. Nur für das Mietobjekt Adr2, Mieterin Frau Mag. Tochter, wurde kein Mietvertrag abgeschlossen (fremdüblich).

Die Höhe der Miete ist im gesamten Prüfungszeitraum gleich geblieben. Als Wohnungsmiete wurde ein Betrag von € 330,33 pro Wohnungseinheit und ab 2003 für das gesamte Haus € 660,66 vereinbart.

Lt. Ansicht der Betriebsprüfung hat die Generalsanierung (2000-2003: ca. € 183.000,00) in der Miete keine Berücksichtigung gefunden.

Durch die Betriebsprüfung wurde auch der zu erzielende m²-Mietpreis überprüft und durch den Hausbesitzerbund (Hb) und durch ein in S ansässiges Immobilienbüro wurde der Prüferin mitgeteilt, dass im Prüfungszeitraum ein m²-Preis zwischen € 5,00 und € 5,80 (in dieser Lage) zu erzielen wäre.

Das beigelegte Gutachten ist lt. Ansicht der BP nicht heranzuziehen, da die Lage des Objektes (Stadtteil mit hohem Ausländeranteil) mit dem Mietobjekt Adr2 nicht zu vergleichen ist und eine andere soziale Struktur vorliegt.

Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass keine Vermietung gem. § 28 EStG (Fremdüblichkeit, nahe Angehörige, kein Mietvertrag, Miete zu niedrig) vorliegt."

Mit Schreiben vom 30. Juni 2008, eingelangt am Finanzamt ABC am 30. Juni 2008, gab der steuerliche Vertreter des Bw. nachstehende Stellungnahme zur Berufung vom 29. Oktober 2007 ab:

"In der Beilage liegen die Abrechnungen der Betriebskosten und Verwaltungskosten bei. Am 09.01.2007 wurden die Betriebskosten für die Jahre 2000 bis einschließlich 2005 in Höhe von € 10.746,27 brutto bezahlt. Die Betriebskosten aus dem Jahr 2006 in Höhe von € 3.033,99 wurden am 09.10.2007 beglichen. Aus diesem Grund wurden nun auch die Verwaltungskosten von Frau Mag. Tochter abgerechnet - € 19.200,00 brutto für die Jahre 2001 bis einschließlich 2005 und € 4.560,00 brutto für das Jahr 2006, welche am Bankkonto 08.10.2007 als Abgang gebucht sind.

Weiters wurde durch die Finanzverwaltung behauptet, dass während der Betriebsprüfung sämtliche Mietverträge vorgelegt wurden – außer mit Frau Mag. Tochter wurde kein Mietvertrag abgeschlossen. Wie schon in der Berufung geschrieben, wurde mit Frau Mag. Tochter ein mündlicher Vertrag abgeschlossen. Weiters gibt es noch eine Mieterin, wo kein schriftlicher Mietvertrag aufgestellt wurde (Frau Fo, Adr1, 1234 S). Zusätzlich sei zu erwähnen, dass alle übrigen Mietverträge befristet abgeschlossen wurden und lt. MRG für befristete Verträge Schriftlichkeitsverpflichtung besteht.

Laut Ansicht der BP hat die Generalsanierung zwischen 2000 bis 2003 in der Miete keine Berücksichtigung gefunden. Aber auch bei der Mieterin Frau Miet. wurde die Miete nicht erhöht.

Eine Erhöhung des Mietzinses bei Frau Miet. war aufgrund der Bestimmungen des MRG in der damals geltenden Fassung unzulässig:

Die von Frau Miet. gemietete Wohnung fiel unter den Teilanwendungsbereich des § 1 Abs. 4 Z 2 MRG.

§ 45 Abs. 1 MRG, der auf das Mietverhältnis zu Frau Miet. anwendbar war, ermöglichte dem Vermieter die Einhebung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag (kurz EVB) unter folgenden Bedingungen: Ist bei Kat. A Wohnungen der mtl. Quadratmetermietzins niedriger als ATS 23,00, so darf der Vermieter den Unterschiedsbetrag zwischen diesem Betrag und dem bisherigen Hauptmietzins als EVB verlangen.

Weil der Quadratmetermietzins von Frau Miet. € 2,92 betrug, konnte aufgrund zwingender mietrechtlicher Bestimmungen der Mietzins trotz der durchgeführten Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten nicht angehoben werden.

Die gleiche Rechtslage trifft auch für Frau Mag. Tochter zu.

Laut BP ist das beigelegte Gutachten nicht heranzuziehen, da die Lage des Objektes (Stadtteil mit hohem Ausländeranteil) mit dem Mietobjekt Adr2 nicht zu vergleichen ist und eine andere soziale Struktur vorliegt. Es sei erwähnt, dass auch in der Adr2 Ausländer ansässig sind und dass es sich in diesem Gutachten nicht um einen Ausländerabschlag handle, sondern um einen Abschlag aufgrund der "Größe" einer Wohnung.

Im Anhang wird ein Inserat über eine Liegenschaft "S-Zentrumsnähe" beigelegt, welche 185 m² groß ist und um netto € 618,00 (€ 680,00 – 10 % USt), d.s. pro m² € 3,34 angeboten wurde. Wobei bei dieser Wohnung sogar Küche und Bad möbliert sind."

Mit Vorlagebericht vom 23. Juli 2008 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ABC ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 2. September 2008 wurde seitens der seinerzeit zuständigen Referentin nachstehender Vorhalt ausgefertigt und an das Finanzamt ABC übermittelt:

"1) ad Arbeitsbogen, TZ 4 "Adr2": bitte für den geprüften Zeitraum vorlegen: Auskünfte Hausbesitzerbund und Immobilienmakler.

2) Mietvertrag E Miet.

3) Ihre Stellungnahme zur Bezahlung der Betriebskosten "A" anstatt der BK "Go" durch die Tochter des Bw., Mag. Tochter und zur Vergleichbarkeit der Positionen sowie zur Aufstellung "offene Betriebskosten" lt. Schreiben des Bw. vom 30.6.08.

4) Ihre Stellungnahme zur Honorarnote 01/07 für Betriebskostenabrechnungen "A" lt. Schreiben des Bw. vom 30.6.08 sowie zur Begründung der Angemessenheit durch den Bw.

5) Anfrage an den Bw. (und Vorlage seiner Antwort), weshalb BK "A" mit Honorarnote abgerechnet werden. (Handelt es sich tatsächlich um den "Ausgleich" der BK "A" und "Adr2" oder war die Tochter als Hausverwalterin tätig und stellte sie dafür Honorarnoten?)

6) Anfrage an Bw., ob Standard der Wohnung/Tochter zum Zeitpunkt des Bezugs 10/2000 gleich war mit dem der Wohnung/Miet. und ob beide Wohnungen gleich groß waren sowie Vorlage seiner Antwort.

7) Bitte Stellungnahme des Bw. einholen und vorlegen zur Divergenz in der Berufung, Pkt. 3.2: im Oktober 2000 war das EG an Miet. unbefristet vermietet; - dagegen Stellungnahme zur Berufung: alle übrigen Mietverhältnisse (offenkundig außer mit Tochter, da mit ihr kein schriftlicher Mietvertrag besteht) waren befristet abgeschlossen.

8) Bitte Gutachten eines ger. beeideten SV für Liegenschaftswesen einholen und vorlegen zu den Mietzinspreisen/m² in S, Adr2, zum Mietzinspreis der Wohnungen Tochter und Miet. und zur Höhe der beantragten BK für das an Tochter vermietete Objekt (alles für den berufungsgegenständlichen Zeitraum), zu den berufungsgegenständlichen Abschlägen aufgrund der Wohnungsgröße sowie Feststellung, ob auch hinsichtlich Garagen- und Gartennutzung eine Vergleichbarkeit gegeben ist."

Dieser Vorhalt wurde vom Finanzamt ABC nicht beantwortet.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. Dezember 2008, RV/0805-L/08, wurden die vom Bw. angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

In einer Besprechung vom 15. Jänner 2009 wurde der an die Amtspartei gerichtete Vorhalt vom 2. September 2008 zwischen dem steuerlichen Vertreter des Bw. und einem Mitarbeiter des Finanzamtes ABC erörtert.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2009, eingelangt am Finanzamt ABC am 22. Jänner 2009, gab der steuerliche Vertreter des Bw. nachfolgende Stellungnahme zur Besprechung vom 15. Jänner 2009 ab:

"In der Beilage sende ich Ihnen den Mietvertrag Miet. und Auflistung der Betriebskosten der Familie Tochter

Lt. Befragung ist zu Pkt. 5) der Begründung des Bescheides durch den UFS vom 4. Dez. 2008 folgendes zu erläutern: Frau Mag. Tochter ist als Hausverwalterin tätig und stellt dafür Honorarnoten. Siehe auch Erläuterung in der "Stellungnahme zur Berufung vom 29.10.2007" vom 30.06.2008 im Absatz 2.

Lt. Befragung ist zu Pkt. 6) der Begründung des Bescheides durch den UFS vom 4. Dez. 2008 folgendes zu erläutern: Im Jahr 10/2000 waren die Wohnungen gleich groß. Beide Wohnungen sind in die Ausstattungskategorie A lt. § 15a MRG einzustufen.

Lt. Befragung ist zu Pkt. 7) der Begründung des Bescheides durch den UFS vom 4. Dez. 2008 folgendes zu erläutern: Laut Mietvertrag wurde im Jahr 1986 im Punkt V. eine Befristung gesetzt. In Folge des Befristungsablaufes bestand zum Zeitpunkt 10/2002 ein unbefristetes Mietverhältnis.

Mit 23. Jänner 2009 gab das Finanzamt ABC nachstehende Stellungnahme ab:

"1) Auskünfte Hausbesitzerbund und Immobilienmakler

Dabei handelt es sich um telefonische Auskünfte, die während der BP durchgeführt wurden. Telefonische Auskunft bei Li, Hausverwaltungs GmbH (123), Redtenbacherstr. 4, 1234 S – bei der Ermittlung des m² Preises wurde ein Objekt genannt, dass auch in Ort (Adr3) liegt und das unsaniert (Mietangebot aus 2005) vermietet werden sollte. Der zu erzielende m² Preis lag zwischen netto € 4,80 und € 5,70. Telefonische Auskunft bei Hb Hausbesitzerbund (34567), Str3, 1234 S – durchschnittlicher m² Preis in S (Ort) € 4,70 netto.

2) Mietvertrag E Miet.

Am 15.12.2008 von Hr. Dr. G abverlangt.

3) BK A – BK Adr2

Im Prüfungszeitraum (2003-2005) gab es keine von Fr. Mag. Tochter gestellten Honorarrechnungen für die durchgeführten Betriebskostenabrechnungen A. Bei der in der Stellungnahme zur Berufung vorgelegten Honorarnote handelt es sich auch um eine Honorarnote aus 2007.

Sämtliche Abrechnungen und durchgeführten Zahlungen (Abrechnung der BK und Verwaltungskosten und auch die Verwaltungskosten von Fr. Mag. Tochter) sind erst nach der BP erstellt bzw. bezahlt worden.

Wäre für diesen Zeitraum keine BP durchgeführt worden, wären auch keine Abrechnungen bzw. Honorarnoten erstellt worden.

4) Honorarnote 01/07

Die Honorarnote 01/07 vom 13.08.2007 wurde erst nach der Schlussbesprechung (26.07.2008) und noch vor der Erstellung des Berichtes (22.08.2008) gelegt.

Diese Honorarnote wurde erst bei der Stellungnahme zur Berufung dem Finanzamt vorgelegt. Zur Angemessenheit wird Hr. Dr. L Stellung nehmen.

5) – 7) siehe Stellungnahme vom 19.01.2009"

Das Finanzamt ABC erließ mit 11. Dezember 2009 – für die Jahre 2001 bis 2005 im wiederaufgenommenen Verfahren – den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide und setzte Anspruchszinsen fest.

Am 23. Dezember 2009 brachte der Bw. eine wortgleiche Berufung wie vom 29. Oktober 2007 ein und führte ergänzend aus, dass auf die Stellungnahme vom 29. Oktober 2007 und 15. Jänner 2009 (Besprechung mit Frau Th, Finanzamt ABC) verwiesen werde. Auch auf sämtliche Beilagen laut Berufung in gleicher Angelegenheit vom 29. September 2007 werde verwiesen.

Mit Bescheiden vom 29. April 2010 erfolgte die Aufhebung der Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008. Als Begründung führte das Finanzamt ABC an, dass die Vermietung des Objektes in 1234 S, Adr2 Nr, an die Tochter steuerlich nicht anerkannt werde. Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 22. August 2007 werde verwiesen.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2010, eingelangt am Finanzamt ABC am 20. Mai 2010, erhob der Bw. Berufung gegen die Bescheide vom 29. April 2010 und führte im Wesentlichen aus: Die Berufung richte sich gegen das durch die Betriebsprüfung nicht anerkannte Mietverhältnis Adr2 zwischen dem Bw. und seiner Tochter Mag. C Tochter.

Der Bw. beantrage, den Einkommensteuerbescheid 2008 und 2007 dahingehend zu berichtigen, dass sowohl der Verlust aus dem Mietverhältnis Adr2 des Jahres 2008 in Höhe von € 6.611,74 und der Gewinn des Jahres 2007 in Höhe von € 3.654,60 festgesetzt werden und die Anspruchszinsen für diese Jahre angepasst werden. Weiters beantrage der Bw. die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2007 dahingehend zu berichtigen, dass die Bemessungsgrundlagen in Höhe des Mietverhältnisses Adr2 korrigiert werden (Zahllast Umsatzsteuer 2008 € -595,00 und 2007 € -1.820,92).

Der Bw. beziehe sich dabei auf die bereits am 23. Dezember 2009 eingebrachte Berufung für die Jahre 2001 bis 2005, da es sich dabei um den gleichen Sachverhalt handle.

Am 28. November 2011 hat das Finanzamt ABC die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 erlassen. Als Begründung wurde angeführt, dass die Vermietung des Objektes in 1234 S, Adr2 Nr, an die Tochter steuerlich nicht anerkannt werde. Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 22. August 2007 werde verwiesen.

Mit Schreiben vom 30. November 2011, eingelangt am Finanzamt ABC am 1. Dezember 2011, erhob der Bw. Berufung und führte im Wesentlichen aus:

Die Berufung richte sich gegen das durch die Betriebsprüfung nicht anerkannte Mietverhältnis Adr2 zwischen dem Bw. und seiner Tochter Mag. C Tochter.

Der Bw. beantrage, den Einkommensteuerbescheid 2009 und 2010 dahingehend zu berichtigen, dass sowohl der Verlust aus dem Mietverhältnis Adr2 der Jahre 2009 in Höhe von € 6.197,60 und 2010 in Höhe von € 6.926,78 festgesetzt werden und die Anspruchszinsen für diese Jahre angepasst werden. Weiters beantrage der Bw. die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 dahingehend zu berichtigen, dass die Bemessungsgrundlagen in Höhe des Mietverhältnisses Adr2 korrigiert werden (Zahllast Umsatzsteuer 2009 € 818,54 und Gutschrift 2010 € -222,39).

Ergänzend beziehe sich der Bw. auf die bereits am 23. Dezember 2009 eingebrachte Berufung für die Jahre 2001 bis 2005 sowie auf die am 18. Mai 2010 eingebrachte Berufung für die Jahre 2007 und 2008, da es sich dabei um den gleichen Sachverhalt handle.

Die gegenständlichen Berufungen wurden vom Finanzamt ABC ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 23. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Nach Ansicht des Bw. ist das Mietentgelt für das Haus fremdüblich. Diesbezüglich wurden Vermietungsangebote eines Hauses und einer Wohnung vorgelegt.

Es wurde ein Beweisantrag dahingehend gestellt, die Amtspartei möge klären, welcher Mietzinsniveau im gegenständlichen Fall angemessen wäre, hinsichtlich dessen der Senat zu folgendem Ergebnis kam:

Der Senat habe gewisse Zweifel an der Fremdüblichkeit insgesamt. Unter Umständen könne der fehlende Mietvertrag geheilt werden, wenn wenigstens die Miethöhe fremdüblich sei. Es gebe offenbar in S Wohnungen, die zu nicht gerade „besonders tollen“ Konditionen vermietet werden können. Dem Senat seien Daten zu zwei Liegenschaften, einem größeren Einfamilienhaus und einer zentral gelegene Mietwohnung vorgelegt worden. Man müsse daher ermitteln, in wie weit die beiden Angebote mit der gegenständlichen Wohnung eine gewisse Vergleichbarkeit aufwiesen und in wieweit diese für die Verhältnisse in S überhaupt repräsentativ seien.

Beim Studium der Akten sei zudem festgestellt worden, dass die Vermietung „in nicht unbedingt sehr positiven einkommensteuerlichen Ergebnissen“ liege, dh. sie seien „extrem niedrig“, was gewisse Indizien dafür berge, dass die Vermietung auch Liebhaberei sein könnte. Dies sei zu prüfen, wenn der Senat zur Ansicht gelange, dass das Mietverhältnis dem Grund nach anzuerkennen sei. Daher möge der Berufungswerber eine Prognoserechnung vorlegen. Es handle sich unbestritten um eine kleine Vermietung iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#), das heißt in 20 Jahren benötige man einen Totalüberschuss. Das wäre jetzt darzulegen, „ob sich in 20

Jahren ein Totalüberschuss ergibt und diese Prognoserechnung wird einerseits dem UFS vorzulegen sein und andererseits dem Finanzamt, in Wahrung des Parteienghört".

Die Berufungsverhandlung wurde daher zur Einholung der beantragten Beweise (seitens der Amtspartei) bzw. zur Vorlage einer Prognoserechnung (seitens des Bw.) vertagt.

Mit Schreiben vom 4. Juli 2012 wurde – in Entsprechung des Beweisantrages - seitens der Amtspartei nochmals ausgeführt, dass der gegenständliche Mietvertrag und auch das vereinbarte Entgelt nicht fremdüblich seien. Ergänzend würden noch folgende Argumente vorgebracht: Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen könnten nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Das Mietverhältnis sei nach außen nicht zum Ausdruck gekommen. Laut Berufung, Punkt 3.2, sei der Mietvertrag mündlich abgeschlossen worden, weil sich die Vertragsparteien über die wesentlichen Punkte einig gewesen seien. Es sei jedoch nicht offengelegt worden, welche wesentlichen Punkte vereinbart worden seien. Es würden klare, eindeutige und jeden Zweifel ausschließende Vereinbarungen fehlen. Diese seien auch in der Berufung nicht vorgelegt worden. Gegen eine Fremdüblichkeit spreche auch, dass die Betriebskostenabrechnung erst im Jahr 2007 nach Abschluss der BP erfolgt sei. Es seien keine Akontozahlungen geleistet worden und sei dies geduldet worden. Es sei keine Vereinbarung über die Dauer des Mietverhältnisses erfolgt. Es sei keine Kautions verlangt worden. Eine Aufrechnung mit wechselseitigen Forderungen sei nicht ausgeschlossen (Betriebskosten-Honorarnoten). Investitionen seien auf Kosten des Mieters durchzuführen, der Vermieter leiste keinen Kostenersatz. Im vorliegenden Fall investiere der Vermieter, die Miete sei für Angehörige geringer als Miete für Fremde bei gleicher Größe. Keine Vereinbarungen seien getroffen worden hinsichtlich Wertsicherungsklausel, Mieterinvestitionen, Nutzung des Einfamilienhauses, Untervermietung, Instandhaltungspflichten, Garagennutzung, Gartennutzung, Haustierhaltung, Wasser- und Kanalgebühren. Im Mietpreis habe die Investition (komplette Renovierung des gesamten Gebäudes) in Höhe von brutto € 219.977,76 keinen Niederschlag gefunden. Dies sei nicht fremdüblich. Es handle sich bei der Vermietung nicht um eine Wohnung, sondern um ein Einfamilienhaus mit zwei Garagen. Das Haus diene der Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der Familie Tochter mit zwei Kindern (geboren 1998 und 2001).

Mit Schreiben vom 1. August 2012 wurde – in Entsprechung des Auftrages des Senates - seitens des steuerlichen Vertreters folgende Prognoserechnung übermittelt:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Überschuß
Einnahmen											
Summe	3.641,37	10.282,48	8.335,25	4.954,91	7.267,15	7.927,80	5.945,85	19.552,21	10.096,96	10.373,68	
Ausgaben											
BK/sonst. Aufwand	1.312,06	2.249,96	4.903,94	3.238,87	5.552,53	2.658,90	2.315,47	2.497,12	3.308,21	3.170,79	
Abschreibung	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	
§ 28/3 f 2000	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	
§ 28/3 f 2001		1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	
§ 28/3 f 2003				486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	
§ 28/3 f 2004					232,02	232,02	232,02	232,02	232,02	232,02	
§ 28/3 f 2007								178,96	178,96	178,96	
Instandsetzung 2010											
	1.114,73	5.616,75	1.015,54	- 1.185,80	- 1.419,24	2.135,04	496,52	13.742,27	3.475,93	3.890,07	28.881,81
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	
Einnahmen											
Summe	11.896,69	12.194,11	12.498,96	12.811,43	13.131,72	13.460,01	13.796,51	14.141,43	14.494,96	14.857,34	
Ausgaben											
BK/sonst. Aufwand	5.028,98	3.294,26	3.376,61	3.461,03	3.547,55	3.636,24	3.727,15	3.820,33	3.915,84	4.013,73	
Abschreibung	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	384,15	
§ 28/3 f 2000	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	830,43	
§ 28/3 f 2001	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	1.201,19	
§ 28/3 f 2003	486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	486,07	
§ 28/3 f 2004	232,02	232,02	232,02	232,02	232,02	232,02	232,02	232,02	232,02	232,02	
§ 28/3 f 2007	178,96	178,96	178,96	178,96	178,96	178,96	178,96	178,96	178,96	178,96	
Instandsetzung 2010	394,10	394,10	394,10	394,10	394,10	394,10	394,10	394,10	394,10	394,10	
	3.160,79	5.192,93	5.415,43	5.643,48	5.877,25	6.116,85	6.362,44	6.614,18	6.872,20	7.136,69	58.392,24
							Gesamtüberschuß der Einnahmen:				87.274,00

Als Erläuterung wurde angeführt:

Bei den Jahren 2000 bis einschließlich 2010 seien die Ist-Werte herangezogen worden und lt. Liebhabereichtlinien RZ 36 korrigiert worden. Die Fünfzehntelabschreibungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG seien auf Normal-AfA umzustellen. Die Einnahmen ab 2011 würden um jährlich 2,5 % erhöht. Bei den Betriebskosten und sonstigen Aufwendungen sei ab 2011 der Durchschnitt der letzten 11 Jahre angesetzt und jährlich um 2,5% erhöht worden.

Das Schreiben der Amtspartei wurde am 31. Juli 2012 dem Bw., jenes des Steuerberaters am 2. August 2012 der Amtspartei übermittelt.

Mit Schreiben vom 14. September 2012 wurde seitens der Amtspartei eine Stellungnahme zur Eingabe des steuerlichen Vertreters übermittelt und ausgeführt:

Vom steuerlichen Vertreter sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden. Als Anmerkung zur Prognoserechnung sei angeführt worden: „LRL Rz 36 Fünfzehntelabschreibungen gem. § 28 Abs. 3 EStG sind auf Normal-AfA umzustellen“. In der Prognoserechnung seien die Investitionen der Jahre 2000, 2001, 2003, 2004, 2007 und 2010 auf „Normal-Afa“ umgerechnet worden. In der Steuererklärung seien die Investitionen als Instandsetzungsaufwendungen bezeichnet und eine AfA iHv 10 % angesetzt worden. Es sei kein Antrag auf begünstigte Abschreibung gestellt und nicht nachgewiesen worden, dass es

sich um Herstellungsaufwendungen handle, die begünstigt auf 10 Jahre abgeschrieben werden könnten.

Es seien weder die baulichen Maßnahmen entsprechend dargestellt, noch könne aus den Beilagen zur ESt-Erklärung entnommen werden, dass es sich um Herstellungsaufwand handle. In der ESt-Erklärung sei der Aufwand als „Instandsetzungsaufwand“ bezeichnet worden. Es sei kein Antrag gestellt worden. Es seien auch die Voraussetzung des § 28 Abs. 3 EStG auf Zehntelabsetzung, nämlich die Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes durch erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten nicht nachgewiesen. All dies wirke sich „positiv auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes aus“.

Zudem seien bei den Einnahmen Indexanpassungen berücksichtigt, solche seien jedoch nur zu berücksichtigen, wenn sie tatsächlich vereinbart seien. Es sei kein schriftlicher Mietvertrag vorhanden. Mündliche Vereinbarungen seien nicht bekanntgegeben worden.

Das Gebäude sei in den Jahren 2000 bis 2003 generalsaniert worden. 2008 bis 2010 seien bereits Instandhaltungskosten angefallen. Solche seien aber in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden, ebensowenig wie Verwaltungskosten. Außerdem wäre ein erhöhtes Mietausfallrisiko anzusetzen.

Das Gebäude sei mit Schenkungsvertrag vom 28.12.2011 vom Bw. an seine Tochter Mag. VN Pe geschenkt worden mit der Einverleibung dessen lebenslangen Nutznießungsrechtes. Weiters sei vereinbart worden, dass der Bw. ein jährliches Substanzerhaltungsentgelt iHV € 384,16 zu überweisen habe. Dies entspreche der jährlichen Normal-AfA.

In der Folge langte per Mail vom 14. September 2012 eine Stellungnahme des Bw. ein, in der ausgeführt wurde:

a. Das FA S legt einem Mietvertrag aus dem Jahr 1999 betreffend die Liegenschaftsadresse Sl.str.. 80, 1234 S samt DORIS-Ausdrücken vor. Diesbezüglich ist auszuführen, dass es sich dabei um das bereits vom Bw. in der Berufungsverhandlung vorgelegte Maklerobjekt handelt. Das FA führt aus, dass im MV aus dem Jahr 1999 ein Mietzins von ATS 22.000,00 exkl. USt und exkl. BK und Einrichtungsgegenständen verlangt und erzielt wurde.

Wie bereits in der Berufungsverhandlung ausgeführt, steht nach Erkundigung und Information des Berufungswerbers das gegenständliche Mietobjekt seit mehreren Jahren zur Miete frei. Auffallend ist auch, dass laut dem in der Berufungsverhandlung vorgelegten Makler-Inserat nun mehr € 1.600,00 inkl. USt verlangt wird. Vergleicht man nun den ursprünglich im Jahr 1999 veranschlagten Mietzins von ATS 22.000,00 mit den nunmehr verlangten Mietzins von €

1.600,00, so ergibt sich dass es sich dabei um den gleichen Betrag handelt (ATS 22.000,00 = € 1.598,00).

Es gibt aber mehrere Unterschiede: Nunmehr wird der Mietzins inkl. USt berechnet, auch wird die Einrichtung nicht mehr extra bewertet und ist auch der Garten und die Gartenhütte mitvermietet. Es ergibt sich somit, dass sich der nun mehr verlangte Mietzins jedenfalls im Gesamten gesehen verringert hat. Geht man nun von einer Wohnnutzfläche von 360m² lt. Makleranbot aus (darauf verwiesen wird, dass im Mietvertrag keine Quadratmeterangaben vorhanden sind), so errechnet sich ein m²-Preis i.H.v. ATS 61,11 bzw. € 4,44.

Aber nicht nur in diesem Sinne wurde die Miete "billiger": Bei der nunmehrigen Mietzinsbildung wurde auf die Inflation nicht Bedacht genommen. Grund für die nunmehrige "Verminderung" des geforderten Mietzins (gleicher Betrag ohne Berücksichtigung einer allfälligen Indexierung; Berechnung des Mietzinses nunmehr inkl. USt und ohne extra Bewertung der Einrichtung) liegt einzig und allein in der "Nichtvermietbarkeit" eines Einfamilienhaus zu den ursprünglich geforderten Konditionen bzw. des Gesamtmietpreises.

b. In diesem Zusammenhang ist aber noch auf den eigentlich dem FA S erteilten Auftrag "Mietobjekte/-anbote gleicher Art wie das in der G" gelegene hingewiesen. Diesem Auftrag kam das FA eigentlich nicht nach.

c. Weiters ist aber auch nochmals auf die unterschiedliche Ausstattung der auch vom FA S herangezogenen Liegenschaft mit der des Bw. hinzuweisen. Die Ausstattung der Liegenschaft "SI" ist weitaus luxuriöser und exklusiver als die der Liegenschaft "Adr2". So verfügt die Liegenschaft "SI" im Gegensatz zu "Adr2" über einen Kachelofen, 3 Bäder, Sauna, Solarium, Weinkeller, Kühlraum, Eckbadewanne, goldene Armaturen, 2 separate WCs samt Bidet, ca. 100 m² große Terrasse, gemauertes Gartenhaus, offener gemauerter Gartengrill. Weiters beträgt die Wohnnutzfläche „SI“ ca. 360m² und die Gartenfläche von mehr als 2.000m²; „Adr2“ Wohnnutzfläche 207m² und Gartenfläche ca. 300m². Weiters sind auch die von der FA vorgelegten DORIS-Auszüge unvollständig.

Im ersten DORIS-Auszug vermerkte das FA handschriftlich „SI.str.. 80“ und markierte im Katasterauszug DORIS die GStNr 3456. Mit diesen Urkunden wird aber nicht die Größe der gesamten zu vermietenden Liegenschaft gekennzeichnet. Mietgegenständlich ist nämlich auch die daneben liegende GStNr 789, auf welcher das o.a. Gartenhaus liegt. Diesbezüglich wird auf die beiliegenden GB-Auszüge und den beiliegenden DORIS-Auszug verwiesen.

d. Wenn nunmehr das FA weitwendig ausführt, dass kein schriftlicher MV zwischen dem Bw. und Fam. Tochter vorliegt, so ist noch einmal auf die Bestimmungen des ABGB zu verweisen, dass für die Bestimmtheit eines MV Mietzins und Mietobjekt ausreichend sind. Jeder MV, der

mündlich abgeschlossen ist, gilt unbefristet. Nur befristete MV bedürfen der Schriftlichkeitsform.

e. Weiters nimmt das FA Mietaufstellungen in seine Stellungnahme auf. Es würde sich dabei ergeben, dass Fam. Miet. mtl. mehr bezahlt hätte als Fam. Tochter. Dies ist jedoch aus nachstehenden Gründen unrichtig:

Der Stb hat eine Aufstellung über die Jahresmietzahlungen von 2000 – 2005 vorgelegt. Weil Fam. Miet. im Laufe ihres Mietverhältnisses höhere Rückstände anwachsen ließ, wurde sie immer zum Zeitpunkt der BK-Abrechnung aufgefordert den Mietzinsrückstand zu begleichen. Diesem wurde durch erhöhte Zahlungen (teilweise in Raten oder Einmalzahlungen) nachgekommen. Diesbezüglich wird beispielsweise auf die BK-Abrechnung vom 28.06.2001 samt handschriftlichen Vermerken verwiesen.

f. Abschließend möchte noch einmal die Liegenschaft „Sl“ und Adr2 zum Zeitpunkt 09/2012 rein monetär ohne Berücksichtigung der exklusiveren Ausstattung und des größeren parkähnlichen Gartens gegenüber gestellt werden:

Sl: (veranschlagte) Miete excl. USt € 1.600,00

Wohnnutzfläche 360m²

m²-Mietzins € 4,44

Adr2: indexierter und bezahlter Mietzins excl. USt € 815,07

Wohnnutzfläche 207m²

m²-Mietzins € 3,94

Beilagen: GBA betreffen EZ 1 und 2, DORIS-Ausdruck, BK-Abrechnung Miet. vom 28.06.2001

In der Folge wurde seitens der Referentin mit Schreiben vom 27. September 2012 ein Vorhalt an den Bw. ausgefertigt und ausgeführt:

1) Geänderte Eigentumsverhältnisse/Sachverhaltsergänzung

Nach dem beiliegenden Schreiben der Amtspartei wurde das berufungsgegenständliche Gebäude mit Schenkungsvertrag vom 28.12.2011 von Ihnen an ihre Tochter Mag. VN Pe verschenkt mit Vorbehalt eines Fruchtgenußrechtes. Weiters wurde die Zahlung eines Substanzerhaltungsentgelts iHv € 384,16 vereinbart. Dieser Betrag entspricht der jährlichen AfA.

Ist der Sachverhalt soweit richtig und nunmehr vollständig?

2) Umrechnung auf „Normal-AfA“

In der Prognoserechnung wurden die Investitionen bis 2007 auf eine Normal-AfA umgerechnet und als Aufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG bezeichnet.

In den Bilanzen der gegenständlichen Jahre wurden diese Aufwendungen auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben und als Instandsetzungsaufwendungen bezeichnet. Demnach wäre eine Umrechnung nicht zulässig, was im Beobachtungszeitraum zu einem Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen führen würde (und damit zur Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei).

Um Stellungnahme wird ersucht.

3) Instandsetzung/Instandhaltung für 2011 bis 2019

In der Prognoserechnung scheinen für die Jahre ab 2011 keine Instandsetzungsaufwendungen bzw. Instandhaltungsaufwendungen auf. Nach Ansicht der Referentin wären jedenfalls solche anzusetzen, als Basis wären die Instandsetzungsaufwendungen von 2010 denkbar. Dass neun Jahre lang keinerlei Reparaturen anfallen werden, erscheint nicht glaubwürdig.

Um Stellungnahme wird ersucht.

4) Zur Wahrung des Parteigehörs wird das Schreiben der Amtspartei übermittelt.

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2012 führte der steuerliche Vertreter dazu aus:

Zu Pkt 1 sei der Sachverhalt so richtig

Zu Pkt 2: in der Berufung für die Jahre 2001 bis 2005 vom 29.9.2007 sei § 28 Abs. 3 beantragt und seitens des FA nicht gegenteilig beurteilt worden, weiters sei dann in den Steuerbeilagen E1b der Jahre 2006 bis aktuell in der KZ 9480 „Absetzbare Aufwendungen gem. § 28 Abs. 3“ diese beantragten Beträge nach außen hin erkennbar abgesetzt worden. Die Herstellungsaufwendungen betreffen zB Wohnungszusammenlegung, neues Badezimmer, Neuerrichtung Zugang, Versetzung von Zwischenwänden, Einbau von Gebäudeteilen an anderer Stelle.

Zu Pkt 3: Der Punkt BK/sonst. Aufwand der Prognoserechnung beinhaltet Hausabgaben, Versicherungen, Honorar Betriebskostenabrechnung und Instandhaltungen. Bei diesen Aufwendungen wurde ab 2011 der Durchschnitt der letzten 11 Jahre angesetzt und jährlich um 2,5 % erhöht. Instandsetzungen wurden zwischen 2011 und 2019 keine angesetzt, da das

Haus generalsaniert ist und keine derartigen Ausgaben geplant sind. Indexanpassungen wurden 2007 und laufend durchgeführt.

In der am 5. Dezember 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass sich aus seiner Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss ergebe. In der Berufung sei die Aufteilung auf 15 Jahre nach § 28 Abs. 3 EStG beantragt worden und in den Folgejahren auch so gemacht worden. Auch bei der Aussetzung sei dies berücksichtigt worden. Das Finanzamt habe dem nicht widersprochen. Über Befragung durch den Vorsitzenden führte der steuerliche Vertreter weiter aus, das Mietverhältnis unterliege dem MRG, weshalb § 28 Abs. 3 EStG anwendbar sei.

Der Vorsitzende weist darauf hin, dass bei Nichtanerkennung des Mietverhältnisses unter dem Titel Liebhaberei die Vorsteuerberichtigung bereits im Jahr 2001 zu erfolgen habe, nicht wie bisher ab 2003.

Der steuerliche Vertreter weist darauf hin, dass jedenfalls Herstellungsaufwand vorliege, es gehe um eine Wohnungszusammenlegung und Eingriffe in die Substanz, das könne keine Instandsetzung sein. Die diesbezüglichen Steuererklärungen habe ein anderer Steuerberater erstellt. Es seien Mauern versetzt worden, zudem sei eine Wärmedämmung durchgeführt worden.

Frau Mag. Tochter gibt dazu weiters an, es sei der offene Hof zwischen Garage und Haus zugemacht worden, es entstand ein Vorraum von 3mx5m. Ein WC-Raum sei zusätzlich errichtet worden. Im Obergeschoß sei ein Vorraum verkleinert und das Badezimmer vergrößert worden. Im Untergeschoß seien Küche und Esszimmer zusammengelegt worden. Es sei eine Terrasse gemacht worden, unten sei ein Wintergarten aus dem Balkon von Frau Miet. entstanden. Im Stiegenhaus sei eine Türe eingebaut worden und eine Mauer zwischen dem Geländer, damit es wohnlicher wirkt. Es liege eine Wohnungszusammenlegung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war ab 1979 bis 28.11.2011 Eigentümer des Wohnhauses Adr2 Nr in S . Mit 28.11.2011 wurde dieses Gebäude an eine Tochter des Bw., Mag. Pe, geschenkt. Dies unter Vorbehalt seines Fruchtgenußrechtes und Zahlung eines Substanzerhaltungsentgeltes in Höhe von € 384,16.

Ab dem Jahr 2000 erfolgte eine Generalsanierung des Mietobjektes.

Ebenfalls ab dem Jahr 2000 bewohnt die zweite Tochter, Frau Mag. Tochter, das Obergeschoß des Hauses, ab 2003 (nach Kündigung der Vormieterin Frau Miet., die das Untergeschoß bewohnte) das gesamte Haus.

Schriftliche Mietverträge wurden weder für die Miete des Obergeschoßes noch später für die Miete des gesamten Hauses abgeschlossen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall zum einen die Anerkennung des Mietvertrages zwischen Bw. und seiner Tochter als fremdüblich und zum anderen die Beurteilung der Vermietungstätigkeit hinsichtlich dieser Liegenschaft als Liebhaberei.

Unstrittig hat sich durch die Schenkung unter Vorbehalt eines Fruchtgenußrechtes die steuerliche Zurechnung des Mietobjekts bzw. den daraus erzielten Erträgen an den Bw. nicht geändert. Es liegt ein Fall des Vorbehaltsfruchtgenusses vor. (vgl. Toifl in Doralt, Kommentar zum EStG¹⁴, TZ 148 zu § 2) Die Höhe des jährlichen Substanzerhaltungsentgeltes entspricht der Höhe der jährlichen Abschreibung.

1. Fremdüblichkeit des Mietvertrages

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, nicht abgezogen werden. Sowohl Zuflüsse als auch Aufwendungen aus derartigen "Vermietungen" gehören nicht zu den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988, sondern sind ertragsteuerlich unbeachtlich.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. z.B. VwGH 29.3.2001, 97/14/0076). Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 29.3.2001, 97/14/0076; VwGH 7.8.2001, 96/14/0150; VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität); (b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; EStR 2000, Rz 1130; *Doralt*, EStG⁹,

Tz 19/1 zu § 28; *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, Tz 160 zu § 2; *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 332 zu § 4; *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 67).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH 18.11.1991, 91/15/0043; VwGH 22.9.1999, 97/15/0005; VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; UFS 15.10.2009, RV/1115-W/05; UFS 21.1.2010, RV/0016-F/07). Die in der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 16.4.1991, 90/14/0043; VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 22.6.1993, 93/14/0067; VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; VwGH 25.11.1997, 96/14/0024; VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025; UFS 9.3.2012, RV/0114-L/10, RV/0121-L/10, RV/0122-L/10; EStR 2000, Rz 1131; *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 332 zu § 4). Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084; *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 332 zu § 4).

Diese erhöhten Anforderungen liegen darin begründet, weil der üblicherweise zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, bei nahen Angehörigen nicht gegeben ist. Daher könnten im Angehörigenverbund mit rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden (vgl. VwGH 24.9.2003, 97/13/0232). Dies geschieht in der Regel dadurch, dass Zahlungen an nahe Angehörige tatsächlich gar nicht erbracht oder in Leistungsbeziehungen gekleidet werden, die von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten abweichen (vgl. UFS 9.3.2012, RV/0114-L/10, RV/0121-L/10, RV/0122-L/10). Wegen des fehlenden Interessensgegensatzes bedarf es daher eindeutiger und objektiv tragfähiger Vereinbarungen, mit denen eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung möglich ist (vgl. UFS 9.3.2012, RV/0114-L/10, RV/0121-L/10, RV/0122-L/10).

Die für "nahe Angehörige" geltenden Grundsätze bezieht die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000, Rz 1129) zum Beispiel auf die in § 25 BAO aufgezählten Personen, andere verwandte oder verschwägte Personen und auf sonstige Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen (vgl. VwGH 16.11.1993, 90/14/0179; UFS 15.10.2009, RV/1115-W/05).

Zu den einzelnen Anerkennungsvoraussetzungen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist auszuführen:

a) Außenwirkung: Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (vgl. z.B. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; UFS 23.10.2006, RV/0758-S/02; *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 333 zu § 4).

Zivilrechtlich ist der Abschluss eines Mietvertrages auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten iSd § 863 ABGB zulässig (vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 345 zu § 4).

Da Schriftform des Vertrages nicht unbedingt erforderlich ist, ist in Ausnahmefällen bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich (vgl. VwGH 16.12.1988, 87/14/0036; VwGH 16.4.1991, 90/14/0043; EStR 2000, Rz 1132, 1135). Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 69).

Liegt zulässigerweise kein schriftlicher Mietvertrag vor, so müssen zumindest die wesentlichen, auch unter Fremden üblicherweise vereinbarten Vertragsbestandteile, wie z.B. der Bestandgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich des Vertrages, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Tragung der Betriebskosten, fixiert werden und nach außen hin dokumentierbar sein (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 24.2.1999, 96/13/0201; VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134; EStR 2000, Rz 1136, 1207; *Doralt*, EStG⁹, Tz 19/1 zu § 28; *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 345 zu § 4).

Das Publizitätserfordernis verlangt, dass eine Vertragsbeziehung auch für nicht beteiligte Dritte erkennbar sein muss und impliziert eine rechtzeitige und vollständige Bekanntgabe von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen. Dazu muss nicht nur der Abschluss von inhaltlich eindeutigen Verträgen mit detaillierter, inhaltlich klarer Darlegung der zu erbringenden bzw. zu entlohnenden Leistung nachgewiesen werden, sondern auch die Leistungserbringung selbst und ein (fremdüblicher) Zahlungsfluss an den Leistungserbringer nachvollziehbar sein (vgl. UFS 9.3.2012, RV/0114-L/10, RV/0121-L/10, RV/0122-L/10).

b) Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt: Nicht nur bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gilt der Grundsatz, dass bei zweifelhaftem

Vertragsinhalt derjenige, der sich darauf beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen hat. Verbleibende Zweifel gehen zu seinen Lasten. Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 334 zu § 4).

In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat somit derjenige beizutragen, der sich darauf beruft (vgl. VwGH 23.5.1978, 1943/77, 2557/77; EStR 2000, Rz 1137; *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 70).

c) Fremdüblichkeit: Die Vereinbarung muss schließlich einem Fremdvergleich standhalten. Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist idR auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 24.2.1999, 96/13/0201). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein. Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Bei Beurteilung der Angemessenheit ist aber auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen (vgl. VwGH 29.7.1997, 93/14/0056). Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 335 zu § 4).

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich, erforderlichenfalls sind entsprechende Ermittlungen durchzuführen (vgl. VwGH 4.10.1983, 83/14/0017; VwGH 21.3.1996, 95/15/0092; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013; EStR 2000, Rz 1138). Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119). Diese Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119; *Jakom/Lenneis*, EStG 2012, Tz 336 zu § 4).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151).

Auf dieser Basis ist die Vergleichsprüfung in zweifacher Hinsicht anzustellen: Es ist zunächst zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre. Bejahendenfalls ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen, wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann (vgl. VwGH 13.12.1988, 85/13/0041; UFS 26.9.2008, RV/2163-W/08; UFS 28.12.2009, RV/1413-W/09; EStR 2000, Rz 1139; *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, Tz 165 zu § 2; *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 71).

Abzustellen ist darauf, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit den nahen Angehörigen. Bei der dabei auftretenden Frage, ob ein höherer Mietzins erzielbar gewesen wäre, ist auf die Bereitschaft einer fremden Person abzustellen, dieses Objekt zu einem höheren Mietzins zu mieten (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; *Doralt*, EStG⁹, Tz 19/1 zu § 28).

Das Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien rechtfertigt auch bei derartigen Verträgen eine genaue Prüfung, ob sie durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind (vgl. VwGH 30.6.1994, 92/15/0221). Die Fremdüblichkeit ist aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (vgl. VwGH 10.7.1996, 94/15/0039; UFS 27.6.2007, RV/2810-W/02, RV/2813-W/02; EStR 2000, Rz 1207).

Fremdunübliche Modalitäten (wie z.B. fehlende Vereinbarungen über Vergütung von Eigenleistungen bei vorzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses, Bezahlung von Mietzins bereits ein Jahr vor Bezug der Wohnung, Diskrepanz zwischen vereinbartem Mietzins und Geldmittelflüssen) sprechen gegen eine eindeutige, jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; EStR 2000, Rz 1208). Eine fremdunübliche Modalität kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch eine Vereinbarung darstellen, nach der die Betriebskosten für das gemietete Objekt nicht laufend abgerechnet werden, sondern eine Gegenverrechnung der Betriebskosten mit den Verwaltungskosten für ein anderes Mietobjekt vereinbart wird.

Eine Fremdunüblichkeit liegt auch bei fehlendem Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages sowie der Übernahme von Zahlungsverpflichtungen des Vermieters (z.B. Betriebskosten, Abgabenforderungen, Versicherungen) an Stelle der Zahlung von Mietentgelten (vgl. VwGH 24.2.1999, 96/13/0201) bzw. auch dann vor, wenn bei einer Fremdvermietung Mietentgelte erzielt werden könnten, die jene, die von nahen Angehörigen bezahlt werden, um ein Mehrfaches übersteigen (vgl. VwGH 12.9.1996, 94/15/0019; EStR 2000, Rz 1209).

Mietverhältnisse zwischen Eltern und Kindern können nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn diese den dargestellten abgabenrechtlichen Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Dies bedeutet, dass selbst bei Vorliegen zivilrechtlich gültiger,

schriftlicher Mietverträge mit klarem und eindeutigem Inhalt, die vor Beginn des Mietverhältnisses abgeschlossen und ordnungsgemäß nach außen zum Ausdruck gebracht wurden (etwa in Form einer fristgerechten Anmeldung des Mietvertrages zur Vergebühung), derartige Mietverhältnisse abgabenrechtliche Wirkungen nur entfalten können, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, wenn sie somit nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens unter ökonomisch denkenden Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Ist dies nicht der Fall, ist davon auszugehen, dass bei der Vereinbarung private Erwägungen im Vordergrund gestanden sind und die Wohnraumüberlassung daher keiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung zuzuordnen ist. Entsprechend gehören die aus einem solchen Vertragsverhältnis resultierenden Einnahmen nicht zum Bereich der Einkünfteerzielung des Vermieters und sind daher steuerlich nicht relevant. Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen sind als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in Verbindung mit Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren (vgl. VwGH 18.11.1991, 91/15/0043; UFS 21.2.2006, RV/0796-W/05; UFS 15.10.2009, RV/1115-W/05; UFS 21.1.2010, RV/0016-F/07).

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist daher zu prüfen, ob das Mietverhältnis des Bw. mit seiner Tochter und seinem Schwiegersohn den dargestellten Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfüllt (vgl. UFS 21.2.2006, RV/0796-W/05).

Das Mietobjekt in 1234 S, Adr2 Nr, wurde 1979 vom Bw. erworben. Von 2000 bis 2003 wurde das berufsgegenständliche Mietobjekt generalsaniert. Die Kosten für die umfangreichen Sanierungsarbeiten beliefen sich insgesamt auf ungefähr € 183.000,--. Die Tochter und der Schwiegersohn des Bw. mieteten ab Oktober 2000 das Obergeschoss zu privaten Wohnzwecken zu einem monatlichen Mietzins von € 330,33. Im Erdgeschoss wohnte zu diesem Zeitpunkt Frau Miet., mit der ebenfalls ein Mietzins in der Höhe von € 330,33 vereinbart war. Seit 1. Jänner 2003 bewohnen die Tochter und der Schwiegersohn des Bw. sowohl das Obergeschoss als auch der Erdgeschoss des berufsgegenständlichen Mietobjektes und der Mietzins wurde in der Höhe von € 660,66 vereinbart.

Das Mietobjekt in 1234 S, Adr2 Nr, dient unstrittig der Befriedigung der privaten (persönlichen) Wohnbedürfnisse der Tochter und des Schwiegersohnes des Bw. Eine Fremdnutzung (Fremdvermietung) des berufsgegenständlichen Mietobjektes liegt seit 1. Jänner 2003 hinsichtlich des gesamten Gebäudes nicht mehr vor.

Unstrittig liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor. Ebenso wenig wurden die wesentlichen Vertragsbestandteile mit ausreichender inhaltlicher Bestimmtheit schriftlich fixiert und war das Mietverhältnis nach außen hin nicht dokumentiert. Da kein schriftlicher Mietvertrag vorgelegt wurde, fehlt es auch an der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen

Publizitätswirkung (vgl. UFS 13.12.2011, RV/2335-W/05; SWK 2012/10, 507). Es ist – wie der steuerliche Vertreter des Bw. anführte – jedoch auch zulässig, dass ein Mietvertrag mündlich abgeschlossen wird, jedoch müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile festgelegt werden und nach außen hin dokumentierbar sein.

Wurde jedoch zunächst im Betriebsprüfungsverfahren davon ausgegangen, dass die Höhe der Miete nicht fremdüblich, dh zu gering sei, so ist durch die Vorlage eines Vergleichsangebotes im Zuge der Berufungsverhandlung dieses Vorbringen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht mehr aufrecht zu halten.

Die Amtspartei vermochte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Nachweis nicht zu erbringen, dass unter Fremden ein höheres Mietentgelt erzielbar wäre. Die seitens des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Vergleichsangebote zum Beweis dafür, dass die Miethöhe angemessen sei, konnten seitens der Amtspartei nicht widerlegt werden.

Die im Zuge der BP eingeholten Auskünfte des Hausbesitzerbundes und eines in S ansässigen Immobilienmaklers, wonach höhere m²-Preise in dieser Lage zu erzielen sind, vermochten die konkreten Vergleichsangebote aufgrund ihrer Allgemeinheit nicht zu widerlegen. Der Unabhängige Finanzsenat geht demnach davon aus, dass das gegenständliche Mietentgelt jedenfalls hinsichtlich der Höhe fremdüblich ist.

Wenn im gegenständlichen Fall also viele Komponenten zwar für eine familienhafte Veranlassung des Mietverhältnisses sprechen, vermag der Unabhängige Finanzsenat trotzdem unter diesem Gesichtspunkt die Anerkennung als steuerlich relevante Betätigung nicht zu versagen.

2. Liebhaberei

Auf Grund der permanenten Werbungskostenüberschüsse aus der strittigen Vermietung hat auch eine Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft unter dem Aspekt der Liebhaberei zu erfolgen.

a) Grundlagen

Ab der Veranlagung 1993 kommt die Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF BGBl II 1999/15 zur Anwendung.

Unstrittig liegt eine „kleine Vermietung“ iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Nach § 1 Abs. 2 LVO kann die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 leg. cit. ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 leg. cit. 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 erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Ist zu erwarten, dass dieser Zeitraum nicht eingehalten werden kann, ist Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit so lange anzunehmen, bis die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes geändert wird.

Bei Vorliegen einer "kleinen" Vermietung ist Liebhaberei zu vermuten, wobei diese Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden kann.

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt, ist der Steuerpflichtige. Die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027).

Diese Prognoserechnung wurde seitens der steuerlichen Vertretung am 1. August 2012 übermittelt.

(siehe Seite 19 der gegenständlichen Berufungsentscheidung)

b) Prognoserechnung

Die Prognoserechnung wurde durch die steuerliche Vertretung für den Zeitraum ab 2000 als offenkundigem Beginn der relevanten Betätigung erstellt. Dies entspricht auch der Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates, wonach mit dem Umbau und dem Einzug der Tochter des Bw. eine neue Betätigung aufgenommen wurde (Änderung der Wirtschaftsführung).

Durch die im Jahr 2000 begonnenen Umbauarbeiten und die baulichen Änderungen kam es zu einer Änderung der Bewirtschaftung, da nunmehr statt zwei getrennt vermietbarer Wohnungen ein einheitlich vermietetes Einfamilienhaus vorliegt.

Als Anmerkung zur Prognoserechnung wurde durch den steuerlichen Vertreter ausgeführt, es sei – jedenfalls für Zwecke der Liebhabereibeurteilung - eine Umrechnung der Fünfzehntelabschreibung auf eine Normal-AfA durchzuführen.

Dies unter Hinweis auf § 28 Abs. 3 EStG und Punkt 8.2. LRL 1997.

Der (behauptete) Antrag auf Anwendung des § 28 Abs. 3 EStG auch für Zwecke der einkommensteuerlichen Beurteilung in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen wurde erst in der Berufung gestellt. Laut Steuerberater wurde dem Antrag durch die Amtspartei nicht widersprochen und wurde diese Aufteilung in den Folgejahren bereits durchgeführt.

Dem ist zu entgegnen, dass bei der bisher durch die Amtspartei vorgenommenen Einstufung als fremdunüblicher Mietvertrag diese Frage wegen der Nichtanerkennung des Vertrages bzw. der steuerlichen Ergebnisse keine Auswirkungen gehabt hätte und so bislang gar keine Prüfung der Voraussetzungen durch die Amtspartei erfolgt ist. Außerdem wäre eine solche Prüfung ohnehin für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend.

Gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 EStG sind folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen: 1) Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen. (...)

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unterliegt jedoch der gegenständliche Mietvertrag nicht den Bestimmungen des MRG.

Ergänzend ist zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw. im Schreiben vom 30. Juni 2008, in dem darauf hingewiesen wurde, dass eine Erhöhung des Mietzinses aufgrund der Bestimmungen des MRG in der damals geltenden Fassung unzulässig gewesen sei, auszuführen, dass dies nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur für die ursprüngliche Vermietung des Obergeschosses zutreffend war, jedoch nicht für die Vermietung des gesamten Mietobjektes ab dem Jahr 2003.

Im Zuge der Mietrechtsnovelle 2001 (MRN 2001, BGBl. I Nr. 161/2001) ist der bisherige Ausnahmetatbestand des § 1 Abs. 4 Z 2 MRG für die Vermietung eines Einfamilienhauses bzw.

einer Wohnung in einem Zweifamilienhaus weggefallen. § 1 Abs. 4 MRG idF MRN 2001 gilt für Mietverträge, die nach dem 31.12.2001 geschlossen wurden, wobei auf den Abschluss des Vertrages abzustellen ist. Die bloße Verlängerung eines bestehenden Vertrages kann daher keine Änderung (Herbeiführung) einer Voll- bzw. Teilausnahme bewirken, sondern nur ein Neuabschluss, da gemäß § 49 d Abs. 2 MRG § 1 Abs. 2 Z 5 MRG idF MRN 2001 erst für nach dem 31.12.2001 geschlossene Verträge gilt (vgl. Prader, MRG 3.11 § 49 d Anm 1, E 3).

Da laut den obigen Ausführungen unter Punkt 1/Fremdüblichkeit des Mietvertrages keine schriftlichen Verträge über die Vermietung der streitgegenständlichen Wohnungen abgeschlossen wurden, konnte nicht zweifelsfrei geklärt werden, ob das Untergeschoss ab dem Jahr 2003 zusätzlich zum bestehenden Mietverhältnis mitvermietet wurde oder ob ein neues Mietverhältnis über das ganze Mietobjekt begründet wurde.

Für nach dem 31.12.2001 abgeschlossene Mietverträge über Mietgegenstände in einem Haus mit nicht mehr als zwei selbstständigen Wohnungen kommt das MRG in seiner Gesamtheit nicht mehr zur Anwendung (§ 1 Abs. 2 Z 5 MRG idF MRN 2001).

Unstrittig liegt im gegenständlichen Fall ein solches Mietobjekt vor.

Da im berufsgegenständlichen Fall ab dem Jahr 2003 das ganze Mietobjekt an die Tochter und den Schwiegersohn des Bw. vermietet wurde, liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Vertragsverlängerung des bestehenden Mietverhältnisses, sondern ein neuabgeschlossenes Mietverhältnis vor und somit fällt das Mietverhältnis über das gesamte Mietobjekt nach § 1 Abs. 2 Z 5 MRG idF MRN 2001 nicht mehr in den Anwendungsbereich des MRG. Daher sind auch die zwingenden mietrechtlichen Bestimmungen, die einer Anhebung des Mietzinses entgegenstehen würden, nicht mehr anwendbar.

Dafür sprechen auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 2. Oktober 2012, wonach die geltend gemachten Herstellungsaufwendungen beispielsweise für die „Wohnungszusammenlegung“ angefallen seien.

Demnach ist aber nach Ansicht des Finanzamtes klar, dass bei zusammengelegten Wohnungen ein neuer (mündlicher) Mietvertrag über das gesamte Haus abgeschlossen wurde. Dementsprechend wird auch ein einheitliches Mietentgelt für das gesamte Haus überwiesen und werden einheitliche Betriebskosten verrechnet.

Aufgrund dieser Ausführungen ist sohin nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates das MRG auf das gegenständliche Mietverhältnis nicht anwendbar, demnach ist auch nicht von begünstigtem Herstellungsaufwand nach § 28 Abs. 3 Z 1 EStG auszugehen.

Dem diesbezüglich in der Berufung gestellten „Antrag“ kann somit schon aus diesem Grund nicht entsprochen werden.

Eine Umrechnung der Aufwendungen auf eine „Normal-AfA“ kann demnach nicht erfolgen.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 26.6.1990, VwGH 89/14/0295, ausgeführt, dass für die Prüfung, ob eine Einkunftsquelle vorliege, eine Zehntelabsetzung nicht zu korrigieren sei.

Weder dem Gesetz noch der LVO ist eine solche "Adaptierung" der

Instandsetzungsaufwendungen zu entnehmen. Lediglich die Liebhabereirichtlinien 2012 (LRL 2012) sehen in Pkt. 3.5. (RZ 36) eine Umstellung der Zehntel- und

Fünftehtelabschreibungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 - Herstellungsaufwand betreffend

Aufwendungen gemäß §§ 3 bis 5 MRG, Sanierungsaufwendungen nach dem

Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz und entsprechenden Landesgesetzen über Wohnhaussanierung, sowie Aufwendungen nach dem Denkmalschutzgesetz - auf die Normal-AfA vor (allerdings ohne entsprechende Begründung).

Abgesehen davon, dass die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates gemäß § 271 BAO in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden und somit nicht zur Anwendung der maßgeblichen Bestimmungen in den LRL 2012 verpflichtet sind, kann selbst bei Beachtung dieser Bestimmungen dem Begehren des Bw. somit nicht nachgekommen werden.

Zu prüfen ist weiters, ob aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vorliegt:

Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird bzw. auch dann, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt. Im außerbetrieblichen Bereich gelten dafür die gleichen Grundsätze wie im betrieblichen Bereich (vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 136)

Allerdings sind Instandsetzungsaufwendungen nach § 28 Abs. 2 EStG

Erhaltungsaufwendungen und zählen somit nicht zu den Herstellungskosten. Diese sind definiert als Aufwendungen, die - bei grundsätzlicher Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes – „den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern“.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht schon deshalb zu den Herstellungskosten zählen, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Vielmehr stellt somit auch der Austausch eines wesentlichen Teiles eines Wirtschaftsgutes im Sinne einer Generalsanierung keine Herstellungsmaßnahme dar, solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes als solches beibehalten bleibt.

Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn bereits vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltungsmaßnahme besseres Material oder modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird

(VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333 zum Neubau einer Wasserleitung; dazu etwa Zorn, Erneuerung einer Wasserversorgungsleitung - Erhaltung oder Herstellung?, RdW 2007/710, 690; Pirklbauer/Wagner, Sanierung einer Wasserleitung stellt Erhaltungsaufwand dar, SWK 2007, S 989, Bauer, Konsistente Rechtsprechungs-Linie des VwGH zu Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen?, ÖStZ 2008/567, 285; Renner, Abgrenzung zwischen Herstellung und Erhaltung bei Umbaumaßnahmen, ÖStZ 2008/202, 96; ebenso zB. UFS 25.4.2008, RV/0213-F/06 zum Umbau eines Modengeschäftes sowie UFS 8.9.2010, RV/0048-K/08 zu diversen Maßnahmen bei einem Mietobjekt).

In der Rechtsprechung wurden sofort abzugsfähige „Modernisierungsmaßnahmen“ (dh Erhaltungsaufwand) in folgenden Fällen angenommen: Ersatz einer Gasbeleuchtung durch elektrisches Licht, Ersatz einer Sickergrube durch einen Anschluss an die Kanalisation, Ersatz von Kohleöfen durch eine Zentralheizung, Ersatz von Eternitrohren durch Plastikrohre bei einer Wasserleitung, Austausch der bisherigen Schaufensterverglasung durch Isolierglas. (vgl. MMag. Stefanie Lang „Sind Modernisierungsmaßnahmen eine „Verbesserung“?“ in RdW, 11/2012, S 690 mwN)

Aus diesen Beispielen kann nach dem zitierten Artikel Folgendes abgeleitet werden: Solange die bisherige Funktion des Vermögensgegenstandes noch in vergleichbarer Weise erfüllt und nur den Zeitumständen angepasst wird, liegt eine Modernisierungsmaßnahme vor; die Maßnahme stellt nur eine substanzerhaltende Erneuerung dar.

Die Grenze zwischen sofort abzugsfähigen Modernisierungsaufwendungen und aktivierungspflichtiger wesentlicher Verbesserung liegt nach Lang, aaO, bei einer Funktionsänderung: Wird ein Vermögensgegenstand durch eine Modernisierung lediglich an veränderte Umweltbedingungen angepasst (modernere Materialien, Baustil etc.) ohne seine bisherigen Funktionen zu verändern, liegt Erhaltungsaufwand vor.

Im konkreten Fall hat sich nach Ansicht des Senates auf Grund des Umfanges der vom Bw. vorgenommenen Umbaumaßnahmen die Wesensart des Wohngebäudes nicht geändert, es fand, Jahrzehnte nach Errichtung des Gebäudes, eine Generalsanierung mit Vollwärmeschutz und Fensteraustausch statt. Der Umstand, dass ein zusätzliches WC eingebaut wurde bzw. eine Mauer im Stiegenhaus zusätzlich errichtet wurde (zur Abtrennung von Keller und Dachboden), vermag aufgrund des geringfügigen Ausmaßes dieser Arbeiten an der grundsätzlichen Beurteilung als Generalsanierung und somit als Erhaltungsaufwand nichts zu ändern. Die Funktion des Gebäudes als Mietwohnhaus wurde nicht verändert.

Herstellungsaufwand könnte nur bei einem Anbau oder Umbau größeren Ausmaßes angenommen werden oder auch beim Einbau bisher nicht vorhandener Sanitäreinrichtungen (vgl. Mayr in Doralt, EStG¹³, RZ 129 zu § 6). Auch dadurch, dass nunmehr beide Wohnungen im Haus von derselben Mieterin bewohnt werden und somit eine „Wohnungszusammenlegung“

Ohne Umrechnung der Instandsetzungsaufwendungen auf eine „Normal-AfA“ ergibt sich sohin in einem 20-jährigen Zeitraum nach dieser Berechnung ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von € 54.237,85.

Es ist demnach davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall Liebhaberei hinsichtlich des gesamten Hauses ab dem Jahr 2000 vorliegt, da mit der gegenständlichen Prognoserechnung die diesbezügliche Vermutung nicht widerlegt werden konnte.

Die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 sind gemäß § 289 Abs.2 BAO abzuändern, da durch die Betriebsprüfung nur die hinsichtlich des Obergeschoßes angefallenen Renovierungskosten ausgeschieden wurden, die das Untergeschoss betreffenden Aufwendungen in den strittigen Bescheiden aber Berücksichtigung fanden.

		2001	2001	2002
KZ 370		ATS	€	€
lt BP		924.017	67150,93	49.838,67
Überschuss lt Erklärung		-81128,08	-5895,81	-10496,98
von BP bereits zugerechnet		93185,71	6772,07	6772,07
demnach noch zuzurechnen		12057,63	876,26	-3724,91
KZ 370 lt. BE		911.959	66.274,65	53.563,58

Im Übrigen war die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer abzuweisen.

3. Umsatzsteuer

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsfall weiters, ob hinsichtlich des Mietobjektes in 1234 S, Adr2 Nr, der Vorsteuerabzug zusteht.

Gemäß § 6 der Liebhabereiverordnung kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Auf Grund der Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung für die Umsatzsteuer, gilt die für die Einkommensteuer erstellte Prognose auch für die Umsatzsteuer (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 541). Ist eine "kleine Vermietung" ertragsteuerlich Liebhaberei, so ist sie dies auch umsatzsteuerrechtlich. Umsätze aus der Vermietung von "Liebhabereiobjekten" sind - unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges – unecht umsatzsteuerbefreit (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Im vorliegenden Fall erfüllt die Vermietung die Voraussetzungen einkommensteuerrechtlicher Liebhaberei und stellt eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO dar.

Die Einnahmen sind folglich nicht umsatzsteuerpflichtig, andererseits können aber auch keine Vorsteuern abgezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (16.2.2006, 2004/14/0082, 20.9.2007, 2005/14/0125) ist eine umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem

Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechtes als Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss anzusehen.

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 sieht eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Die Änderung der Verhältnisse muss im Unternehmensbereich eingetreten sein. Eine solche Änderung kann daher nur vorliegen, wenn der Unternehmer ursprünglich Umsätze ausführte, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten, in weiterer Folge aber Umsätze ausführt, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen. Eine Änderung der Verhältnisse liegt erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung vor.

Nach der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 führt eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, innerhalb der dort angeführten Fristen zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges. Die Berichtigung erfolgt nicht rückwirkend, sondern jeweils für das Jahr der Änderung.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Vorsteuerberichtigung auch dann vorzunehmen, wenn ein ursprünglich unrichtiger Vorsteuerabzug auf Grund der verfahrensrechtlichen Situation nicht mehr rückwirkend berichtigt werden kann. (BFH 19.2.1997, XI R 51/93, BStBl 1997 II 370, UR 304; 12.6.1997, V R 36/95, BStBl 1997 II 589, UR 306; vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG⁴, RZ 302 zu § 12)

Nach Ansicht des UFS wären die Vorsteuern aus der Renovierung des Hauses bereits ab 2000 aufgrund der Liebhabereibeurteilung nicht abzugsfähig. Das Jahr 2000 ist aber nicht berufsgegenständlich.

Hinsichtlich des streitgegenständlichen Jahres 2001 ist demnach eine Änderung durchzuführen, da seitens der BP bislang lediglich die anteiligen Vorsteuern der Renovierungskosten – das Obergeschoß betreffend - ausgeschieden wurden. (analog wie bei der Einkommensteuer 2001 und 2002).

Ebenso ist als Folge der Liebhabereibeurteilung ab 2000 die im Jahr 2003 durchgeführte Vorsteuerrückrechnung rückgängig zu machen und in das Jahr 2001 (erstes Jahr des Berufszeitraumes) zu verlegen.

Die Renovierungskosten des Jahres 2000 sind zu 9/10 im Jahr 2001 zu berichtigen.

Vorsteuern aus		davon 9/10
Renovierung 2000	€ 11.072,44	€ 9.965,20
Vorsteuern aus		
Renovierung 2001	€ 16.015,92	

Ebenso sind bei den Umsätzen die Mieterlöse des Jahres 2001 um den Betrag von ATS 141.490 (€ 10.282,48) zu reduzieren.

Es ergibt sich folgende Berechnung:

	2001	2001
	ATS	€
KZ 000	3.242.583,39	235.647,72
	141.490,00	10.282,48
KZ 000 neu	3.101.093,39	225.365,24
KZ 029	1.314.577,43	95.534,07
	141.490,00	10.282,48
KZ 029 neu	1.173.087,43	85.251,59
KZ 060 lt BP	-460.927,89	-33.496,94
Ber. lt. BP	110.191,93	8007,96
	-571.119,82	-41.504,90
Korr. Vst.		
lt. BE	220.383,86	16.015,92
Berichtigung Vor-		
steuer 2000	137.124,14	9965,2
KZ 060 lt. BE	-213.611,81	-15.523,78

Im Jahr 2003 ist – hinsichtlich der gesamten unternehmerischen Tätigkeit des Bw. - zu den bisher berücksichtigten Vorsteuern in Höhe von € 14.512,04 die bisherige Berichtigung in Höhe von € 10.281,72 (€ 3875,35 + € 6406,37) zu addieren, sodass sich ein neuer Vorsteuerbetrag in Höhe von € 24.793,76 ergibt.

Im Übrigen war die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide als unbegründet abzuweisen.

4. Anspruchszinsen

Strittig war im gegenständlichen Verfahren auch die Festsetzung von Anspruchszinsen im Gefolge der Nachforderung aufgrund der mit gleichem Datum nach den Bescheidaufhebungen neuerlich ergangenen Einkommensteuerbescheide.

Aufgrund der Aktenlage ergibt sich folgender für die rechtliche Beurteilung entscheidungsrelevante Sachverhalt:

Im Gefolge der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 vom 21. September 2007 und 11. Dezember 2009 ergingen mit gleichem Datum die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2001 bis 2005. In der gleichzeitig auch gegen die Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide gerichteten Berufungsbegründung vom 29. Oktober 2007 und 23. Dezember 2009 richtete sich der Bw. gegen die Unrechtmäßigkeit des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe

ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen nach § 205 Abs. 2 BAO pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt (vgl. UFS 29.3.2012, RV/1332-L/09, RV/1333-L/09, RV/1334-L/09).

Dabei kommt es auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen nicht an. Damit hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er die Ursachen, die zur Abgabentrachtung nach dem dort genannten Zeitpunkt geführt haben, im Anwendungsbereich des § 205 BAO grundsätzlich als unmaßgeblich erachtet hat (vgl. VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175).

Die Ansprüche auf Anspruchszinsen entstehen als objektive Rechtsfolge aber auch unabhängig von einem allfälligen Verschulden der Abgabenbehörde an einer späten Abgabenfestsetzung (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Auflage, § 205 Anm. 2). Anspruchszinsenbescheide sind grundsätzlich mit Berufung anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039; VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107; UFS 18.6.2008, RV/0829-K/07; UFS 26.11.2010, RV/0239-F/09; UFS 29.3.2012, RV/1332-L/09, RV/1333-L/09, RV/1334-L/09; *Ritz*, BAO-Kommentar, 4. Auflage, Tz 33 zu § 205).

Gemäß § 252 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen eines Abgabenbescheides zugrunde liegen, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150; *Ritz*, BAO-Kommentar, 4. Auflage, Tz 34 zu § 205). Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen also nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 252 Tz 3).

Die Vorschreibung der gegenständlichen Anspruchszinsen für die Differenzbeträge (Nachforderungen) an Einkommensteuern für die Jahre 2001 bis 2005 erweist sich insgesamt daher als rechtmäßig, weshalb die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2005 sohin als unbegründet abzuweisen war. Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Linz, am 8. Jänner 2013