



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Werner Obermüller, 4020 Linz, Maderspergerstraße 22, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 - 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleineigentümer des Hauses XY-Straße 8 in Z und bezieht aus der Vermietung dieses Objektes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den Jahren 1994 und 1995 beantragte er jeweils die Bildung einer Mietzinsreserve (steuerfreier Betrag) in Höhe von S 585.753,84 (1994) und S 467.243,93 (1995). Diese Beträge wurden vom Finanzamt antragsgemäß steuerfrei belassen. Weiters bezieht der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Über die Jahre 1996 – 1998 fand bei ihm eine Außenprüfung statt, bei der ua. folgende Feststellungen getroffen wurden:

#### *1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb*

*a )Die Abschreibung eines Bildes um S 4.090,- als geringwertiges Wirtschaftsgut wurde nicht anerkannt, weil Bilder keiner wirtschaftlichen oder technischen Abnutzung unterliegen.*

*b) Hinsichtlich der Telefonkosten vom privaten Anschluss, welche zur Gänze als Aufwand geltend gemacht worden sind, wurde ein Privatanteil von S 6.000,- p.a. festgesetzt.*

#### *2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*

a) Eine Lithographie mit den Anschaffungskosten von S 2.480,- ist nicht abschreibbar.

b) Mietzinsreserve 1994 und 1995

Hinsichtlich der Wohnung im 3. Stock des Hauses XY-Straße 8 stellte die Betriebsprüferin folgenden Sachverhalt fest:

Im Jahr 1996 wurde die gegenständliche Wohnung um S 1.043.158,81 zuzüglich S 208.631,76 Vorsteuer umgebaut bzw. saniert. Für die Sanierungskosten wurde die in den Jahren 1994 und 1995 gebildete Mietzinsreserve in Höhe von S 1.043.158,81 gegengerechnet. Der Rest der Mietzinsreserve in Höhe von S 9.838,96 wurde überschusserhöhend aufgelöst.

Die Wohnung wurde per 1.9.1983 von Frau G. – der Schwiegermutter des Bw. – von der Fa.J-GmbH angemietet und bis zu ihrer Übersiedlung ins Altersheim am 18.5.1994 (lt. Melderegister) bewohnt.

Laut Melderegisterauskunft war Herr Mag.U, der Sohn des Bw., seit 1991 bei seiner Großmutter polizeilich gemeldet, bewohnte jedoch seine 1990 (lt. Grundbuch) erworbene Eigentumswohnung in Wien, wo er auch studierte. Nach Auszug der Großmutter stand die Wohnung zunächst leer und wird nach erfolgter Generalsanierung vom Sohn des Bw. und dessen Familie bewohnt.

Ab Juli 1997 werden vom Sohn monatlich S 14.000,- auf das Privatkonto des Bw. überwiesen, von wo dieser Betrag auf ein Kreditkonto („Umbau XY-Straße 8) weitergeleitet wird.

Die Aufwendungen für die Sanierung der gegenständlichen Wohnung wurden bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz gebracht (Vorsteuer und Gegenverrechnung Mietzinsreserve). Mieterlöse wurden nicht erklärt.

Hingegen wurde ein Schreiben der Schwiegermutter des Bw. datiert vom 30.12.1993 vorgelegt mit der Feststellung, dass die Mietvorschreibungen von 1983 bis 1993 auf Grund eines Fehlers der Hausverwaltung falsch waren und sich für die Mietergemeinschaft eine Gutschrift von S 207.793,- ergibt. Diese Gutschrift verringert sich jährlich um die dem Sohn des Bw. verrechnete Miete in Höhe von S 700,80 (**Jahresmiete**) und S 5.600,- Reparaturkostenanteil.

Die Würdigung dieses Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung erfolgte im Rahmen der freien Beweiswürdigung, weil Vorhalte teilweise verspätet bzw. unvollständig beantwortet wurden. So wurden beispielsweise prüfungsunwichtige Unterlagen aus alten Zeiträumen vorgelegt, während bei wichtigen (eventuell nachteiligen) steuerrelevanten Sachverhalten aus viel jüngerer Zeit auf die gesetzliche Aufbewahrungspflicht verwiesen wurde. Weiters war es weder der Prüferin noch dem Gruppenleiter möglich, mit dem während des

*Prüfungsverfahrens neu hinzugezogenen Steuerberater Kontakt aufzunehmen, da trotz Zusagen der Steuerberatungskanzlei nie Rückrufe erfolgten.*

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass im gegenständlichen Fall nach den der Betriebsprüfung teilweise vorgelegten Unterlagen bzw. den eigenen Ermittlungen eine Vermietung der Wohnung XY-Straße 8/3 nicht vorliegt, weil die Einwände teilweise nicht dem geltenden Mietrecht entsprechen, die gewählte Gestaltungsform einem Fremdvergleich nicht standhält und der Sohn des Bw. die Generalsanierung selbst finanziert hat. Die geltend gemachten und mit der Mietzinsreserve gegenverrechneten Sanierungsaufwendungen für die gegenständliche Wohnung wurden daher nicht anerkannt. Ebenso wurde der im Jahr 1996 vorgenommene Vorsteuerabzug nicht zugelassen. An der Schlussbesprechung vom 21.3.2001 nahmen weder der Bw. noch sein steuerlicher Vertreter teil.

Das Finanzamt erließ entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 – 1998. Dagegen richtet sich die Berufung des Bw. mit folgender Begründung:

1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Beeinsprucht werde die Nichtanerkennung der Anschaffung eines Bildes als geringwertiges Wirtschaftsgut, die Feststellung des Privatanteiles Telefon, die Nichtanerkennung der Büromiete Wien sowie von Reisediäten in Deutschland. Der Ankauf eines Bildes im Jahr 1996 sei betrieblich veranlasst gewesen, weil damit geschäftliche Interessen verbunden gewesen seien. Die Anschaffung sei zur Verschönerung des Büros erfolgt, in dem sich der Bw. täglich aufhalte. Der Standort des Bildes sei ausschließlich im Arbeitszimmer des Bw. Gemäß allgemeiner Rechtsansicht seien solche Gegenstände typische Gegenstände des Betriebsvermögens.

Zur Festlegung des Privatanteiles Telefon dürfe festgehalten werden, dass die Tätigkeit des Bw. eine äußerst zeitraubende Arbeit sei. Telefonate mit Übersee könnten auf Grund der Zeitverschiebung erst relativ spät am Abend erledigt werden. Private Telefonate seien nahezu untergeordnet und würden sich auf den örtlichen Nahbereich beziehen. Nach vorsichtiger Schätzung ergebe sich ein monatlicher Privataufwand von ca. 20 Telefonaten mit einer Dauer von max. 2 Minuten pro Anruf. Im übrigen werde das Telefon nur passiv benutzt. Weiters werde darauf hingewiesen, dass mit diesem Telefon auch die Geschäftsführertätigkeit zur M-GmbH (Geschäftsführergehalt) erledigt werde. Der Bw. sei bereit, einen jährlichen Privatanteil von S 2.000,- zu akzeptieren, dies jedoch ohne Präjudiz.

Die Reisekosten hätten sich auf Grund der Notwendigkeit der Konferenzabhaltung mit eventuellen neuen Lieferanten und Kunden im süd- und mitteldeutschen Raum ergeben. Die Gespräche seien am Firmensitz in Deutschland abgehalten worden. Die betriebliche Notwendigkeit sei dadurch eindeutig gegeben.

## 2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Auch hier werde die Nichtanerkennung eines Bildes als Betriebsausgabe beeinsprucht.

Ebenso werde die Feststellung der Betriebsprüfung beeinsprucht, dass die Verwendung der Mietzinsrücklage für die Wohnung im 3. Stock der privaten Sphäre zuzurechnen sei. Auf die bisherigen Ausführungen und Vorlagen werde verwiesen. Insbesondere werde nochmals betont, dass die gewählte Vorgangsweise wie unter Fremden (Fremdvergleich) abgeschlossen worden sei.

Weiters werde die Nichtanerkennung der Vorsteuer aus dem Titel Wohnung im Jahr 1996 beeinsprucht sowie die Nichtanerkennung der Vorsteuer aus dem Titel Büromiete Wien im Jahr 1997. Auf die bisherigen Ausführungen werde verwiesen. Es sei nochmals betont, dass der desolate Zustand der Wohnung, verursacht durch die Vormieterin, zur Reparatur geführt hätte.

Es werde daher um stattgebende Erledigung der Berufung gebeten und nochmals darauf hingewiesen, dass der Bw. gerne bereit sei, den Sachverhalt bezüglich der Wohnung nochmals schriftlich bzw. mündlich vorzutragen.

Zu dieser Berufung erstattete die Betriebsprüferin eine ausführliche Stellungnahme, die über die im Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen noch folgende weitere Sachverhaltsfeststellungen enthält:

### *Privatanteil Telefonkosten:*

*In den Jahren 1996 bis 1998 wurden die Telefonkosten des Privathauses zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt, und zwar S 9.274,70 für 1996, S 20.691,73 für 1997 und S 10.981,94 für 1998. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde für die Grundgebühr (jedenfalls privat) und einen Anteil an den Gesprächskosten ein Privatanteil in Höhe von S 6.000,- pro Jahr (als Untergrenze) geschätzt, weil seitens des Bw. keine Unterlagen vorgelegt wurden. Zu berücksichtigen ist außerdem, dass die Tochter des Bw. im Prüfungszeitraum die private Telefonnummer für ihren Handelsbetrieb angegeben hat.*

### *Vermietung Wohnung XY-Straße 8 – Verwendung Mietzinsreserve:*

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass im gegenständlichen Fall nach der Betriebsprüfung teilweise vorgelegten Unterlagen bzw. den eigenen Ermittlungen (u.a. bei der Hausverwaltung und bei der Schlichtungsstelle Magistrat) eine Vermietung nicht vorliegt, weil*

- 1. die Einwände teilweise nicht dem geltenden Mietrecht entsprechen (kein Friedenskronenzins ab MRG 1982 - § 16 MRG; § 12 MRG – Abtretung Mietrecht, keine Haushaltsgemeinschaft)*

2. die gewählte Gestaltungsform einem Fremdvergleich nicht standhält (Gutschrift verjährter (angeblich) zu hoher Mieten; keine Verträge; kein Mietentgelt – aufwändige Generalsanierung bei einer Jahresmiete von S 700,80 + Reparaturkostenanteil)

3. Mag.U die Generalsanierung selbst finanziert hat (nicht geklärte Überweisung von S 14.000,- monatlich an den Bw.)

Der in der Berufung angeführte Verweis auf bisherige Vorlagen und Ausführungen geht ins Leere, weil bisher von Seiten des Bw. nie aussagekräftige bzw. entscheidungsrelevante Unterlagen vorgelegt wurden. Ergänzend zum Betriebsprüfungsbericht wird noch angemerkt, dass bezüglich der Korrekturen der Mietvorschreibung 1983 – 1993 hinsichtlich des Zeitpunktes der Ausstellung der Gutschriften starke Zweifel angebracht sind. Zum 30.12.1993 erfolgte angeblich die Korrektur und Gutschrift der angeblich zuviel verrechneten Mieten. Trotz dieser Gutschrift wurde von Frau G. im Jahr 1994 bis zu ihrem Auszug (Juli 1994) weiter Miete in unveränderter Höhe weiterbezahlt. Diese Mietzahlungen wurden vom Bw. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 1994 nicht erklärt, jedoch erfolgte im Zuge einer Vorprüfung eine entsprechende Zurechnung (lt. BP-Bericht vom 4.12.1996 „Einnahmenerhöhung 1994 Frau G. S 19.471,84 netto). In der Abrechnung zum 31.12.1994 bzw. der folgenden Jahre erfolgte auch keine Gutschrift dieser zuviel bezahlten Beträge. Der Hinweis in dieser Abrechnung, dass die Wohnung 1994 nicht bewohnt werden konnte, ist offenkundig auch unzutreffend. Des weiteren ist anzumerken, dass die behauptete Mietreduktion lediglich für Frau G. (Schwiegermutter des Bw.), nicht jedoch für einen weiteren fremden Mieter erfolgt ist.

Zusammenfassend ist zu diesem Berufungspunkt zu sagen:

1. Die Voraussetzungen für die behauptete Mietreduktion sind nicht gegeben (kein Friedenskronenzins, sondern Kategorie-Mietzins).
2. Sollten die Voraussetzungen tatsächlich vorgelegen sein, hätte auch eine Mietreduktion bei den fremden Mietern stattfinden müssen.
3. Entsprechende Unterlagen des Rechtsanwaltes bzw. des Mieterschutzbundes wurden nie vorgelegt.
4. Auf telefonische Anfrage bei der Hausverwaltung wurde erklärt, dass (soweit rememberlich) sicher kein Fehler bei der Mietabrechnung seitens der Hausverwaltung passiert ist. Bei Berechnung des Mietzinses werden die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten bzw. bei höheren Forderungen der Eigentümer werden diese ausdrücklich auf die gesetzlichen Bestimmungen aufmerksam gemacht.
5. Wie oben dargestellt, scheinen die Gutschriften erst nachträglich (und nicht richtig) ausgestellt worden zu sein.

*6. Hinsichtlich des behaupteten Eintrittes von Mag.U in die Rechte von Frau G. als Mieter fehlen die gesetzlichen und fremdüblichen Grundlagen.*

*7. Die indirekte Kreditrückzahlung für die Wohnungssanierung durch Mag.U in Höhe von monatlich S 14.000,- (über das Konto des Bw. laufend) konnte mangels Auskünfte des Bw. nicht geklärt werden. Auf Grund dieser Zahlungen muss der Schluss gezogen werden, dass Mag.U selbst die Renovierung finanziert oder in dieser Höhe Miete zahlt. Die Zahlung einer Miete in dieser Höhe hat der Bw. jedoch in Abrede gestellt.*

*8. Abschließend wird noch einmal bemerkt, dass der Bw. weder während des Prüfungsverfahrens noch in der Berufung für seine Behauptungen entsprechende Unterlagen vorgelegt hat.*

Diese Stellungnahme wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw. übermittelt mit dem Ersuchen, sich innerhalb von vier Wochen dazu zu äußern. Eine Gegenäußerung bzw. eine sonstige Reaktion des Bw. erfolgte nicht.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Dagegen richtet sich der Antrag des Bw. auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Angefochten wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Nichtanerkennung der Abschreibung eines Bildes sowie die Festlegung des Privatanteiles für das Telefon. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde ebenfalls die nicht gewährte Abschreibung eines Bildes angefochten sowie die Zuordnung der Sanierungskosten für die streitgegenständliche Wohnung zur privaten Sphäre.

Der Vorlageantrag wiederholt im wesentlichen die bereits vorgebrachten Äußerungen. Bei den Telefonkosten wird eingewendet, dass der Privatanteil im Jahr 1996 mit fast 65% außergewöhnlich hoch erscheine. Auch die Grundgebühr betrage pro Jahr nur S 2.160,-. Dennoch sei der Bw. bereit, einen jährlichen Privatanteil in Höhe von S 4.000,- zu akzeptieren.

Zu den Sanierungskosten der gegenständlichen Wohnung wurde nochmals wörtlich Folgendes vorgebracht:

*1. „Wir bitten nochmals zu respektieren, dass Herr Mag.U wie dem Finanzamt bekannt bereits bekannt seit 1991 bei seiner Großmutter polizeilich gemeldet war, das heißt nach dem Auszug der Großmutter wurde er alleiniger Mieter, er wohnte jedoch schon jahrelang bei seiner Großmutter – wäre laut MRG eine Kündigung des Mietverhältnisses in das Mag.U nachweislich eingetreten ist rechtens?*

*2. siehe Punkt 1*

*3. Mag.U hat sich die Generalsanierung nicht selber gezahlt, wir sind verwundert, dass sie zu diesem Schluss kommen. Mag.U zahlt nur seinem Vater der ihm sein Studium finanziert hat*

*S 14.000,- zurück. Diesen Betrag kann derBw. sehr leicht erübrigen, und so wird genau dieser Betrag zurückgezahlt.*

*4. Die Generalsanierung war nicht nur für die Verschönerung der Wohnung sondern um die Substanz des Gebäudes zu erhalten, falls erwünscht werden wir ein Sachverständigengutachten erstellen lassen. Wie sie ersehen können erzielt derBw. hohe Einnahmen aus diesem Haus, auch wenn die Wohnung wenig an Ertrag bringt, muss dies auf das gesamte Objekt bezogen werden, außerdem erhöht dies den Wert der Liegenschaft. Aufgrund obiger Erklärung ist auch die Vorsteuer zu korrigieren.“*

Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Mit Eingabe vom April 2006 legte der Bw. ein Kurzgutachten mit dem Titel „Gutachterliche Stellungnahme zur Sanierung der Wohnung im 3. Stock im Haus Z, XY-Straße 8“ samt den entsprechenden Rechnungen vor. Dem Gutachten ist zu entnehmen, dass aus der Sicht des Sachverständigen die durchgeführten Baumaßnahmen im Bereich der Wohnung im 3. Stock des Hauses XY-Straße 8 korrekt vorgenommen worden seien und keine Verschönerungs- bzw. Verbesserungsmaßnahmen darstellten, die über den Rahmen des Ortsüblichen bei einer solchen notwendigen Generalsanierung hinausgingen. Auch den beigelegten Rechnungen ist zu entnehmen, dass es sich um den Umbau bzw. die Generalsanierung der Wohnung im 3. Stock handelt.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete an den Bw. einen Vorhalt mit dem Ersuchen, zum Sachverhalt betreffend die streitgegenständliche Wohnung eine ausführliche Sachverhaltsdarstellung beizubringen und dabei auf detailliert angeführte Fragen im Zusammenhang mit dem behaupteten Mietverhältnis einzugehen, welche im bisherigen Verfahren nicht ausreichend geklärt wurden. Darüber hinaus wurde nochmals die Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln angefordert.

Mit Schreiben vom 15.9.2006 legte der Bw. den Sachverhalt wie folgt dar:

*„Frau G. ist in die Wohnung der Frau Sch im 2. Stock eingezogen. Die Fa.J-GmbH hat im Zuge der Umbauarbeiten 1983 die Gesamtmietung des Hauses übernommen, zumal der Betrieb der Fa.J-GmbH dringend den 2. Stock benötigte. Mit den Mietern G. und einer weiteren Mieterin im 2. Stock war einvernehmlich geklärt, dass sie auf ihr Wohnrecht im 2. Stock verzichten und in den 3. Stock übersiedeln. Mit der Abwicklung dieser Angelegenheit wurde eine Hausverwaltung betraut, die total unfähig war und falsche Mietberechnungen aufgestellt hat. Die Betriebskostenverrechnung hat nicht gestimmt, und man hat die Mieter mehrfach getäuscht. So entstanden ziemlich viele Streitereien. Die Mieten der fremden Mieter wurden*

*verdreifacht, und die Miete der Frau G. wurde um das fünfzigfache erhöht, nämlich von S 30,80 monatlich auf S 1.500,-. Nach Interventionen der Mietervereinigung wurden die Mieterhöhungen für die fremden Mieter zurückgenommen, und betreffend Frau G. hat es mehrere Gespräche gegeben. Nach dem Umbau hat die Fa.J-GmbH auf Grund dieser Streitigkeiten die Vermietung der Wohnung zurückgelegt und den Bw. gebeten, diese Wohnungsvermietung wieder selbst zu regeln. Nachdem die Hausverwaltung unfähig war, den Streit zu beenden, habe ich 1993 den Streit beendet und für die zu Unrecht erstellte überhöhte Mietvorschreibung eine Gutschrift ausgestellt und in den Folgejahren verrechnet. Die Wohnung im 3. Stock war von jeher die Hausmeisterwohnung, sie beinhaltet die Stiegenhausreinigung, die Mistkübel hinaus stellen, die Heizung zu warten, die beiden Lifte zu warten und die Notfallglocken zu bedienen. Auch die Gehsteigreinigung ist inbegriffen. Diese Arbeiten waren von jeher mit der billigen Miete im 3. Stock gepaart, und es wird kein Hausmeisterentgelt bezahlt.*

*In den Streitjahren waren drei Wohnungen vermietet, im 3. Stock vorne Frau G. und rückwärts FrauR. und im 4. Stock Herr K. Nach dem Ableben von FrauR. wurden die beiden Wohnungen im 3. Stock zusammengelegt. Im 4. Stock wohnt noch Herr K. Auch bei ihm gibt es keinen Mietvertrag, der war schon beim vorigen Hausbesitzer drinnen und wurde übernommen.*

*Im Jahr 1991 ist mein Sohn in die Wohnung seiner Großmutter eingezogen. Er zahlt die gleiche Miete wie vorher seine Großmutter und erfüllt die bereits beschriebenen Tätigkeiten ohne Bezahlung wie vorher seine Großmutter. Er hat auch die Liftwartprüfung wie seine Großmutter.“*

Darüber hinaus beantwortete der Bw. lediglich einen Teil der gestellten Fragen. So gab er an, dass keine schriftlichen Mietverträge existieren, er legte aber nicht den konkreten Inhalt der relevanten Mietverträge mit seiner Schwiegermutter bzw. mit seinem Sohn dar. Insbesondere beantwortete er nicht konkret die Frage nach der Höhe der Miete, die der Sohn bezahlt. Weiters klärte er die monatlichen Zahlungen in Höhe von S 14.000,-, die sein Sohn im Streitzeitraum an ihn leistete, weder dem Grunde noch der Höhe nach auf. Ebenso wenig legte er Schriftverkehr bzw. sonstige Beweismittel über die von seiner Schwiegermutter angeblich verlangte Mietreduzierung und die entsprechende rechtliche Abklärung vor mit Ausnahme eines Schreibens, das er selbst an seine Schwiegermutter verfasst hat. Dieses Schreiben vom Dezember 1993 enthält ua. folgenden Passus:

*„Ich akzeptiere, dass Sie am 23.8.1983 die Mietrechte von Frau Sch erworben haben. Ich bestätige, dass Sie seit 15.9.1983 in der jetzt bewohnten Wohnung wohnen. Wie wir nun nach mehreren Besprechungen beim Mieterschutzverein sowie durch die Gespräche mit*



*unserem Rechtsanwalt wissen, ist nun unbestritten, dass die von Ihnen bewohnte Wohnung unter die Friedenskronenregelung von 1919 fällt und daher die Miete in den Mieterschutz nach der Friedenskronenregelung fällt. Der reine Mietpreis ist für Ihre Wohnung eine monatliche Miete in Höhe von S 30,80 per Monat inkl. Steuer. Wir müssen daher zugeben, dass die Mietvorschreibungen der Hausverwaltung falsch waren. Es wird Ihnen daher die Differenz über die gesamte Mietdauer gut geschrieben. Die nun feststehende Gutschrift, entstanden durch die Überzahlung der letzten Jahre steht Ihnen bzw. Ihren Mitbewohnern zur Verrechnung in den kommenden Jahren zur Verfügung. Auch die rechtliche Abklärung, dass der Mieterschutz durch den Einzug siehe Meldeschein 1991 auf den Enkel Mag.U übergegangen ist, ist nun rechtlich unbestritten.“*

Vorgelegt wurde noch eine Mietzins- und Betriebskostenvorschreibung der Hausverwaltung an Frau G. für die Jahre 1984 – 1986. Darin wird ein monatlicher Mietzins von S 1.500,- vorgeschrieben. Sonstige Beweismittel über die rechtlich richtige Mietzinshöhe und das Eintrittsrecht des Sohnes in den Mietvertrag seiner Großmutter wie zB Schreiben des Mieterschutzvereines oder des Rechtsanwaltes wurden nicht vorgelegt. Weiters wurde nicht der konkrete Inhalt einer Vereinbarung mit dem Sohn über die Durchführung von Hausmeistertätigkeiten dargelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Abschreibung von Bildern**

Gemäß § 13 EStG 1988 können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut S 5.000,- nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter).

Ebenso wie die AfA ist die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zulässig. Der Abnutzung unterliegt ein Wirtschaftsgut dann, wenn der Wert durch den Gebrauch allmählich aufgezehrt wird, das Wirtschaftsgut also technisch, wirtschaftlich oder durch Zeitablauf wertlos wird (Doralt, EStG-Kommentar, § 7, TZ 2). Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre sind Kunstwerke und Werke der Gebrauchskunst ebenso wie Antiquitäten nicht abnutzbar. Kunstwerke (gegenständlich Bilder) erfahren weder durch ihre Benutzung (an die Wand hängen und anschauen) noch durch den Zeitablauf an sich eine Wertminderung (zB VwGH 6.12.1963, 1231/63; 20.12.1963, 2125/62; Doralt, aaO, § 6 TZ 162). Der sich wandelnde Zeitgeschmack kann für sich allein die Abnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes nicht begründen, weil der künftige Eintritt einer Geschmacksänderung im voraus nicht bestimmbar ist (Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 7 TZ 5).

Das Berufungsvorbringen, dass sich die Bilder ausschließlich im Arbeitszimmer des Bw. befänden und daher Bürodekoration seien, geht somit am Kern der Sache vorbei. Dem weiteren Einwand, die Bilder würden nicht für immer im Büro hängen, weil es sich um Gebrauchskunst handle, kommt nach den obigen Ausführungen keine Berechtigung zu. Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

## 2) Privatanteil Telefon

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die gesamten Kosten des privaten Telefonanschlusses vom Bw. als Aufwand geltend gemacht. Weil der Bw. keine diesbezüglichen Unterlagen vorlegte, setzte die Prüferin den Privatanteil an den Telefonkosten mit jährlich S 6.000,- fest. In seiner Berufung gestand der Bw. einen jährlichen Privatanteil von S 2.000,- ein, in seinem Vorlageantrag einen Privatanteil von S 4.000,-. Dem Berufungseinwand, der Bw. müsse das Privattelefon auch für betrieblich veranlasste Telefonate mit Übersee verwenden, die wegen der Zeitverschiebung erst am Abend geführt werden könnten, mag durchaus Berechtigung zukommen. Dass private Telefonate aber gänzlich untergeordnet sind und sich nur auf den örtlichen Nahbereich beziehen, widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Weiters hat der Bw. den Feststellungen der Betriebsprüfung, dass seine Tochter im Prüfungszeitraum die private Telefonnummer für ihren Handelsbetrieb angegeben hat, nicht widersprochen. Der Bw. vermeinte in seinem Vorlageantrag, dass der Privatanteil im Jahr 1996 mit fast 65% außergewöhnlich hoch erscheine. Dazu ist aber festzuhalten, dass der von der Betriebsprüfung festgesetzte Privatanteil für 1997 lediglich 29% und für 1998 55% beträgt.

Der vom Bw. eingestandene Privatanteil von S 4.000,- jährlich entspricht einem Prozentsatz von 43% für 1996, von 19% für 1997 und von 36% für 1998. Für die Annahme eines derart geringen Privatanteiles an den Kosten des privaten Telefonanschlusses liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine ausreichende Begründung des Bw. vor. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann bei einem Richter bzw. einer Vizebürgermeisterin ein Anteil von 20-25% des im Haushalt verwendeten Telefonanschlusses als beruflich veranlasst angenommen werden (21.7.1998, 98/14/0021; 29.6.1995, 93/15/0104). Dies bedeutet also einen Privatanteil von 75 – 80%. Bei einem Telefon im Arbeitszimmer des Wohnhauses entspricht ein Ansatz von jährlich S 6.000,- als Privatanteil für einen Erwachsenen und drei Kindern der Lebenserfahrung (20.12.1994, 90/14/0229).

Unter Beachtung dieser vom VwGH als richtig erkannten Prozentsätze und Beträge sowie unter Berücksichtigung der unwidersprochenen Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Tochter des Bw. die Telefonnummer des Privatanschlusses für ihren Handelsbetrieb

angegeben hat, erscheint der von der Betriebsprüfung festgelegte Privatanteil an den Telefonkosten keinesfalls zu hoch. Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

### 3) Verwendung Mietzinsreserve 1994 und 1995:

Betreffend das Haus in der XY-Straße 8 ist nach den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakten, den Akten der Betriebsprüfung über die gegenständliche Außenprüfung sowie eine Vorprüfung über den Zeitraum 1992 – 1994 und nach den Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates folgender Sachverhalt aktenkundig:

Das Haus in der XY-Straße 8 stammt aus dem 15. Jahrhundert und wurde im Jahr 1984 renoviert und umgebaut. Es besteht aus fünf Geschoßen (EG und vier OG). Im Streitzeitraum werden das EG, der 1. Stock sowie der 2. Stock an die Fa.J-GmbH, deren Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. ist, zu Geschäftszwecken vermietet. Die Wohnung im 3. Stock wird vom Sohn des Bw. bewohnt. Eine weitere Wohnung im 4. Stock wird an einen fremden Mieter, Herrn K vermietet.

Im 3. Stock gab es ursprünglich zwei Wohnungen. Eine davon, nämlich die Wohnung zur Vorderfront XY-Straße 8, wurde ab 1984 – nach dem erfolgten Umbau – von der Schwiegermutter des Bw. bewohnt. Diese hatte das Mietrecht von Frau Sch übernommen. Die Hausverwaltung stellte der Schwiegermutter einen monatlichen Mietzins von S 1.500,- in Rechnung. Dieser Mietzins wurde von der Schwiegermutter auch 10 Jahre lang, bis zu ihrer Übersiedlung ins Altersheim bezahlt. Im Jahr 1994 erklärte der Bw. diese Mieteinnahmen nicht, jedoch erfolgte im Zuge einer Außenprüfung über dieses Jahr eine entsprechende Zurechnung dieser Mieteinnahmen. Angeblich im Zuge von Streitereien über die Höhe des Mietzinses erklärte der Bw., die von seiner Schwiegermutter bewohnte Wohnung unterliege der Friedenskronenregelung von 1919 und der zu bezahlende Mietzins betrage lediglich S 30,80 monatlich. Es seien daher über 10 Jahre zu hohe Mietzinse vorgeschrieben worden. Diese Überzahlung würde der Schwiegermutter über die gesamte Mietdauer gutgeschrieben, und diese Gutschrift stünde ihr bzw. ihren Mitbewohnern zur Verrechnung in den kommenden Jahren zur Verfügung. Diesen Sachverhalt teilte der Bw. seiner Schwiegermutter mit Schreiben vom 30.12.1993 mit.

Ab dem Jahr 1991 war der Sohn des Bw. bei seiner Großmutter polizeilich gemeldet. Zu dieser Zeit studierte der Sohn in Wien und bewohnte dort eine Eigentumswohnung. Der Sohn beendete sein Studium im Dezember 1995. Laut Firmenbuch ist der Sohn seit 1996 Prokurist der Fa.J-GmbH.

Nach der Übersiedlung der Großmutter ins Altersheim im Jahr 1994 trat der Sohn des Bw. in den Mietvertrag seiner Großmutter ein. Im Jahr 1996 wurde der 3. Stock des Hauses umgebaut und renoviert. Ob die ursprünglich zwei Wohnungen des 3. Stockes im Zuge dieses

Umbaues zu einer Wohnung zusammengelegt wurden oder ob die Zusammenlegung schon früher erfolgte, ist nicht aktenkundig. Zumindest in den ersten Jahren ab 1984 bewohnte die Großmutter jedenfalls nur einen Teil des 3. Stockes. Seit dem Abschluss des Umbaues im Jahr 1996 bewohnt der Sohn des Bw. den gesamten 3. Stock (Größe der Wohnung 132,80 m<sup>2</sup>).

Schriftliche Mietverträge existieren mit keinem der Mieter. Der Inhalt des mündlichen Mietvertrages des Bw. mit seinem Sohn wurde nicht einmal in seinen wesentlichsten Bestandteilen (Dauer des Mietverhältnisses, Kündigungsbestimmungen, Höhe des Hauptmietzinses, der Betriebskosten, eines eventuellen Erhaltungsbeitrages, Kautions etc.) dargelegt. Der Sohn bezahlt nach Angaben des Bw. den gleichen Mietzins wie seine Großmutter. Gemeint ist damit offenbar ein monatlicher Hauptmietzins von S 30,80. Da in den Streitjahren aber dem Sohn die oben erwähnte Gutschrift zur Verrechnung zur Verfügung stand, erfolgte de facto keine Mietzinszahlung. Nach Aussage des Bw. erledigt der Sohn diverse Hausmeisterarbeiten. Es wurde weder eine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung noch der Inhalt einer solchen Vereinbarung konkret dargelegt.

Aus einer Vorhaltsbeantwortung des Bw. an die Prüferin geht hervor, dass laut Rechtsanwalt kein neuer Mietvertrag mit dem Sohn notwendig war. Zum Vorliegen der gemäß § 12 Abs. 1 MRG erforderlichen Haushaltsgemeinschaft könnten die Familienmitglieder befragt werden. Die gemäß § 12 Abs. 2 MRG geforderte Anzeige der Abtretung des Hauptmietrechtes sowohl der Schwiegermutter als auch des Sohnes an den Vermieter (Bw.) war vorhanden, ist aber älter als sieben Jahre und nicht mehr auffindbar. Während des Umbaues des Hauses XY-Straße 8 wohnte der Sohn je nach Erfordernis in Wien oder beim Bw. Die monatlichen Zahlungen des Sohnes an den Bw. in Höhe von S 14.000,- betreffen die Rückzahlung der Barvorlagen des Vaters zum Wohnungskauf in Wien und zu deren Modernisierung. Der Schriftverkehr über die Mietreduzierung ist nicht mehr vorhanden. Die entsprechenden Gespräche wurden 1992 mit der Mietervereinigung und dem Rechtsanwalt geführt. Nach der Feststellung, dass die Hausverwaltung den Mietern falsche Mietberechnungen vorgelegt hat, wurde die Differenz sofort vom Bw. ausbezahlt. Dass zuviel verlangte Mietbeträge nunmehr verjährt sind, entspricht nicht der Rechtsauffassung des Bw.

Der Grund für die von der Prüferin festgestellten monatlichen Zahlungen des Sohnes des Bw. an seinen Vater in Höhe von S 14.000,- konnte wegen widersprüchlicher Angaben und mangels Vorlage von Beweisen durch den Bw. nicht aufgeklärt werden. Der Bw. gab in seinem Vorlageantrag an, es handle sich um Rückzahlung der für seinen Sohn geleisteten Studienkosten. In seiner Vorhaltsbeantwortung an den Unabhängigen Finanzsenat behauptete er jedoch, es wären Rückzahlungen für die Finanzierung der Eigentumswohnung des Sohnes in Wien. Dass es sich bei diesen Zahlungen um Mietzinszahlungen für die Wohnung in der XY-Straße handeln könnte, wurde vom Bw. gegenüber der Prüferin ausdrücklich in Abrede

gestellt. Die Prüferin stellte die Vermutung auf, es könnte sich um die Rückzahlung der Sanierungskosten für die streitgegenständliche Wohnung handeln, weil die Beträge vom Privatkonto des Bw. auf ein Kreditkonto (Umbau XY-Straße 8) weitergeleitet werden.

Der Mieter Herr K bezahlte im Streitzeitraum für seine Wohnung im 4. Stock des Hauses XY-Straße 8 einen monatlichen Mietzins von S 2.382,-. Die genaue Größe seiner Wohnung ist nicht aktenkundig.

Rechtliche Würdigung:

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

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen unter den Vertragsparteien grundsätzlich eine erhöhte Gefahr der Verschleierung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes. Dies gilt in besonderer Weise für die Möglichkeit, durch Scheingeschäfte privat bedingte Sachverhalte in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern. Als Ausdruck des in § 21 BAO normierten Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfordert die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen deshalb die Erfüllung bestimmter, von den zivilrechtlichen Gültigkeitserfordernissen unabhängiger Kriterien. Nach Lehre und langjähriger Rechtsprechung müssen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- der Vertrag muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.).

Der Einkommensbesteuerung unterliegen die von § 2 EStG 1988 umfassten Tatbestände der Einkommenserzielung. Ob ein Wertzugang unter einen solchen Tatbestand zu subsumieren ist, richtet sich grundsätzlich danach, ob das ihn auslösende Ereignis der Sphäre der Einkommenserzielung zuzuordnen ist oder außerhalb einer solchen liegt.

Ausgabenseitig erfolgt die Trennung zwischen der Sphäre der Einkommenserzielung und jener der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung durch § 20 EStG 1988, dem die Aufgabe zukommt, Vorgänge, die in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet

wurden, deren Ursachen tatsächlich aber im privaten Bereich liegen, aufwandsmäßig zu eliminieren.

So dürfen nach § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Die korrespondierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994, aufgrund derer ein Vorsteuerabzug aus Rechnungen über derartige Zuwendungen ausgeschlossen ist, lautet: Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

Die Befriedigung des Wohnbedürfnisses von Kindern gehört zunächst grundsätzlich zu den Privatinteressen von Eltern, und zwar unabhängig davon, ob die Kinder selbsterhaltungsfähig sind oder nicht (Letzterenfalls tritt zum privaten Anliegen die gesetzliche Unterhaltspflicht hinzu). Dem Bereich der Einkünfteerzielung ist die Versorgung von Kindern mit Wohnraum nur in Ausnahmefällen zuzuordnen. Im Rahmen einer Vermietung ist dies nur dann der Fall, wenn die Mietvereinbarung den dargestellten abgabenrechtlichen Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht. 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 Vergebührung), 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.

Konkret sind Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen an selbsterhaltungsfähige Kinder als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 4 leg. cit. zu qualifizieren (VwGH 18.11.1991, 91/15/0043). Derartige Mietverhältnisse fallen aus dem Verrechnungskreis Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung heraus. Die Verwehrung des Vorsteuerabzuges aus Aufwendungen, die im Zusammenhang mit derartigen "Vermietungen" anfallen, ergibt sich entsprechend aus § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994.

Zentraler Punkt im gegenständlichen Berufungsverfahren ist somit die Prüfung, ob die Wohnungsüberlassung an den Sohn ein steuerrechtlich anzuerkennendes Mietverhältnis darstellt. Dies setzt voraus, dass die oben zitierten, von Lehre und Rechtsprechung

entwickelten Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfüllt sind.

Nahe Angehörige sind neben den in § 25 BAO aufgezählten Personen auch die Schwiegereltern (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Im gegenständlichen Fall existieren laut den Angaben des Bw. keine schriftlichen Mietverträge, weder über die Wohnungsüberlassung an den Sohn noch mit dem fremden Mieter. Dieser für sich betrachtet noch nicht fremdunübliche Umstand erfordert aber umso mehr die Konkretisierung des Inhaltes dieser Verträge. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186 zum Vorliegen eines Mietverhältnisses zwischen Eltern und Kind). Trotz mehrfacher Aufforderungen hat der Bw. während des gesamten Verfahrens weder den genauen Inhalt der Mietverträge mit seiner Schwiegermutter und seinem Sohn dargelegt, noch zahlreiche weitere für die Beurteilung der genannten Kriterien erforderliche Fragen beantwortet. Nach Lehre und Rechtsprechung gehen entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Nach den Angaben des Bw. trat sein Sohn im Jahr 1994 in das Mietverhältnis der Vormieterin, seiner Großmutter, ein. Da auch die Vormieterin zum Kreis der nahen Angehörigen des Bw. (Schwiegermutter) zu zählen ist, muss daher geprüft werden, ob dieses Mietverhältnis dem Fremdvergleich entsprach.

Festzustellen ist zunächst, dass das Gebäude des Bw. in den Anwendungsbereich des seit 1. Jänner 1982 geltenden Mietrechtsgesetzes (MRG), BGBl. Nr. 520/1981 fällt.

Die Schwiegermutter des Bw. trat nach der Aktenlage im Jahr 1983 in den Mietvertrag der Frau Sch ein. Treten in einen bei Inkrafttreten des MRG bestehenden Hauptmietvertrag über eine Wohnung der Ehegatte, der Lebensgefährte oder nahe Angehörige des bisherigen Hauptmieters, die minderjährig sind, allein oder gemeinsam mit anderen Angehörigen ein, so darf der Vermieter gemäß § 46 Abs. 1 MRG vom in das Hauptmietrecht Eintretenden weiterhin nur den Hauptmietzins begehren, den er ohne den Eintritt begehren dürfte. Treten in einen solchen Hauptmietvertrag ausschließlich Personen ein, die im Abs. 1 nicht genannt sind, so darf der Vermieter vom in das Hauptmietrecht Eintretenden eine Erhöhung des bisherigen Hauptmietzins bis zu dem Betrag begehren, der sich für Wohnungen bei Zugrundelegung des § 16 Abs. 2 und der Ausstattungskategorie im Zeitpunkt des seinerzeitigen Vertragsabschlusses oder einer späteren, vom Vermieter finanzierten Standardverbesserung errechnet.

Zwar ist nicht aktenkundig, ob zwischen der Schwiegermutter des Bw. und der Frau Sch eine Nahebeziehung bestand, es ist aber evident, dass die Schwiegermutter nicht zum Kreis der in § 46 Abs. 1 MRG genannten Personen zählte. Der Bw. war daher gesetzlich berechtigt, von seiner Schwiegermutter den Kategoriemietzins des § 16 MRG zu verlangen. Tatsächlich hat die Hausverwaltung der Schwiegermutter wohl eben diesen Kategoriemietzins in Höhe von S 1.500,- vorgeschrieben. Wenn der Bw. im Schreiben vom Dezember 1993 an seine Schwiegermutter festhält, es stünde nun fest, dass die Wohnung der Friedenskronenregelung unterliege und der Mietzins S 30,80 monatlich betrage, so ist dies durch keinerlei Beweismittel untermauert und widerspricht jedenfalls der zitierten Gesetzeslage. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist diese Vorgangsweise des Bw. nur aus seinem Naheverhältnis zur Mieterin erklärbar. Einem fremden Mieter gegenüber hätte ein ökonomisch denkender Vermieter keinesfalls so gehandelt. Tatsächlich bezahlte der (fremde) Mieter im 4. Stock im Streitzeitraum einen Mietzins in Höhe von S 2.382,-.

Auch die Behauptung des Bw., die Miete sei deshalb so günstig, weil die Großmutter Hausmeisterarbeiten erledigte, kann die vom Bw. gewählte Vorgangsweise nicht rechtfertigen. Zum einen darf bezweifelt werden, ob die Schwiegermutter bis zu ihrer Übersiedlung ins Altersheim im Jahr 1994 tatsächlich imstande war, die beschriebenen Hausmeisterarbeiten durchzuführen. Zum anderen aber ist diese Vorgangsweise jedenfalls nicht fremdüblich. Zwischen fremden Dritten hätte es genaue, wahrscheinlich sogar schriftliche Vereinbarungen gegeben nicht nur über die Art der zu verrichtenden Tätigkeiten, sondern vor allem über eine entsprechende Entlohnung, über die Art der Verrechnung, über Vertretung im Krankheitsfall oder bei sonstiger Abwesenheit usw. Der Inhalt einer derartigen Vereinbarung ist vom Bw. aber nie vorgelegt und konkretisiert worden.

Nicht fremdüblich ist weiters die Tatsache, dass der Bw. eine Gutschrift erteilte über angebliche Überzahlungen an Mietzins für einen Zeitraum von 10 Jahren. Da einer Rückforderung zu viel bezahlter Beträge über einen so langen Zeitraum jedenfalls die zivilrechtlichen Verjährungsbestimmungen entgegenstehen, kann ausgeschlossen werden, dass diese Vorgangsweise auch zwischen fremden Dritten so getroffen worden wäre. Darüber hinaus stand diese Gutschrift nicht nur der Frau G. zur Verrechnung zur Verfügung, sondern auch ihren Mitbewohnern, konkret also dem Sohn des Bw. Es liegt klar auf der Hand, dass dies nicht einer im Wirtschaftsleben üblichen Praxis zwischen Fremden entspricht.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates entspricht daher bereits das Mietverhältnis des Bw. mit seiner Schwiegermutter nicht der Fremdüblichkeit und auch nicht den zusätzlich von Lehre und Rechtsprechung geforderten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen.



Wenn daher der Sohn des Bw. in den nicht fremdüblichen Mietvertrag seiner Großmutter eingetreten ist, so lässt sich der Argumentation des Bw., dass dieses Mietverhältnis nunmehr fremdüblich sei, nicht folgen. Selbst wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für den Eintritt des Sohnes in das Mietverhältnis seiner Großmutter gegeben gewesen sein sollten, entspricht die Tatsache, dass die Wohnung dem Sohn um einen Mietzins von weiterhin S 30,80 monatlich überlassen wird, unter keinen Umständen der Fremdüblichkeit. Nach der Bestimmung des § 46 Abs. 1 MRG idF BGBl. Nr. 800/1993 mit Geltung ab 1.3.1994 darf der Vermieter vom in das Hauptmietrecht Eintretenden weiterhin nur den Hauptmietzins begehren, den er ohne den Eintritt begehren dürfte, wenn in einen am 1. März 1994 bestehenden Hauptmietvertrag über eine Wohnung der Ehegatte, der Lebensgefährte oder minderjährige Kinder des bisherigen Hauptmieters eintreten. Treten in einen am 1. März 1994 bestehenden Hauptmietvertrag über eine Wohnung ausschließlich Personen ein, die in Abs. 1 nicht genannt sind, so darf der Vermieter nach Abs. 2 leg.cit. eine Erhöhung des bisherigen Hauptmietzinses bis zu dem für die Wohnung nach § 16 Abs. 2 bis 6 im Zeitpunkt des Eintritts zulässigen Betrag, höchstens aber S 29,60 je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat verlangen.

Da der Sohn des Bw. nicht zum Kreis der in Abs. 1 leg.cit. genannten Personen zählt, hätte der Bw. auch unter der Annahme, dass sein Sohn in das Hauptmietrecht der Großmutter eintreten durfte, jedenfalls den sogenannten Richtwertzins verlangen dürfen. Ein fremder Vermieter würde jedenfalls die ihm gesetzlich zustehenden Mietzinse verlangen und sich nicht freiwillig mit dem Friedenszins begnügen.

Dabei ist auch zu bedenken, dass der Sohn nunmehr das ganze 3. Stockwerk bewohnt (132,80 m<sup>2</sup>), weil die ursprünglich zwei Wohnungen im 3. Stock zusammengelegt wurden. Die Großmutter bewohnte jedenfalls ab 1984 nur eine kleinere Wohnung im 3. Stock. Die Vorschreibung zumindest des Richtwertzinses für die 132 m<sup>2</sup> große Wohnung wäre nach dem MRG jedenfalls zulässig und stellt die Mindestvoraussetzung für die Annahme der Fremdüblichkeit dar. Für den Fremdvergleich maßgeblich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist völlig lebensfremd anzunehmen, dass irgendein Vermieter von einem fremden Mieter für eine Wohnung dieser Größe einen derart geringen Mietzins verlangen würde, wenn er nach den gesetzlichen Bestimmungen einen deutlich höheren Mietzins berechnen könnte, der im Verhältnis zu frei vereinbarten Mietzahlungen immer noch sehr niedrig wäre.

Das Vorbringen, der Sohn würde ebenso wie vorher seine Großmutter Hausmeisterarbeiten erledigen, kann die Tatsache eines derart geringen Mietzinses nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinesfalls rechtfertigen. Im übrigen gilt auch hier, dass eine entsprechende

Vereinbarung mit dem Sohn nicht vorgelegt wurde bzw. der konkrete Inhalt einer solchen Vereinbarung nicht eindeutig und klar dargelegt wurde.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass der Sohn de facto gar keinen Mietzins entrichtet, weil ihm die Gutschrift für die angeblich zu viel entrichteten Mietzinszahlungen seiner Großmutter weiterhin zur Verrechnung zur Verfügung steht. Wie bereits ausgeführt ist es ausgeschlossen, dass solche Modalitäten auch zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären.

Der Mietvertrag des Bw. mit seinem Sohn ist somit jedenfalls in Bezug auf die Höhe des Mietzinses absolut fremdunüblich. Darüberhinaus sind auch die anderen von Lehre und Rechtsprechung geforderten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt, weil der eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt des Mietvertrages und der Vereinbarung über Hausmeistertätigkeiten nicht dargelegt wurde und somit dem Erfordernis der Publizität nicht Rechnung getragen wurde.

Es kann daher das Mietverhältnis mit dem Sohn steuerlich nicht anerkannt werden, sondern ist die Wohnungsüberlassung an den Sohn dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Somit können auch die Sanierungskosten der streitgegenständlichen Wohnung nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Daher ist eine Verrechnung dieser Aufwendungen mit der 1994 und 1995 gebildeten Mietzinsrücklage nicht möglich.

Aus diesem Grund ist auch der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über die Wohnungssanierung nicht anzuerkennen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 23. Oktober 2006