



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., in W, vertreten durch Stb, vom 7. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch Dr. Ursula Lujansky, vom 24. Juni 2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001, vom 10. Dezember 2008 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 (ursprünglich berufen gegen Umsatzsteuerfestsetzungen 1-11/2002 und 12/2002) sowie vom 11. November 2009 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 (ursprünglich berufen gegen Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2003) im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 2. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden Überprüfung der Aufzeichnungen des Berufungswerbers (Bw.) wurde bezüglich seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt (Tz. 13 BP-Bericht), dass von den in der MStr., - neben der Wohnung des Bw., dem Alleineigentümer der Liegenschaft, sowie dessen Arztpraxis - vermieteten sechs Wohnungen drei von Angehörigen des Bw. genutzt werden, wofür keine gültigen Mietverträge vorliegen. Verrechnet werde für diese drei Wohnungen nur der Friedenskronenzins. Ein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag gemäß § 45 MRG sei nicht eingehoben worden; dieser sei jedoch ab 1994 Mietzinsbestandteil und hätte daher steuerliche Verluste, wenn schon nicht verhindert, so zumindest reduziert.

Zwei andere Tops seien zumindest um den Kategoriemietzins vermietet worden, eine Wohnung werde auch mit Friedenskronenzins ohne Verrechnung des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages vermietet (wobei zu ergänzen ist, dass bei letztgenannter Wohnung zusätzlich ein Mietzins auf Grund freier Vereinbarung erhoben wird).

Da die Vermietung an die nahen Angehörigen einem fremdüblichen Vergleich nicht standhalte, müsse angenommen werden, dass diese der privaten Lebensführung zuzurechnen sei. Wenn ein Alleineigentümer Teile seines Mietobjektes für private Zwecke (Wohnung für sich und seine Familie bzw. nahe Angehörige) nutze, scheiden die privat genutzten Teile aus dem Verrechnungskreis „Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ aus (unter Verweis auf Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung), weshalb die Mieteinnahmen der Tops 5-8, 11-12, 13-14 und 15 aus den Einnahmen herauszurechnen und die Werbungskosten und Vorsteuern aliquot nach dem Betriebskostenschlüssel, der insgesamt für diese Tops 61,67% betrage, zu kürzen seien. Bisher sei ein Hauseigentümeranteil für die Top 11-12 in Höhe von 12,27% ausgeschieden worden, nicht jedoch für das Jahr 1999.

Top	Mieter	qm (richtig: Hautmiete pro Monat in S)	Prozent	Miete jährl. (in S)
5-8	M	121,30	28,45 %	1.455,60
11-12	T	62,00	15,07 %	744,00
13-14	Bw	49,50	12,27 %	594,00
15	A	24,30	5,88 %	291,60
			61,67 %	3.085,20

Dies führte zu folgenden rechnerischen Auswirkungen (Tz. 15 BP-Bericht):

	1999, S	2000, S	2001, S
Vorsteuer bisher	46.719,84	30.764,12	178.714,30
Hauseigentümeranteil laut BP 61,67%	-28.812,13	-18.972,23	-110.213,11
Vorsteuer laut BP	17.907,71	11.791,89	68.501,19
bisher ausgeschiedener Hauseigentümeranteil	0,00	-3.774,76	-21.928,24

Die Vorsteuern für den Umsatzsteuernachschauzeitraum (1-12/2002 und 1-3/2003) wurden seitens der BP im gleichen Ausmaß (61,67%) wie im Prüfungszeitraum gekürzt (vgl. Tz. 16 BP-Bericht).

Die Einnahmenansätze der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide bzw.

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide übernahm die BP von den Umsatzsteuererklärungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen.

Einkommensteuerrechtlich rechnete die BP die auf die Privatanteile entfallenden Einnahmen und Werbungskosten wie folgt aus dem Verrechnungskreis heraus:

	1999, S	2000, S	2001, S
Hauptmiete	14.796,72	14.796,72	14.977,67
Freie Vereinbarung	5.431,20	5.431,20	5.431,20
Versicherungsvergütung		1.682,00	11.124,92
Miete Eigentümer	-3.085,20	-3.085,20	-3.085,20
Einnahmen lt. BP	17.142,72	18.824,72	28.448,59
Einnahmen bisher	19.633,92	21.315,92	30.939,52
Einnahmenkürzung	2.491,20	2.491,20	2.490,93
Werbungskosten vor Kürzung Eigentümer	166.757,84	140.684,50	247.786,28
Hauseigentümerkürzung	0,00	-17.261,99	-30.403,38
Werbungskosten bisher	166.757,84	123.422,51	217.382,90
Werbungskosten vor Kürzung Eigentümer	166.757,84	140.684,50	247.786,28
61,67%	-102.839,56	-86.760,13	-152.809,80
Werbungskosten laut BP	63.918,28	53.924,37	94.976,48
Werbungskostenkürzung somit	102.839,56	69.498,14	122.406,42
Überschuss	-46.775,56	-35.099,65	-66.527,89

Das Finanzamt erließ - für 1999 bis 2001 im wiederaufgenommenen Verfahren - den Feststellungen der BP entsprechende Sachbescheide.

Die Berufungen richten sich gegen diese Sachbescheide, wobei sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer als auch hinsichtlich der Umsatzsteuer das Berufungsbegehren dahingehend lautet, die Werbungskosten wie auch die Vorsteuer um nur 18,15% (Prozentsatz entsprechend dem m²-Anteil der Wohnungen des Bw. und seiner Ehegattin) zu kürzen.

Zur Einkommensteuer führt der Bw. sachverhaltsergänzend aus, dass in Top 5-8 und Top 11-12 (zusammen 43,52% m²-Anteil) zwei Brüder des Bw. wohnen. In Top 15 (5,88% m²-Anteil) wohne seine Ehegattin. Den Feststellungen der BP werde entgegengehalten, dass die Mietverhältnisse mit den Brüdern schon vor Erwerb des Hauses durch den Bw. bestanden hätten, weshalb der Bw. aus mietrechtlichen Gründen keinen Einfluss auf die Höhe der Miete hätte nehmen können und die diesbezüglichen Verträge daher fremdüblich wären. Darüber hinaus seien keinem Mieter im Hause Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge nach § 45 MRG vorgeschrieben worden, womit die Brüder nicht bevorzugt worden seien. Die Vorschreibung

der Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge sei mietrechtlich eine Wahlmöglichkeit, jedoch für den Hauseigentümer nicht verpflichtend. Das Haus des Bw. werde von einer Hausverwaltung betreut. Seitens dieser sei keine Information über die Vorschreibung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages erfolgt. Nunmehr habe der Bw. an die Hausverwaltung den Auftrag erteilt, in Zukunft den Mietern einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag vorzuschreiben. Der Bw. begehrt den auf die Brüder entfallenden Kürzungsbetrag (43,52%) sowohl hinsichtlich der insoweit nicht anerkannten Werbungskosten, als auch hinsichtlich der nicht anerkannten Vorsteuern zurückzunehmen.

Zur Umsatzsteuer sei im Jahre 1999 von einer Vorsteuer von S 46.719,84 ausgegangen und von der BP bemerkt worden, dass im Zuge der Veranlagung keine Kürzung der Vorsteuer vorgenommen worden sei. Dies sei unrichtig. Die Vorsteuern hätten tatsächlich S 53.254,12 betragen. Nach Abzug der ursprünglichen Kürzung von 12,27%, das seien S 6.534,28, ergebe sich eine Vorsteuer von bisher S 46.719,84.

In der Stellungnahme der BP zur Berufung findet sich sachverhaltsergänzend ausgeführt, dass hinsichtlich der beiden Mietverhältnisse mit den Brüdern des Bw., für welche keine Mietverträge vorlägen, zu welchen der Bw. aber in der Berufung den nicht möglichen Einfluss auf die Höhe des Mietzinses behauptete, neben dem verrechneten Friedenskronenzins sehr wohl ein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag einzuheben möglich gewesen wäre. Ein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag gemäß § 45 MRG sei ab 1. März 1994 als Teil des Hauptmietzinses anzusehen. Er unterliege derselben Verrechnungspflicht wie dieser. Es gebe keine Sanktionen bei nicht ordnungsgemäßer Verwendung und auch keine Rückzahlungsverpflichtung. Durch eine MRG-Novelle sei der Begriff des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages auf "Wertbeständigkeit des Mietzinses" abgeändert worden, ohne dass sich am Inhalt etwas geändert habe. Damit sollte dokumentiert werden, dass die Erhöhungsbeiträge Teil des Hauptmietzinses seien. Diese Gesetzesbestimmung erlaube die Anhebung eines niederen Altmietzinses auf zwei Drittel des Kategoriemietzinses (Minimum Kategorie D). Durch Einhebung dieses Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages hätten die Verluste reduziert werden können. Die Vermietung an die beiden Brüder zum niedrigen Friedenskronenzins, obwohl längst eine Erhöhung möglich gewesen wäre, halte einem Fremdvergleich nicht stand. Das Argument des Bw., dass keinem Mieter im Haus Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge vorgeschrieben worden wären und eine Bevorzugung der Brüder aus diesem Grund daher nicht gegeben wäre, gehe insofern ins Leere, als zwei Wohnungen (Top 2 und 4) zum wesentlich höheren Kategoriemietzins vermietet werden würden. Für die Top 16, vermietet an WS, sei zwar der Friedenskronenzins in Ansatz gebracht worden, das seien S 35,30 für 39,39 m², gleichzeitig seien aber weitere S 424,70 auf Grund freier Vereinbarung eingehoben worden (insgesamt S 460,00 laut Mietvertrag vom 1. August 1979),

was einen Mietzins in Höhe von S 11,67/m² ergäbe.

Im Vergleich dazu betrage der eingehobene Hauptmietzins von M S 0,89/m² (HMZ S 121,30 bei 135,40 m²) und der von T eingehobene Mietzins unter Berücksichtigung einer freien Vereinbarung (HMZ S 62,00 + freie Vereinbarung S 27,90 bei 71,72 m²) S 1,25/m². Indem lediglich den Angehörigen die Wohnungen zu extrem niedrigen Mieten überlassen würden, sei Fremdüblichkeit nicht gegeben und seien insoweit Kosten der privaten Lebensführung gegeben.

Erwähnenswert sei in diesem Zusammenhang das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.1.2003, 97/13/0015, welches zu einem Liebhabereifall davon ausging, dass Beurteilungseinheit die jeweils einzelne Wohnung sei, wenn sie an verschiedene Personen vermietet seien und unterschiedliche Nutzungsvereinbarungen vorlägen. Zwei Wohnungen seien zum Friedensmietzins an die beiden Töchter des Steuerpflichtigen vermietet worden und vom gesamten Mietgebäude nur die beiden fremdvermieteten Geschäftslokale als Einkunftsquelle angesehen worden.

Hinsichtlich der behaupteten unrichtigen Vorsteuerkorrektur im Jahre 1999 seitens der BP möge das Vorsteuerkonto vorgelegt werden.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung weist der Bw. im Zusammenhang mit der Bevorzugung seiner beiden Brüder darauf hin, dass diese bereits Mieter gewesen seien, als der Bw. noch nicht Hauseigentümer gewesen sei, weshalb der Bw. die Mietzinsregelung der Brüder hätte übernehmen müssen. Hingegen seien Top 2 und 4 zu einem Zeitpunkt vermietet worden, als der Bw. schon Hauseigentümer gewesen sei, weshalb der Kategoriemietzins vereinbart werden konnte. Zur zusätzlich neben dem Friedenskronenzins frei vereinbarten Miete des WS führt der Bw. aus, dass der Abschluss dieses Mietvertrages vom 1. August 1979 ebenfalls vor dem Zeitpunkt des Hauserwerbes durch den Bw. läge. Dieser Mietvertrag sei noch vom Vater des Bw. abgeschlossen worden, der eine geringfügige Mieterhöhung nach freier Vereinbarung deshalb verlangt habe, da der Mieter zu Beginn des Mietverhältnisses keine Ablöse bezahlt hätte und diese geringfügige freie Vereinbarung als Ersatz der Ablöse angesehen worden wäre. Die Höhe dieses Mietzinses liege im Bereich der Kategorie D nach dem MRG. Eine Bevorzugung der Brüder sei auch deshalb nicht gegeben, da von sämtlichen Mietern in den Streitjahren kein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag eingehoben worden sei.

Aus dem beiliegenden Vorsteuerkonto 1999 ergebe sich die bereits vorgenommene Kürzung des Hauseigentümeranteiles. Demnach betrage die Vorsteuer aus Betriebskosten und Hauptmiete S 15.512,79, jene aus diversen Instandsetzungen S 37.741,33, zusammen sohin S 53.254,12, wovon sich abzüglich 12,27% (S 6.534,28) ein Vorsteuerbetrag von S 46.719,84 errechnet.

Zu dieser Aufklärung des Bw. hinsichtlich der Vorsteuerbeträge 1999 wurde im Vorlageschreiben seitens der BP angemerkt, dass der Vorsteuerbetrag vor Kürzung in Höhe von S 53.254,12 anstatt bisher S 46.719,84 entsprechend dem nunmehr vorgelegten Vorsteuerkonto in Ansatz zu bringen wäre.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm Einsicht in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, in welchem (Aktenseite 56) eine Bestätigung des Bw. vom 1. Dezember 2002 eingeleftet ist, wonach für T ein unbefristetes Hauptmietverhältnis bestehe, welches vor ca. 20 Jahren mit dem Vater des Bw. als Rechtsvorgänger begründet worden wäre. Leider sei kein Mietvertrag vorhanden. Es handle sich dabei um eine 70 m² große Altbauwohnung der Kategorie D. Im Arbeitsbogen befinden sich weiters vier von der BP erhobene Mietverträge betreffend die Wohnungen Top 2, 4, 13-14 und 16 sowie Zinsvorschriften (Zinslisten) mehrerer Monate des Streitzeitraumes. Diese sind im Erwägungsteil erfasst und eingearbeitet.

Die Einsichtnahme in den Bewertungsakt (EW-AZ 067-2-0952/7) ergab, dass das gegenständliche Gebäude zu Beginn des 20. Jahrhunderts (1902) gebaut wurde.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete ein Vorhalteschreiben vom 23. Jänner 2009 an den Bw., in welchem ausgehend von den aus dem Bewertungsakt ersichtlichen Daten die Zeitpunkte des sukzessiven Liegenschaftserwerbes durch den Bw. sowie die Nutzungen der strittigen Wohnungen Top 5-8 und 11-12 anhand von ZMR-Abfragen und Abgabeninformationsabfragen dargestellt werden und diese Ermittlungsergebnisse den Angaben des Bw., dieser habe die Mietzinse der Brüder übernehmen müssen bzw. dass die Brüder bereits Mieter gewesen seien, als der Bw. noch nicht Eigentümer des Hauses war, gegenüber gestellt werden. Der Vorhalt ist im Erwägungsteil inhaltlich eingearbeitet.

Zu diesem Vorhalteschreiben wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw. mit Antwortschreiben vom 6. März 2009 folgende Stellungnahme abgegeben:

„Allgemeines:

Bei der Beurteilung der Mietverhältnisse mit den Brüdern konnte immer von Mietverhältnissen ausgegangen werden, die einem Fremdvergleich standhalten und zwar aufgrund folgender Tatsachen und Umstände:

Die Aussage in der Berufung, dass die Mietverhältnisse mit den Brüdern M. und T. bestanden haben, bevor unser Mandant das Haus erworben hat, ist insofern korrekt, als nach dem Mietrechtsgesetz Verträge unabhängig davon, wer Eigentümer des Hauses ist, an nahe Verwandte weitergegeben werden können.

In diesem Fall wurden die Mietverträge der Eltern an die Brüder gesetzeskonform zu gleichen Konditionen weitergegeben.

Der Vermieter hat aus mietenrechtlicher Sicht keine andere Möglichkeit als die Übergabe des Vermietungsvertrages an nahe Angehörige zu akzeptieren.

Ausführungen betreffend Top 5-8:

In Bezug auf Top 5-8 erfolgte die Weitergabe an den Bruder M. Diese Vorgangsweise hält aufgrund des Mietrechtsgesetzes (§ 14 MRG) demnach einem Fremdvergleich stand.

Dass Bruder M. seit 1996 eine Klagenfurter Anschrift hat, spielt insofern keine Rolle, als auch ein absolut fremder Vermieter trotz Zweitwohnsitz des Mieters in einer anderen Stadt keine Möglichkeit aufgrund des Mietrechtsgesetzes hätte diesen Mieter zu delogieren. (siehe zahlreiche OGH Urteile unter anderem OGH vom 10.7.2002, GZ 9Ob82/02b).

Darüber hinaus bewohnt der Bruder M. regelmäßig Top 5-8 besagten Mietshauses, was insofern notwendig ist, als einer zur gegebenen Zeit und auch jetzt als Hochschulprofessor eine Lehrverpflichtung in Wien hatte.

Generell sei erwähnt, dass Top 5-8 eine Kategorie D Wohnung ist, deren Toilette sich außerhalb der Wohnung befindet. Daher ist der entsprechende Mietzins erklärbar und nachvollziehbar.

In Anlage übermitteln wir Ihnen beispielhaft die Vorschreibung durch die Realkanzlei H. Sch. Nfg. OHG für April 1999, den Einziehungsauftrag von Herrn M und die Abbuchung des Vorschreibungsbetrages April 1999 von seinem Konto.

Zusammenfassend sei in Bezug auf Top 5-8 erwähnt, dass nach dem Tod der Mutter im Jahr 1998, Bruder M. gemäß § 14 MRG als alleiniger Mieter im Mietverhältnis verblieben ist.

Zahlreiche Unterlagen belegen diese Mieteigenschaft; wir übermitteln beispielhaft Unterlagen als Anlage. Auch im Falle der Nichtverwandtschaft zwischen dem Vermieter und dem Mieter, hätte der Vermieter aufgrund des Mietrechtsgesetzes keine Möglichkeit entsprechend obiger Sachverhaltsdarstellung den Mieter zu delogieren.

Ausführungen betreffend Top 11-12:

In Bezug auf Top 11-12 dürfen wir Ihnen folgende Informationen übermitteln:

Es ist richtig, dass Bruder T. seit seiner Geburt im besagten Mietshaus wohnt. Offensichtlich hat er verabsäumt, sich meldebehördlich von Top 5 auf Top 11-12 umzumelden, was aber aufgrund der Rahmenbedingungen auch nicht notwendig war.

Da in der abgabenrechtlichen Beurteilung der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist (siehe § 21 BAO) ist das Mietverhältnis des Bruders T. in Top 11-12 steuerrechtlich anzuerkennen.

In Anlage übermitteln wir Ihnen beispielhaft Vorschreibungen der Hausverwaltung Sch., die diese Tatsache untermauern.

Auch in Bezug auf die Aussage, dass ein unbefristetes Mietverhältnis schon sehr lange bestanden hat, ist auf obige Aussage zum Mietverhältnis des Bruders M. zu verweisen. Das

bedeutet, dass durch die Weitergabe der Mietverträge innerhalb der Verwandtschaft gemäß dem Mietrechtsgesetz der Bruder T. als Mieter zwar indirekt (über die Eltern) aber dennoch seit mehr als 20 Jahren Mieter dieses Objektes ist.

Auch hier sei zusammenfassend erwähnt, dass ein nichtverwandter Vermieter keine Möglichkeit hätte aufgrund der Rahmenbedingungen und entsprechend den gesetzlichen Vorschriften den Mieter zu delogieren.

Top 11-12 ist ebenfalls eine Kategorie D Wohnung und aufgrund ihres Zustandes als unbrauchbar eingestuft, was entsprechende Auswirkungen auf den erzielbaren Mietpreis hat. Die MRG Mietgrenzen unterscheiden bei den Kategoriemietzinsen bei Kategorie D Mieten in Mieten für Wohnungen im brauchbaren Zustand und Wohnungen in nicht brauchbarem Zustand.“

Über weiteren Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3. April 2009 zur Darstellung der Sach- und Rechtslage, welcher ebenso vollinhaltlich im Erwägungsteil eingearbeitet ist, wurde seitens des Bw. mit Antwortschreiben vom 4. Juni 2009 folgende Stellungnahme übermittelt:

„Trotz Übersiedlung nach Kärnten hat Herr M nach wie vor ein dringendes Wohnbedürfnis in Bezug auf seine Mietwohnung in der M.Str., aufgrund folgender Umstände:

Als Professor geht Herr M verschiedenen kommissionellen und kuratorischen Tätigkeiten in Wien nach. Seine Forschungsarbeiten und wissenschaftlichen Veröffentlichungen bedingen, dass er regelmäßig Archivarbeiten und Bibliotheksstudien in Wien vornimmt. Sein Aufenthalt in Wien ist daher im Ausmaß von 3 bis 4 Monaten pro Jahr unerlässlich. Als Bestätigung dieser Aussage sind die Erhebungen im Rahmen der Volkszählungen anzusehen, bei denen Herr M seine Wohnung in der M.Str. als notwendigen Zweitwohnsitz deklariert. Ein weiteres Indiz für die umfassende Nutzung der Wohnung ist der hohe Strom- und Gasverbrauch, welche Kosten naturgemäß direkt von Herrn M getragen werden.

Da Herr M während dieser 3 bis 4 Monate dauernden Tätigkeiten in Wien von seiner Ehefrau begleitet wird, verlagert sich in diesem Zeitraum auch der familiäre Lebensmittelpunkt.

Es steht auch für die Finanzbehörde außer Zweifel, dass zwischen unserem Mandanten und seinen Brüdern M. und T. Mietverträge bestehen, in die sie nach Ableben von nahen Angehörigen entsprechend dem Mietrechtsgesetzes eingetreten sind.

Wichtig und wesentlich in diesem Zusammenhang ist, dass es sich bei den den Mietverträgen zugrunde liegenden Wohnungen um Kategorie D Wohnungen in unbrauchbarem Zustand handelt.

Wie korrekter Weise in Ihrem Schreiben erwähnt, wurde bis 2003 von keinem Mieter ein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag eingehoben. Diesbezüglich liegt gegenüber der Verrechnung an die Brüder M. und T. ein Fremdvergleich vor.

Herr (der Bw.) wurde von Seiten seiner Hausverwaltung nicht auf die Möglichkeit einer derartigen Verrechnung aufmerksam gemacht. Vielleicht auch deshalb, weil es keine Verpflichtung aus mietenrechtlicher Sicht zur Verrechnung gab.

Paragraph 45 des Mietrechtsgesetzes besagt, dass im Falle eines vor dem 1. März 1994 geschlossenen Hauptmietvertrages der Vermieter den Hauptmietzins für eine Wohnung der Ausstattungskategorie D in nichtbrauchbarem Zustand auf EUR 0,66 pro m² und Monat anheben kann, wenn der bisherige Hauptmietzins unter dem jeweils anzuwendenden Betrag liegt.

Da ab dem Jahr 2003 die mietenrechtlichen Erhöhungen (angehobener Hauptmietzins gem. § 45 MRG) stattgefunden haben, dürfen wir in Bezug auf die Prüfungsjahre und auch für das Jahr 2002, wogegen ein eigenes Berufungsverfahren anhängig ist und dieselbe Causa betrifft, folgende Vorgangsweise anregen:

- Anhebung des Hauseigentümeranteils von 12,27 % auf 18,15 % aufgrund der Nutzung einer Wohnung durch die Ehegattin (1999-2001, da im Jahr 2002 bereits vorgenommen) und
- Verrechnung der Nettomieten bei den Brüdern M. u. T. in Höhe von 0,66 EUR pro m² (laut MRG für Kategorie D Wohnungen in nicht brauchbarem Zustand) anstelle der verrechneten 0,06 EUR. Dies entspricht einer Erhöhung um 1.000 Prozent.

Diese Erhöhung wird dann der Umsatzsteuer unterzogen und erhöht das steuerliche Ergebnis der Jahre 1999-2001 und auch 2002.

Zusammenfassend sei daher erwähnt, dass für die zwischen den Brüdern M. und T. und unseres Mandanten bestehenden Mietverträge § 45 MRG zur Anwendung kommt. Es wurde lediglich - wie für alle Mieter - bis 2003 nicht von der Verrechnung des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages Gebrauch gemacht. Dies könnte durch Ihre Entscheidung rückwirkend steuerrechtlich korrigiert werden.

Seit dem Jahr 2003 wurden aber nicht nur die Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge verrechnet, sondern die Mieten auch indexmäßig laufend erhöht.

Da nun sukzessive die Zehntelabsetzungen ‚auslaufen‘, kommt es in spätestens zwei Jahren zu entsprechend positiven Ergebnissen aus der Vermietung des Zinshauses.“

Mittlerweile (seit Erlassung der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 24. Juni 2003) erließ das Finanzamt die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 (am 10. Dezember 2008 und am 11. November 2009), wobei vom Finanzamt – ausgehend

von den Beträgen laut der Umsatzsteuererklärungen für diese Jahre – die auf den vollen Betrag hochgerechneten bzw. die ungekürzten abziehbaren Vorsteuern um 61,67% gekürzt wurden (entsprechend der Vorgangsweise der BP in den Prüfungsjahren anstelle der in diesen beiden Jahren laut den Erklärungen übereinstimmend mit dem Berufungsbegehren vorgenommenen Hauseigentümeranteils Kürzung der Vorsteuern in Höhe von 18,15 %).

Die ursprünglich gegen die angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide eingebrachten Berufungen gelten nach Erlassung der Jahresbescheide gegen diese weiterhin gerichtet bzw. bezüglich 2003 am 20. November 2009 ergänzt.

In der am 2. Dezember 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge von keinem der Mieter eingehoben wurden, daher wäre ihrer Meinung nach Fremdüblichkeit gegeben (die steuerliche Vertreterin verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.2.1999, Zl. 96/13/0201).

Die Vertreterin des Finanzamtes wies Bezug nehmend auf die Fremdüblichkeit auf die Wohnung Top 16 des WS hin, für die neben einem Hauptmietzins von S 35,30 eine freie vereinbarte Miete von S 424,70 erhoben wurde. Daher habe der Bw. an einen dritten Fremden zu anderen Bedingungen vermietet als an die Brüder. Insofern sei Fremdüblichkeit nach Meinung der Vertreterin des Finanzamtes nicht gegeben.

Die steuerliche Vertreterin gab an, dass die Wohnungen Kategorie D-unbrauchbar-Wohnungen seien (WC am Gang, nicht geerdete elektrische Leitungen) und dass die Brüder seit sehr langer Zeit in dem Haus wohnten. Schriftliche Mietverträge mit den Brüdern gebe es nicht, jedoch seien hinsichtlich der Zahlungen der Miete und Betriebskosten im Berufungsverfahren beispielhaft Belege vorgelegt worden, die Verrechnung erfolgte über die Hausverwaltung.

Festgehalten wurde, dass es sich hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 in der am 20. November 2009 ergänzend vorgelegten Berufung um die gleiche Problematik wie in den bisherigen Berufungen handle.

Die Vertreterin des Finanzamtes betonte abschließend, selbst wenn seitens der Finanz von steuerlich anzuerkennenden Mietverträgen mit den Brüdern des Bw. ausgegangen würde, läge in Hinblick auf die Höhe der Hauptmietzinse eine andere Bewirtschaftungsart vor. Seit dem 3. Wohnrechtsänderungsgesetz bestehe die Möglichkeit der Erhebung von Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträgen. Diese Möglichkeit sei nicht ausgeschöpft worden. Dies wäre im Sinne einer Liebhabereibetrachtung zu berücksichtigen.

Nach durchgeführter mündlicher Verhandlung langte bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine E-Mail ein, mit der die steuerliche Vertreterin das bisherig Vorgebrachte wie folgt ergänzt:

„Ich habe soeben mit (dem Bw.) telefoniert, der mir mitteilte, dass dieser von (der Finanzamtsvertreterin) erwähnte zusätzlich zum Friedenskronenzins vereinbarte Mietanteil von WS sich nicht auf die Wohnung bezog, sondern auf ein von Herrn WS neu angemietetes Kellerabteil zur Lagerung diverser Gegenstände.

Der Friedenskronenzins für die Wohnung – wie auch in Ihrem Schreiben vom 3.4.2009 dargestellt – ist daher für die Beurteilung unseres Erachtens maßgeblich.

Was auch wiederum unseren Hinweis auf die Fremdüblichkeit der für die Brüder verrechneten Mieten im Prüfungszeitraum unterstützt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Außer Streit stehen im gegenständlichen Bestandsobjekt der Privatanteil des mit A bestehenden Mietverhältnisses, welches von der BP ausgeschieden wurde sowie der (von vornherein ausgeschiedene) Privatanteil des Bw. selbst.

Die Berufung richtet sich gegen die Kürzung der auf die Wohnungen der Brüder des Bw. entfallenden Werbungskosten- und Vorsteueranteile im Ausmaß von 43,52% (von den von der BP insgesamt vorgenommenen Kürzungen von 61,67%) sowie die Höhe der Vorsteuerbeträge des Jahres 1999 vor Kürzung.

Strittig ist demnach, ob die mit zwei Brüdern des Bw. praktizierten Mietverhältnisse als Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennen sind oder nicht; weiters, ob der Bw. im Jahre 1999 12,27% Privatanteil bei der Vorsteuer laut Umsatzsteuererklärung bereits berücksichtigt hatte.

Doralt führt im EStG-Kommentar zu § 28, Allgemeines, unter Tz. 19/1 aus:

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind für den VwGH im Allgemeinen nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Mietverträge zwischen nahen Angehörigen können daher für den Bereich des Steuerrechts z.B. dann keine Anerkennung finden, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen wird. Abzustellen ist darauf, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit dem nahen Angehörigen; dabei ist auf die Bereitschaft einer fremden Person abzustellen, das betreffende Mietobjekt zu einem höheren Mietzins zu mieten.

Hat der Mietvertrag mit einem Angehörigen ursprünglich den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprochen, schöpft aber in der Folge der Hauseigentümer nicht die vom MRG zugelassenen

Möglichkeiten aus (er hebt etwa einen Erhaltungsbeitrag nur von den Fremdmietern ein), ist zu prüfen, ob die Wohnung nicht ab diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle ausscheidet.

Einzelfälle aus der Rechtsprechung zur Vermietung und Verpachtung unter nahen Angehörigen:

- Liegt eine schriftliche Vereinbarung nicht vor, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandszinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Unter Punkt 6. Werbungskosten führt Doralt aaO unter Tz. 103/1 zu § 28 weiters aus:

Mietverträge mit unangemessen niedriger Miete zwischen nahen Angehörigen führen nicht zur aliquoten Kürzung der Werbungskosten, sondern zur Nichtanerkennung des Mietvertrages.

Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgebend. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder aber das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 165).

Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

Das Gebäude, betreffend welches die berufsgegenständlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden, ist im Jahr 1902 erbaut worden (Bewertungsakt EW-AZ 067-2-0952/7, Aktenseite 4 verso).

Im Juli 1976 erwarb der Bw. mittels Kauf 1/3 der Liegenschaft, sein Bruder DA erwarb gleichzeitig ebenfalls einen 1/3-Anteil (Abgabenerklärung vom 7. Juli 1976), sein Vater hatte einen 1/3-Anteil bereits vor August 1956 erworben (Grundstücksbeschreibung vom 28.8.1956, Bewertungsakt, Aktenseite 4).

Im November 1976 wurde im Lastenblatt des Grundbuches auf dem 1/3-Anteil des Bw. ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Vaters des Bw. einverleibt (die Einverleibung zu Gunsten des Vaters erfolgte gleichzeitig auch auf dem 1/3-Anteil seines Bruders DA (Beschluss des Bezirksgerichtes vom 27. Oktober 1976).

Demnach hatten im Zeitraum Juli 1976 bis Juni 1981 (vgl. den folgenden Absatz) der Bw., sein Vater und sein Bruder DA jeweils einen 1/3-Anteil der Liegenschaft inne.

Im Juni 1981 erwarb der Bw. mittels Schenkungsvertrag den 1/3-Anteil seines Bruders DA (Abgabenerklärung vom 4. Juni 1981).

Demnach hielten im Zeitraum Juni 1981 bis Dezember 1984 (vgl. den folgenden Absatz) der Bw. einen 2/3-Anteil und sein Vater einen 1/3-Anteil der Liegenschaft.

Im Dezember 1984 erlangte der Bw. mittels Schenkungsvertrag durch Erwerb des 1/3-Anteil von seinem Vater das Alleineigentum der Liegenschaft. Vorbehalten hat sich der Vater ein (mit S 168.000,00 [monatlich S 2.000,00 7fach] beziffertes) Wohnungsrecht für sich und seine Ehegattin (Abgabenerklärung vom 14. Dezember 1984).

Abgesehen von der Wohnung des Bw. und dessen Arztpraxis beinhaltet das Gebäude 6 Wohnungen, die vermietet werden bzw. sind.

3 Wohnungen werden von Fremden genutzt und 3 Wohnungen von Familienangehörigen. Die 3 Wohnungen von Familienangehörigen werden

- von der Ehegattin des Bw.,
- von seinem Bruder M. und
- von seinem Bruder T.

genutzt.

Das Berufungsbegehren ist *nicht* dagegen gerichtet, dass die von der *Ehegattin* genutzte Wohnung steuerlich ausgeschieden wird. Vielmehr wird ausdrücklich die Anhebung des Hauseigentümeranteils von 12,27% um 5,88% auf 18,15% anerkannt (Seite 2, vorletzter Absatz der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide). Angesprochen wird der Umstand, betreffend "die auf die Ehegattin zugelassene Top 15 ... die Werbungskosten um 5,88% zu kürzen (Seite 1, vorletzter Absatz der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide).

Das Berufungsbegehren ist hingegen dagegen gerichtet, dass die von den *Brüdern* genutzten Wohnungen steuerlich ausgeschieden werden.

Die Nutzungen der von den *Brüdern* M. und T. genutzten Wohnungen – und zwar Top 5-8 (135,40 m²) und Top 11-12 (71,72 m²) – erfolgten unter folgenden Umständen:

Die Top 5-8 mit insgesamt 135,40 m² werden vom Bruder M. genutzt.

Die Top 11-12 mit insgesamt 71,72 m² werden vom Bruder T. genutzt.

Schriftliche Mietverträge konnten für diese Tops *nicht* vorgelegt werden (Tz. 13 des BP-Berichtes).

Zu Top 5-8:

Diese Wohnung hatte den Eltern des Bw. als Wohnsitz gedient (Familienwohnung):

Die Anschrift unter dieser Top war jene, unter der sowohl der Vater als auch die Mutter des Bw. steuerlich erfasst waren und - bspw. im Mai 1997 - Bescheide des Finanzamtes zugestellt wurden (Abgabeninformationsabfrage). Auch der Bruder T. hatte an der Anschrift dieser Top 5 ab Geburt seinen Wohnsitz (ZMR-Abfrage, vgl. unten zur Top 11-12).

Der Vater des Bw. verstarb im Februar 1996;
die Mutter des Bw. verstarb im Jänner 1998
(Abgabeninformationsabfrage).

Der Bruder M. war im Februar 1996 bereits nach Kärnten verzogen. Er war (jedenfalls) im Februar 1996 unter einer Klagenfurter Anschrift steuerlich erfasst und wurden in diesem Monat Bescheide des Finanzamtes an dieser Anschrift zugestellt
(Abgabeninformationsabfrage).

Diese Feststellungen wurden anhand der jeweils angegebenen Erkenntnisquelle getroffen und blieben unwidersprochen (vgl. das Antwortschreiben vom 6. März 2009).

Der Bruder M. war verheiratet und lebte von seiner (unbeschränkt steuerpflichtigen) Ehegattin nicht dauernd getrennt.

Diese Feststellung beruht auf dem Umstand, dass vom Bruder M. in den Jahren 1996 und danach der Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht wurde und das Finanzamt den Absetzbetrag in den genannten Jahren berücksichtigte (Abgabeninformationsabfrage).

Im Folgenden gilt es das Vorbringen im Antwortschreiben vom 6. März 2009 sowie vom 4. Juni 2009, dass zwischen dem Bw. und seinen Brüdern M. und T. Mietverträge bestehen, in die diese nach dem Ableben von nahen Angehörigen entsprechend dem MRG eingetreten seien, zu überprüfen:

Antwortschreiben vom 6. März 2009:

"Die Aussage in der Berufung, dass die Mietverhältnisse mit den Brüdern M. und T. bestanden haben, bevor (der Bw.) das Haus erworben hat, ist insofern korrekt, als nach dem Mietrechtsgesetz Verträge unabhängig davon, wer Eigentümer des Hauses ist, an nahe Verwandte weitergegeben werden können.

In diesem Fall wurden die Mietverträge der Eltern an die Brüder gesetzeskonform zu gleichen Konditionen weitergegeben.

Der Vermieter hat aus mietrechtlicher Sicht keine andere Möglichkeit als die Übergabe des Vermietungsvertrages an nahe Angehörige zu akzeptieren.

In Bezug auf Top 5-8 erfolgte die Weitergabe an den Bruder M. Diese Vorgangsweise hält aufgrund des Mietrechtsgesetzes (§ 14 MRG) demnach einem Fremdvergleich stand.

Dass Bruder M. seit 1996 eine Klagenfurter Anschrift hat, spielt insofern keine Rolle, als auch ein absolut fremder Vermieter trotz Zweitwohnsitz des Mieters in einer anderen Stadt keine Möglichkeit aufgrund des Mietrechtsgesetzes hätte diesen Mieter zu delogieren (siehe zahlreiche OGH-Urteile unter anderem OGH vom 10.7.2002, GZ 9 Ob 82/02b).

Darüber hinaus bewohnt der Bruder M. regelmäßig Top 5-8 besagten Mietshauses, was insofern notwendig ist, als einer (gemeint: er) zur gegebenen Zeit und auch jetzt als

Hochschulprofessor eine Lehrverpflichtung in Wien hatte. ...

Zusammenfassend sei in Bezug auf Top 5-8 erwähnt, dass nach dem Tod der Mutter im Jahr 1998 Bruder M. gemäß § 14 MRG als alleiniger Mieter im Mietverhältnis verblieben ist."

Antwortschreiben vom 4. Juni 2009:

„Trotz Übersiedlung nach Kärnten hat Herr M nach wie vor ein dringendes Wohnbedürfnis in Bezug auf seine Mietwohnung in der M.Str., aufgrund folgender Umstände:

Als Professor geht Herr M verschiedenen kommissionellen und kuratorischen Tätigkeiten in Wien nach. Seine Forschungsarbeiten und wissenschaftlichen Veröffentlichungen bedingen, dass er regelmäßig Archivarbeiten und Bibliotheksstudien in Wien vornimmt. Sein Aufenthalt in Wien ist daher im Ausmaß von 3 bis 4 Monaten pro Jahr unerlässlich. Als Bestätigung dieser Aussage sind die Erhebungen im Rahmen der Volkszählungen anzusehen, bei denen Herr M seine Wohnung in der M.Str. als notwendigen Zweitwohnsitz deklariert. Ein weiteres Indiz für die umfassende Nutzung der Wohnung ist der hohe Strom- und Gasverbrauch, welche Kosten naturgemäß direkt von Herrn M getragen werden.

Da Herr M während dieser 3 bis 4 Monate dauernden Tätigkeiten in Wien von seiner Ehefrau begleitet wird, verlagert sich in diesem Zeitraum auch der familiäre Lebensmittelpunkt.

Es steht auch für die Finanzbehörde außer Zweifel, dass zwischen unserem Mandanten und seinen Brüdern M. und T. Mietverträge bestehen, in die sie nach Ableben von nahen Angehörigen entsprechend dem Mietrechtsgesetzes eingetreten sind."

§ 14 MRG in der im Jahr 1998 (als die Mutter verstarb) geltenden Fassung bestimmt:

Abs. 1: Durch den Tod des Vermieters oder des Mieters wird der Mietvertrag nicht aufgehoben.

Abs. 2: Nach dem Tod des Hauptmieters einer Wohnung treten in den Mietvertrag mit Ausschluss anderer zur Erbfolge berufenen Personen die im Abs. 3 genannten eintrittsberechtigten Personen ein, sofern sie nicht binnen 14 Tagen nach dem Tod des Hauptmieters dem Vermieter bekannt geben, dass sie das Mietverhältnis nicht fortsetzen wollen. Mit dem Eintritt haften die eintretenden Personen für den Mietzins und die Verbindlichkeiten, die während der Mietzeit des verstorbenen Hauptmieters entstanden sind. Sind mehrere Personen eintrittsberechtigt, so treten sie gemeinsam in den Mietvertrag ein und haften zur ungeteilten Hand.

Abs. 3: Eintrittsberechtigt nach Abs. 2 sind der Ehegatte, der Lebensgefährte, Verwandte in gerader Linie einschließlich der Wahlkinder und die Geschwister des bisherigen Mieters, sofern diese Personen ein dringendes Wohnbedürfnis haben und schon bisher im gemeinsamen Haushalt mit dem Mieter in der Wohnung gewohnt haben. Lebensgefährte im Sinne dieser Bestimmung ist, wer mit dem bisherigen Mieter bis zu dessen Tod durch mindestens drei

Jahre hindurch in der Wohnung in einer in wirtschaftlicher Hinsicht gleich einer Ehe eingerichteten Haushaltsgemeinschaft gelebt hat; einem dreijährigen Aufenthalt des Lebensgefährten in der Wohnung ist es gleichzuhalten, wenn er die Wohnung seinerzeit mit dem bisherigen Mieter gemeinsam bezogen hat.

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten:

Erst mit BGBl. I Nr. 124/2006 wurde in § 14 dem Abs. 3 folgender Satz angefügt:

„In dem in § 12 Abs. 3 genannten Fall sind Verwandte in absteigender Linie einschließlich der Wahlkinder nicht eintrittsberechtigt.“

§ 12 Abs. 3 MRG betrifft den - im vorliegenden Fall nicht gegebenen - Mietgegenstand einer Seniorenwohnung (im Mietvertrag wurde die Bereitstellung einer Grundversorgung des Hauptmieters mit sozialen Diensten der Altenhilfe vereinbart).

§ 14 Abs. 4 MRG betrifft - im vorliegenden Fall nicht relevante - (aufrecht bleibende) Beschränkungen des Eintrittsrechts nach § 20 Abs. 3 und 4 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes.

Der OGH erkannte in seiner Entscheidung betreffend das Eintrittsrecht (eines Adoptivsohnes) vom 19.12.2005, 4 Ob 237/05i:

In jüngeren Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs wird das dringende Wohnbedürfnis im Sinne eines schutzwürdigen Interesses verstanden und nur dann verneint, wenn dem Eintrittsberechtigten eine andere ausreichende und angemessene sowie rechtlich gleichwertige Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung steht, wobei immer auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls unter Einschluss sowohl der rechtlichen als auch der tatsächlichen Verhältnisse abgestellt wird (6 Ob 75/98t = MietSlg 50.309 = wobl 1998/171; 8 Ob 331/97b = wobl 1999/206; vgl. auch 6 Ob 505/96 = wobl 1998/38; 5 Ob 1591/92 = wobl 1993/82: diese Entscheidung sieht unter Berücksichtigung der Schwangerschaft der Eintrittswerberin eine 23 m² große Wohnung nicht als ausreichend an). Die Dringlichkeit des Wohnbedürfnisses eines nahen Angehörigen an der aufgekündigten Wohnung hängt davon ab, ob der Eintrittswerber über eine eigene Wohnung verfügt, die er früher bewohnt hat, oder ob er auf eine andere Wohnung verwiesen werden soll. Nur im ersten Fall ist auf die unbedingte Notwendigkeit abzustellen, den beim Tod des Mieters gegebenen Zustand zu belassen, andernfalls muss es sich um eine ausreichende und gleichartige Wohnmöglichkeit handeln (4 Ob 580/87 = MietSlg 39.300; 6 Ob 75/98t = MietSlg 50.309 = wobl 1998/171). Verfügt der Eintrittswerber über eine eigene Wohnung, dann ist sein Wohnbedarf gleich dem dringenden Eigenbedarf nach § 30 Abs. 2 Z 8 und 9 MRG zu prüfen (Würth in Rummel, ABGB³ §§ 14, 15 MRG Rz 10 mwN).

§ 30 MRG Abs. 2: Als ein wichtiger Grund ist es insbesondere anzusehen, wenn

Z 8: der Vermieter die gemieteten Wohnräume für sich selbst oder für Verwandte in absteigender Linie dringend benötigt und ihm oder der Person, für die der Mietgegenstand benötigt wird, aus der Aufrechterhaltung des Mietvertrags ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwüchse als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt, wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt;

Z 9: der Vermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie dringend benötigt und dem Mieter Ersatz beschaffen wird.

Im Schreiben vom 6. März 2009 wird die Meinung vertreten, es spiele keine Rolle, dass „Bruder M. seit 1996 eine Klagenfurter Anschrift hat, ... als auch ein absolut fremder Vermieter trotz Zweitwohnsitz des Mieters in einer anderen Stadt keine Möglichkeit aufgrund des Mietrechtsgesetzes hätte, diesen Mieter zu delogieren.“ Zur Stützung dieser Meinung wurde das Erkenntnis des OHG vom 10.7.2002, 9 Ob 82/02b, ins Treffen geführt.

Das Erkenntnis betraf folgenden Rechtsstreit:

Die klagende Partei ist Vermieterin einer Wohnung in G*****, S*****gasse 126, die von der am 3.12.1998 verstorbenen Lebensgefährtin des Beklagten, der mit ihr in dieser Wohnung gelebt hatte, gemietet war. Der Beklagte ist seit 1985 Eigentümer einer Liegenschaft in G*****, M*****straße 23, auf der sich ein Einfamilienhaus befindet; dieses ist in einem äußerst schlechten Erhaltungszustand, sodass es zu Wohnzwecken nicht geeignet ist. Zum Zeitpunkt des Todes seiner Lebensgefährtin wäre es ihm angesichts seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht möglich gewesen, jene Investitionen in das Haus zu tätigen, die erforderlich gewesen wären, um es bewohnbar zu machen. Der Beklagte ist seit 1993 arbeitslos; er bezog zuletzt Notstandsunterstützung in der Höhe von S 277 täglich.

Die klagende Partei begehrt vom Beklagten die Räumung der Wohnung wegen titelloser Benützung. Er habe im Hinblick auf ein eigenes Haus kein dringendes Wohnbedürfnis im Sinne des § 14 Abs. 3 MRG. Eine allfällige Unbewohnbarkeit des Hauses habe er selbst verschuldet, weil er keine Investitionen getätigt habe.

Der Beklagte wandte dagegen im Wesentlichen ein, dass ihm ein Eintrittsrecht nach seiner Lebensgefährtin zustehe. Da sein Haus unbewohnbar sei und er die für eine Instandsetzung erforderlichen Mittel nicht aufbringen könne, habe er ein dringendes Wohnbedürfnis an der Mietwohnung seiner verstorbenen Lebensgefährtin. Das Erstgericht wies das Klagebegehren ab. Es vertrat die Rechtsansicht, dass eine Räumungsklage des Vermieters wegen titelloser Benützung gegenüber einer Person, die ihr Eintrittsrecht geltend mache, rechtlich zulässig sei, da der Vermieter nur auf diese Weise die Frage des Bestehens eines Eintrittsrechts klären lassen könne. Der Beklagte sei als Lebensgefährte der Mieterin dann eintrittsberechtigt, wenn

er ein dringendes Wohnbedürfnis am Mietobjekt habe. Wenn ein Eintrittsberechtigter über eine eigene Wohnung verfüge, sei das dringende Wohnbedürfnis sehr streng zu prüfen und nicht anders als beim Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 8 MRG (Eigenbedarfskündigung des Vermieters) zu beurteilen. Ein dringendes Wohnbedürfnis des Eintrittsberechtigten sei zu verneinen, wenn ihm eine andere, ausreichende und gleichwertige Unterkunft zur Verfügung stehe. Es müsse eine notstandsartige Situation, also die unabweisliche Notwendigkeit bestehen, den beim Tod des Mieters gegebenen Zustand weiter zu belassen. Dabei treffe den Eintrittswerber die Beweislast dafür, dass trotz Vorhandenseins einer eigenen Wohnung dennoch ein dringender Wohnbedarf an der aufgekündigten Wohnung gegeben sei. Dies könne der Fall sein, wenn die dem Eintrittswerber sonst zur Verfügung stehende Wohnung völlig unbrauchbar bzw. unbewohnbar sei. Dabei sei aber darauf abzustellen, ob ihm die Sanierung zugemutet werden könne. Im vorliegenden Fall sei das Haus des Beklagten zum Zeitpunkt des Todes seiner Lebensgefährtin unbewohnbar und unbrauchbar gewesen. Auch wenn der Beklagte diesen Zustand durch sein Verhalten, nämlich durch das Unterlassen jeglicher Investitionen, herbeigeführt habe, so dürfe nicht übersehen werden, dass er auch zum Zeitpunkt des Todes seiner Lebensgefährtin die für die Bewohnbarmachung dieses Objekts notwendigen Mittel nicht gehabt habe.

Das Berufungsgericht bestätigte diese Entscheidung und erklärte die ordentliche Revision für nicht zulässig.

Ein dringendes Wohnbedürfnis sei zu verneinen, wenn einer eintrittsberechtigten Person eine andere ausreichende und angemessene Unterkunft zur Verfügung stehe, die entweder dem Eintrittsberechtigten selbst zusteht oder deren Beschaffung keine objektiven Schwierigkeiten entgegenstehen. Dabei sei immer auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen. Es stehe fest, dass das Haus unbewohnbar sei und dass der Beklagte nicht über die erforderlichen Mittel verfüge, um eine Bewohnbarkeit herbeizuführen. Dass die Nichtbenützbarkeit der Liegenschaft darauf zurückzuführen sei, dass er sie nicht bewohnt und als Lagerplatz für Gerümpel verwendet habe, sei für die Beurteilung des dringenden Wohnbedarfs nicht von Bedeutung, auch wenn ihm die Tragung der laufenden Erhaltungskosten möglich gewesen wäre. Die zur Frage eines selbst verschuldeten Eigenbedarfs eines kündigenden Vermieters entwickelten Rechtssätze könnten nicht auf den ein Eintrittsrecht gemäß § 14 MRG geltend machenden Angehörigen des Mieters übertragen werden. Hier komme es grundsätzlich auf die objektiven Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Todes des Mieters an. Ein dringendes Wohnbedürfnis könne nur verneint werden, wenn der eintrittsberechtigten Person zu diesem Zeitpunkt eine andere zur sofortigen Befriedigung des Wohnungsbedürfnisses geeignete Wohngelegenheit zur freien Verfügung stünde. Es sei daher nicht zu prüfen, ob oder inwieweit der Beklagte die derzeitige Nichtbenützbarkeit seines Hauses "verschuldet" hat. Sein

Wohnbedürfnis könnte nur dann verneint werden, wenn die Vernachlässigung seines Eigentums gerade deshalb erfolgt wäre, um sich ein Eintrittsrecht zu sichern, wofür jedoch weder Behauptungen noch Beweisergebnisse vorlägen. Gerade der Umstand, dass seine Lebensgefährtin bereits mit 44 Jahren verstorben ist, habe nicht erwarten lassen, dass der Beklagte in absehbarer Zeit auf eine eigene Wohnmöglichkeit angewiesen sein würde. Da dem Beklagten eine Sanierung seiner Liegenschaft nicht zugemutet werden könne, bestehe für ihn die Notwendigkeit, den beim Tod der Mieterin gegebenen Zustand weiter zu belassen. Die außerordentliche Revision der klagenden Partei ist zulässig, weil zur Frage, ob ein "verschuldeter" Verlust einer eigenen Wohnmöglichkeit Einfluss auf das Eintrittsrecht eines Angehörigen nach § 14 MRG hat, noch keine Judikatur des Obersten Gerichtshofs vorliegt. Sie ist jedoch nicht berechtigt.

Rechtliche Beurteilung

Der Auffassung der Revisionswerberin, einem an sich eintrittsberechtigten Angehörigen wäre ein Eintrittsrecht bei schuldhaftem Verlust einer eigenen Wohnmöglichkeit ebenso zu versagen, wie dem Vermieter das Kündigungsrecht bei selbstverschuldetem Eigenbedarf, kann schon wegen der ganz unterschiedlichen Ausgangslage nicht gefolgt werden. Diese Konsequenz lässt sich auch keineswegs aus jener Judikatur ableiten, die ausspricht, dass das "dringende Wohnbedürfnis" des Angehörigen im Fall des § 14 Abs. 3 MRG nicht anders zu beurteilen sei als jenes des Vermieters im Rahmen einer Eigenbedarfskündigung nach § 30 Abs. 1 Z 8 MRG. Von dieser Judikatur sind auch die Vorinstanzen zutreffend ausgegangen. Etwas ganz anderes ist aber die Frage, unter welchen Voraussetzungen - trotz des Vorliegens eines dringenden Wohnbedürfnisses! - dennoch die an sich für diesen Fall vorgesehene Rechtsfolge zu verweigern ist. Dass dem Vermieter eine Berufung auf dringenden Eigenbedarf und eine daraus resultierende Kündigungsmöglichkeit nicht zustehen soll, wenn er diesen Eigenbedarf selbst verschuldet hat, liegt auf der Hand, weil es ihm sonst ohne weiteres möglich wäre, entgegen der gesetzgeberischen Interessenabwägung zu Lasten des Mieters einen Kündigungsgrund herbeizuführen. Von einer vergleichbaren Situation kann aber in den Fällen des dringenden Wohnbedürfnisses eines eintrittsberechtigten Angehörigen keine Rede sein. Dort läge eine Parallele zu dem von der Revisionswerberin aufgezeigten Versagungsgrund bei der Eigenbedarfskündigung in der schuldhaften Herbeiführung des Eintrittsfalles, also der Beendigung des Mietverhältnisses mit dem bisherigen Mieter durch dessen Tod. Nur für diesen Fall könnte mit Recht gesagt werden, dass der Eintrittsberechtigte hier seine Eintrittsmöglichkeit in derselben Weise herbeigeführt hätte wie jener Vermieter seine Kündigungsmöglichkeit, der sich auf den Kündigungsgrund des dringenden Eigenbedarfs beruft. Die auf einer vermeintlichen Parallele zum selbst verschuldeten Eigenbedarf des Vermieters aufbauende Argumentation der klagenden Partei geht somit ins Leere. Auch sonst

ist die Revisionswerberin nicht in der Lage zu begründen, warum es in einem Fall wie dem vorliegenden sachgerecht sein sollte, dem Beklagten, der auf die Benützung der bisherigen Wohnung angewiesen ist, das vom Gesetz für diesen Fall vorgesehene Eintrittsrecht nur deshalb zu verwehren, weil er in den 14 Jahren vor dem Tod seiner Lebensgefährtin nicht sein (nahezu gesamtes) Vermögen in die Erhaltung seines Elternhauses investiert hat, das er seit dem Eigentumserwerb im Jahr 1985 nie bewohnt hat. Dass ein eintrittsberechtigter Angehöriger - im Interesse des Vermieters an einer Nichtausübung seines Eintrittsrechts - gehalten wäre, einmal erworbene eigene Wohnmöglichkeiten zu erhalten, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine (unvertretbare) Konsequenz der Argumentation der klagenden Partei wäre es etwa auch, dass ein Angehöriger, der mehrere Jahrzehnte gemeinsam mit dem Mieter in einer Wohnung lebt, während der gesamten Zeit gezwungen wäre, unter Umständen ganz erhebliche Teile seines Einkommens dafür zu verwenden, eine zum Zeitpunkt der Begründung der Wohngemeinschaft oder in deren Verlauf erworbene Wohnmöglichkeit (zB Mietwohnung, Eigentumswohnung, Einfamilienhaus) nicht nur zu erhalten, sondern auch auf deren Aufgabe zu verzichten. Es erscheint aber evident, dass etwa einem Angehörigen, der 10 Jahre vor dem Tod des Mieters seine frühere Mietwohnung aufgegeben hat, das gesetzliche Eintrittsrecht nicht mit der Begründung verweigert werden kann, dass er sein dringendes Wohnbedürfnis selbst verschuldet hätte. Nicht wesentlich anders liegt aber der hier zu beurteilende Fall, in dem das dringende Wohnbedürfnis des Beklagten zweifellos vorliegt und auch nicht zu erkennen ist, warum es für sein Eintrittsrecht von Bedeutung sein sollte, dass er nicht - durch erhebliche Vermögensaufwendungen - dafür gesorgt hat, dass ihm eine früher (seit 1985) zur Verfügung stehende Wohnmöglichkeit erhalten bleibt. Der vom Berufungsgericht erwogene Sonderfall, in dem ein Eintrittsberechtigter seine bisherige Wohnmöglichkeit gerade deshalb "aufgibt", um sich ein Eintrittsrecht zu sichern, ist mangels dazu in erster Instanz aufgestellter Prozessbehauptungen nicht zu beurteilen; das erstmals im Revisionsverfahren erstattete Vorbringen, der Beklagte habe "in sittenwidriger und offensichtlich vorsätzlicher Weise eine Wohnmöglichkeit ... verkommen lassen und somit für sich unbewohnbar gemacht", ist schon auf Grund des Neuerungsverbot des § 482 ZPO unbeachtlich. Entsprechendes gilt für die Revisionsausführung, es wäre für den Beklagten ein Leichtes, zur Sanierung einen mit seiner Liegenschaft besicherten Kredit aufzunehmen, den er aus den für ihn dann wegfallenden monatlichen Mietzinszahlungen tilgen könnte. Diesem Argument ist - abgesehen vom Verstoß gegen das Neuerungsverbot - weiters entgegenzuhalten, dass das Eintrittsrecht nach § 14 Abs. 3 MRG kaum einen Anwendungsbereich hätte, wenn jeder Eintrittsberechtigte darauf zu verweisen wäre, dass er sich doch eine andere, gleich teure Wohnmöglichkeit suchen könne.

Eine vergleichbare Situation mit jener eingeklagten Wohnungsräumung ist im vorliegenden Fall schon deshalb nicht gegeben, weil im Unterschied zum Bruder M. des Bw. der (fremde) Mieter mit seiner verstorbenen Lebensgefährtin **nur** in dieser Wohnung gelebt hatte, in den 14 Jahren vor dem Tod seiner Lebensgefährtin hat er sein Elternhaus seit dem Eigentumserwerb im Jahr 1985 nie bewohnt - im Übrigen war das in seinem Eigentum stehende Einfamilienhaus in einem äußerst schlechten Erhaltungszustand, sodass es zu Wohnzwecken nicht geeignet ist - während der Bruder M. bereits zwei Jahre vor dem Schlagendwerden eines allfälligen Eintrittrechtes nach Klagenfurt verzogen war und dort laut den erstmalig im zweiten Antwortschreiben erhobenen Behauptungen nur 3-4 Monate im Jahr nicht wohnt. Diese Angaben wurden genau angepasst an die im Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3. April 2009 zur Kenntnis gebrachten Vorhaltungen (Seite 12, erster Absatz) gemacht.

Der OGH führte in seinem Erkenntnis vom 23.11.1999, 4 Ob 309/99s, aus:

Bei der Beurteilung der im Revisionsverfahren allein strittigen Eintrittsvoraussetzung des gemeinsamen Haushalts iSd § 14 Abs. 3 MRG ist auf die faktischen Verhältnisse abzustellen (9 Ob 119/97h). Gemeinsamer Haushalt besteht in auf Dauer berechnetem gemeinsamen Wohnen und Wirtschaften (Würth/Zingher, Miet- und Wohnrecht²⁰ § 14 Rz 15; SZ 64/93; immolex 1998, 292 uva).

In seinem Erkenntnis vom 17.11.1987, 4 Ob 580/87, führte der OGH aus:

"Gemeinsamer Haushalt" ist gemeinsames, auf Dauer berechnetes Wohnen und Wirtschaften. Im Gegensatz zur Abtretung des Mietrechtes nach § 12 MRG durch den scheidenden Mieter ist für das Eintrittsrecht nach § 14 Abs. 2 und 3 MRG eine bestimmte Dauer der gemeinsamen Haushaltsführung nicht erforderlich; sie wird aber gelegentlich als Indiz für einen gemeinsamen Haushalt angesehen. Der nahe Angehörige muss jedenfalls den Schwerpunkt seiner Lebensführung in der betreffenden Wohnung haben. Gemeinsames Wirtschaften setzt zwar voraus, dass die Bedürfnisse des täglichen Lebens auf gemeinsame Rechnung befriedigt werden; bei großen Einkommens- oder Altersunterschieden schließt aber der Umstand, dass ein Teil die gesamten Kosten trägt und der andere nichts dazu beiträgt, die Annahme gemeinsamer Wirtschaftsführung nicht aus. Übernachtet der Eintrittswerber bloß gelegentlich in der Wohnung des Mieters oder hält er sich dort nur zur Pflege des kranken Mieters auf, dann liegt kein gemeinsamer Haushalt vor. Wegen der Vielfalt der Gestaltungsmöglichkeiten hängt die Beurteilung, ob ein gemeinsamer Haushalt vorliegt, immer von den Umständen des Einzelfalles ab (Würth in Rummel, ABGB, Rz 8 zu § 14 MRG und die dort angeführte Judikatur).

In seinem Erkenntnis vom 10.07.1996, 9 Ob 2072/96p führte der OGH aus:

Entscheidend ist, ob die nicht weitergegebenen Teile der Wohnung zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder eintrittsberechtigter Personen regelmäßig verwendet werden. Dabei ist eine regelmäßige Verwendung zu Wohnzwecken in § 30 Abs. 2 Z 4 MRG gleichbedeutend zu verstehen wie in § 30 Abs. 2 Z 6 MRG (MietSlg XLI/37). Die regelmäßige Verwendung zu Wohnzwecken - also nicht nur zur Freizeitgestaltung (MietSlg 31.470/34, 1 Ob 674/88) und nicht nur zu geschäftlichen Zwecken (Würth in Rummel ABGB² Rz 31 zu § 30 MRG) - wird von der Rechtsprechung dann angenommen, wenn der Mieter die Wohnung wenigstens während eines beträchtlichen Zeitraumes im Jahr, worunter auch einige Tage in der Woche zu verstehen sind, als Mittelpunkt seiner Lebenshaltung benützt. Die Benützung als Absteigquartier oder aus Bequemlichkeit tagsüber reicht nicht aus (Würth aaO Rz 32 mwN). Wenn das dringende Wohnbedürfnis wie hier anderweitig angemessen befriedigt wird, ist der Kündigungstatbestand nicht erfüllt, solange der wirtschaftliche (oder familiäre) Schwerpunkt wenigstens zum Teil noch in der aufgekündigten Wohnung liegt (ImmZ 1992, 297; WoBI 1993/102; MietSlg 40.458 f; 3 Ob 552/95). Als wirtschaftlicher Mittelpunkt als Merkmal der regelmäßigen Benützung gemieteter Wohnräume im Sinne des Kündigungsgrundes kommt nur der Haushalt als Element der außerberuflichen Lebenshaltung in Betracht (1 Ob 528/88, 1 Ob 674/88). Es genügt, dass die aufgekündigte Wohnung zumindest in mancher Beziehung noch Mittelpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit und des Familienlebens ist, wobei auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen ist (MietSlg 40.459).

Der Beklagte und seine zu den eintrittsberechtigten Personen iS des § 14 Abs. 3 MRG zählende Gattin hielten sich nach den Feststellungen in der aufgekündigten Wohnung im wesentlichen nur zu beruflichen Zwecken auf. Die gemeinsame Haushaltsführung beschränkte sich darauf, dass nur die Gattin des Beklagten einen Teil ihrer privaten Sachen in der aufgekündigten Wohnung aufbewahrte, nur zweimal wöchentlich durchschnittlich, allerdings nicht unbedingt gleichzeitig dort genächtigt wurde, eine Zubereitung warmer Mahlzeiten nicht erfolgte. Entgegen der Meinung der Revisionsbeantwortung liegen daher Feststellungen über die Art des gemeinsamen Haushalts in der aufgekündigten Wohnung aber auch über die Benützung durch die Gattin des Beklagten vor.

Angesichts dieser festgestellten Umstände liegt aber außerhalb der nicht zum wirtschaftlichen Mittelpunkt gehörenden beruflichen Tätigkeit der Lebensschwerpunkt des Beklagten und seiner Gattin nicht in der aufgekündigten Wohnung. Das Nächtigen ist zwar dem wirtschaftlichen oder familiären Bereich zuzuordnen, aber mangels anderer ins Gewicht fallender wirtschaftlicher oder familiärer Elemente unterscheidet sich diese Art der Benützung nicht von der Benützung einer Wohnung als gelegentliches Absteigquartier und bildet jedenfalls nicht einmal einen Teil eines wirtschaftlichen oder familiären Schwerpunktes. Es geht nicht darum, dass Teilbereiche der wirtschaftlichen und familiären Benützungselemente

noch in der aufgekündigten Wohnung vorhanden sind, sondern darum ob sie als Teil eines Lebensmittelpunktes aufgefasst werden können.

Betreffend die Frage, wann eine Wohnung von einem Mieter regelmäßig verwendet wird, entschied das Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien vom 17.10.2007, 38 R 213/07s, MietSlg 59.317:

Eine regelmäßige Verwendung zu Wohnzwecken wird nach der stRsp angenommen, wenn der Mieter oder eintrittsberechtigte Personen die Wohnung wenigstens während eines beachtlichen Zeitraumes im Jahr bzw. einige Tage in der Woche als wirtschaftlichen und familiären Mittelpunkt benützen (9 Ob 26/03v). So stellt bspw. die Benützung einer Wohnung für einen Zeitraum von 3 1/2 bis 4 Monate pro Jahr (vgl MietSlg 44.464, 46.387) bzw. 2 Tage pro Woche bei sonstiger beruflicher Abwesenheit (MietSlg 46.381, 51.401) eine regelmäßige Verwendung einer Wohnung dar.

Mit den nicht näher dargelegten und nachweislos gebliebenen Angaben: „Darüber hinaus bewohnt der Bruder M. regelmäßig Top 5-8 besagten Mietshauses, was insofern notwendig ist, als einer (gemeint: er) zur gegebenen Zeit und auch jetzt als Hochschulprofessor eine Lehrverpflichtung in Wien hatte.“ wurde im Hinblick auf die mit Schreiben vom 23. Jänner 2009 vorgehaltenen Bedenken (Bruder M. war im Jahr 1996 nach Kärnten verzogen, er war im Jahr 1997 und danach verheiratet) nicht einmal auf der Behauptungsebene ein Vorbringen erstattet, das auf das Vorliegen eines gemeinsamen Haushaltes mit der Mutter in der Wiener Wohnung im Jahr 1998 schließen lässt. Auch mit den im Antwortschreiben vom 4. Juni 2009 gemachten Angaben betreffend das Bewohnen der Wohnung Top 5-8 durch Bruder M., wonach die Nutzung als Zweitwohnsitz samt Ehefrau während 3 bis 4 Monaten im Jahr unerlässlich sei, wurde ein Vorbringen erstattet, welches über die Behauptungsebene nicht hinaus geht. In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass diese Angaben genau angepasst an die im Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3. April 2009 zur Kenntnis gebrachten Vorhaltungen (Seite 12, erster Absatz) gemacht wurden.

Obwohl dem Bw. im Schreiben vom 3. April 2009 entsprechend konkretisiert vorgehalten wurde: „Anhand von Lohnzettel-Meldungen in den Jahren 1997 und danach kann nicht auf eine Lehrverpflichtung in Wien oder ein bestimmtes Ausmaß der aus diesem Grund in Wien erforderlichen Anwesenheit geschlossen werden. Dem zuständigen Kärntner Finanzamt wurden nicht mehrere Lohnzettel, sondern von dem einen Arbeitgeber des Bruders M. nur ein Lohnzettel gemeldet (Abgabeninformationssystem).“ beließ es der Bw. – wie ausgeführt – bei der bloßen Erstattung eines über die Behauptungsebene nicht hinausgehenden Vorbringens.

Auch mit den Angaben im Antwortschreiben vom 4. Juni 2009, trotz Übersiedlung nach Kärnten habe Bruder M. ein dringendes Wohnbedürfnis, wird ein gemeinsamer Haushalt mit

der Mutter in der Wohnung im Jahr 1998 nicht belegt. Die Angaben beziehen sich zudem vielmehr auf eine gegenwärtige Wohnungsnutzung und nicht auf einen im Jahr 1998 gegebenen gemeinsamen Haushalt mit der Mutter als Voraussetzung für die behauptete Eintrittsberechtigung.

Zu Top 11-12:

Der Bruder T. war an der Anschrift Top 5 (!) ab seiner Geburt (bis Jänner 2004) meldebehördlich gemeldet (ZMR-Abfrage).

Die im Dezember 2002 (wiederum bloß in den Raum gestellte) Angabe, "ein unbefristetes Hauptmietverhältnis mit (dem Bruder T.) ... wurde vor circa 20 Jahren von dem damaligen Hauseigentümer, meinem Vater ... mit (meinem Bruder T.) begonnen", findet keine meldebehördliche Deckung; weiters war der Bw. bezogen auf das Jahr 2002 schon seit 26 Jahren 1/3-Eigentümer der Liegenschaft und seit 21 1/2 Jahren Mehrheitseigentümer.

Die Argumentation, der Vermieter habe aus mietenrechtlicher Sicht keine andere Möglichkeit als die Übergabe des Vermietungsvertrages an nahe Angehörige zu akzeptieren (Seite 1 des Schreibens vom 6. März 2009), geht hinsichtlich der Top 11-12 schon deshalb ins Leere, weil es sich hierbei nicht um die Wohnung handelt, die den Eltern als Wohnsitz gedient hatte (Familienwohnung, Top 5-8).

Nach dem Vorbringen auf Seite 2 des Schreibens vom 6. März 2009 "ist das Mietverhältnis des Bruders T. in Top 11-12 steuerrechtlich anzuerkennen." Als Argument, die *Wohnung Top 11-12* nicht steuerlich auszuscheiden, wird ins Treffen geführt, dass der Bruder T. seit seiner Geburt *im besagten Mietshaus wohnt*. Tatsächlich hatte es sich bei der Familienwohnung, in welcher der Bruder T. seit seiner Geburt wohnte, um die Wohnung Top 5-8 gehandelt.

Ein schriftlicher Mietvertrag für die Wohnung Top 11-12 konnte nicht vorgelegt werden (Seite 2 des h.a. Schreibens vom 23. Jänner 2009 bzw. Tz. 13 BP-Bericht).

Der Angabe im Schreiben vom 1. Dezember 2002, wonach "vor circa 20 Jahren von dem damaligen Hauseigentümer, meinem Vater .. mit (dem Bruder T.) begonnen (wurde)." ist entgegenzuhalten, dass der Bw. bezogen auf das Jahr 2002 schon seit 26 Jahren 1/3-Eigentümer der Liegenschaft und seit 21 1/2 Jahren Mehrheitseigentümer war. Zum angegebenen Zeitpunkt war der Bw. daher Mehrheitseigentümer der Liegenschaft oder zumindest 1/3-Eigentümer.

Zu der Höhe der Mieten:

Schriftliche Mietverträge wurden aktenkundig folgende abgeschlossen (AB Seite 53ff):

2. März 1978 – Top 13-14:

Mietvertrag vom 2. März 1978, abgeschlossen zwischen der Hausinhabung Hauseigentümer und dem Bw.:

§ 1. Mietgegenstand

1. Vermietet wird die Wohnung im Hause .. Tür 13-14.
2. Der Mietgegenstand besteht aus 2 Zimmern, 1 Kabinett, Küche, Kellerabteil und darf nur zu Wohnzwecken verwendet werden.

§ 2. Mietzeit

1. Das Mietverhältnis beginnt am 1. März 1978 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum Ende des Kalendermonats gerichtlich aufgekündigt werden.

§ 3. Mietzins

1. Der vereinbarte Mietzins besteht aus
 - a) dem Hauptmietzins (Grundzins, Instandhaltungszins) und
 - b) dem Anteil an den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben, welcher 9,1% beträgt.
 - c) der Umsatzsteuer (MWst.)
2. Der vereinbarte Hauptmietzins (Mietzins) beträgt zur Zeit des Vertragsabschlusses monatlich S 49,50 (Anmerkung: Laut Zinslisten blieb der Hauptmietzins im Prüfungszeitraum unverändert).
3. Wird der Hauptmietzins oder die Betriebskosten durch gesetzliche Vorschriften erhöht oder findet im Hause eine Erhöhung zwecks Bestreitung der Kosten ordnungsgemäßer oder unbedingt notwendiger Erhaltungsarbeiten statt, die den vereinbarten Mietzins übersteigt, so verpflichten sich die Mieter, die diesen Erhöhungen entsprechenden Mehrbeträge zu entrichten. ...
5. Der Mieter entrichtet gemäß § 9 des Wohnhaus-Wiederaufbaugesetzes einen Zuschlag von 13 Groschen je Jahresmietzinskrone 1914 (594,00 Kronen).

§ 4. Instandhaltung

Der Mieter bestätigt, den Mietgegenstand in gutem, brauchbarem Zustand übernommen zu haben. In einverständlicher Abänderung der dem § 1098 ABGB entsprechenden Pflichten übernimmt der Mieter die Verpflichtung, den Mietgegenstand auf seine Kosten, ohne Anspruch auf Ersatz, jederzeit in gutem, brauchbarem Zustand zu erhalten und nach Beendigung der Mietzeit in gutem, brauchbarem Zustand zurückzustellen.

Der Abschluss dieses Mietvertrages fiel in jenen Zeitraum Juli 1976 bis Juni 1981, in welchem der Bw., sein Vater und sein Bruder A. jeweils einen 1/3-Anteil der Liegenschaft hatten.

3. Juli 1979 – Top 16:

Mietvertrag vom 3. Juli 1979, abgeschlossen zwischen der Hausinhabung und Herrn WS:

§ 1. Mietgegenstand

1. Vermietet wird die Wohnung im Hause ... Tür 16.
2. Der Mietgegenstand besteht aus 1 Zimmer, 1 Kabinett, Küche, Vorzimmer, Wasser innen und darf nur zu Wohnzwecken verwendet werden.

§ 2. Mietzeit

1. Das Mietverhältnis beginnt am 1. August 1979 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer einmonatigen - vierteljährigen Kündigungsfrist zum Ende des Kalendermonats gerichtlich aufgekündigt werden.

§ 3. Mietzins

1. Der vereinbarte Mietzins besteht aus
 - a) dem Hauptmietzins (Grundzins, Instandhaltungszins) und
 - b) dem Anteil an den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben, welcher 6,5% beträgt.
 - c) der Umsatzsteuer (MWst.)
2. Der vereinbarte Hauptmietzins (Mietzins) beträgt zur Zeit des Vertragsabschlusses monatlich S 460,00.
3. Wird der Hauptmietzins oder die Betriebskosten durch gesetzliche Vorschriften erhöht oder findet im Hause eine Erhöhung zwecks Bestreitung der Kosten ordnungsgemäßer oder unbedingt notwendiger Erhaltungsarbeiten statt, die den vereinbarten Mietzins übersteigt, so verpflichten sich die Mieter, die diesen Erhöhungen entsprechenden Mehrbeträge zu entrichten. ...
5. Der Mieter entrichtet gemäß § 9 des Wohnhaus-Wiederaufbaugesetzes einen Zuschlag von 13 Groschen je Jahresmietzinskrone 1914 (... Kronen).

§ 4. Instandhaltung

Der Mieter bestätigt, den Mietgegenstand in gutem, brauchbarem Zustand übernommen zu haben. In einverständlicher Abänderung der dem § 1098 ABGB entsprechenden Pflichten übernimmt der Mieter die Verpflichtung, den Mietgegenstand auf seine Kosten, ohne Anspruch auf Ersatz, jederzeit in gutem, brauchbarem Zustand zu erhalten und nach Beendigung der Mietzeit in gutem, brauchbarem Zustand zurückzustellen.

Der Abschluss dieses Mietvertrages (im Juli 1979) fiel in jenen Zeitraum Juli 1976 bis Juni 1981, in welchem der Bw., sein Vater und sein Bruder A. jeweils einen 1/3-Anteil der Liegenschaft hatten.

Für diese Wohnung geht im Zusammenhalt mit den weiter unten (auszugsweise) angeführten Zinslisten hervor, dass die vereinbarte Miete in Höhe von monatlich S 460,00 sich aus dem Hautmietanteil (Friedenskronenzins) von S 35,30 und der frei vereinbarten Miete von S 424,70 zusammensetzt.

Betrachtet man den gesamten Mietvertrag (sh. AB Seite 58 - 60) unter Einbeziehung der Zinslisten (sh. AB Seite 70ff), so findet das Vorbringen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP vom 16. Dezember 2003 (der Vater habe deshalb eine geringfügige Mieterhöhung nach freier Vereinbarung verlangt, weil der Mieter zu Beginn des Mietverhältnisses keine Ablöse bezahlt habe und diese geringfügige freie Vereinbarung als Ersatz der Ablöse angesehen worden sei) darin keine Deckung.

Auch die Ergänzung mit E-Mail, der zusätzlich zum Friedenskronenzins frei vereinbarte Mietanteil von WS habe sich nicht auf die Wohnung bezogen, sondern auf ein von dem Mieter neu angemietetes Kellerabteil zur Lagerung diverser Gegenstände, findet im Mietvertrag keine Entsprechung und setzt sich überdies mit dem Vorbringen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP in Widerspruch.

Die in der E-Mail geäußerte Meinung, wonach dies den Hinweis des Bw. auf die Fremdüblichkeit der für die Brüder verrechneten Mieten im Prüfungszeitraum unterstütze, konnte somit nicht bestätigt werden.

28. Oktober 1994 – Top 2:

Mietvertrag vom 28. Oktober 1994, abgeschlossen zwischen dem Bw. als Hauseigentümer und Frau P.:

§ 1

1. Vermietet wird die Wohnung im Hause .. Tür 2

bestehend aus 1 Zimmer, Küche, Wasserentnahmestelle vorhanden; sie ist ausgestattet mit Warmwasseraufbereitung (mit Anschlüssen im Mietobjekt) sowie mit 1 Gaskonvektor in allen Haupträumen. Diese Einrichtungen sind nach einvernehmlicher Kontrolle in funktionsfähigem Zustand; auch sonst ist die Wohnung brauchbar – in sehr gutem Zustand.

Die Nutzfläche beträgt 30,94 m².

Der Mietgegenstand darf nur zu Wohnzwecken verwendet werden.

§ 2

Das Mietverhältnis beginnt am 1. November 1994 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum Ende des Kalendermonats gerichtlich aufgekündigt werden.

§ 3

1. Der vereinbarte Mietzins ist monatlich zu entrichten und besteht aus

- a) dem Hauptmietzins (Pkt. 2 und 3)
- c) dem Anteil an Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben
- d) dem Anteil für besondere Aufwendungen
- e) der Umsatzsteuer.

2. Der vereinbarte Hauptmietzins beträgt S 650,00 (Anmerkung: Laut Zinslisten wurde der Hauptmietzins im Prüfungszeitraum auf S 683,16 angehoben).

4. Der Anteil an den Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben sowie die Kosten für die Betreuung von Grünanlagen und des Betriebes von nicht unter Pkt. 7 oder 8. fallenden Gemeinschaftsanlagen beträgt derzeit 6,50%.

Der Abschluss dieses Mietvertrages (im Oktober 1994) fiel in jenen Zeitraum, in welchem der Bw. Alleineigentümer der Liegenschaft war.

26. April 2002 – Top 4:

Mietvertrag vom 26. April 2002, abgeschlossen zwischen dem Bw. als Vermieter und Herrn S.:

§ 1 (Mietgegenstand und Ausstattung)

1. Vermietet wird ausschließlich der Innenraum der Wohnung im Hause .. Tür 4 bestehend aus 1 Zimmer, 1 Kabinett, Küche, Badegelegenheit Klosett.

Die Wohnung ist ausgestattet mit einer Wasserentnahmestelle:

Weitere funktionsfähige Ausstattung: Gasetagenheizung

Warmwasseraufbereitung mit Anschlüssen im Mietobjekt.

Die Wohnung ist in ordnungsgemäßem Zustand, sie entspricht (§ 15a Abs. 1

Mietrechtsgesetz-MRG) der Ausstattungskategorie Kat. C.

Die Nutzfläche beträgt 50,40 m².

Die allgemeinen Teile des Gebäudes befinden sich in ordnungsgemäßem Erhaltungszustand (§ 2 Abs. 2 Richtwertgesetz-RichtWG)

2. Der Mietgegenstand darf nur zu Wohnzwecken verwendet werden.

§ 2 (Vertragsdauer)

Befristeter Mietvertrag

Das Mietverhältnis beginnt am 1. Mai 2002 und endet am 30. April 2005 ohne Kündigung.

Der Mieter hat - ungeachtet des vereinbarten Befristungszeitraumes - nach Ablauf einer einjährigen Vertrags- oder Verlängerungsdauer eine unabdingbare gesetzliche

Auflösungsmöglichkeit durch gerichtliche Kündigung zum Monatsletzten unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist.

§ 3 (Mietzins)

1. Der vereinbarte Mietzins ist monatlich - im Voraus - zu entrichten und besteht aus
- dem Hauptmietzins in Höhe von Euro 112,21

(im Fall der Befristung unter Berücksichtigung des Abschlages gemäß Pkt. 1a)

- dem gesetzmäßigen Anteil an: Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben und besonderen Aufwendungen
- der Umsatzsteuer (in der jeweiligen gesetzlichen Höhe)

1a. Für den Fall einer Befristung gemäß § 2 Z 2 ist beim vereinbarten Hauptmietzins der in § 16 Abs. 7 MRG auf Befristungsdauer vorgesehene Abschlag wie folgt berücksichtigt:

Hauptmietzins ohne Befristung	Euro	112,21
- 25% Befristungsabschlag	- Euro	28,05
Hauptmietzins im Befristungszeitraum	Euro	84,16

Diese Verminderung gilt im Fall der Umwandlung in einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit ab dem Umwandlungszeitpunkt nicht mehr.

2. Der Hauptmietzins gemäß § 18 Abs. 2 MRG errechnet sich aus dem Richtwert inkl. Zuschlägen und Abstrichen.

4. Der Anteil an den Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben sowie den Kosten für die Betreuung von Grünanlagen und des Betriebes von nicht unter Pkt. 5 oder 6. fallenden Gemeinschaftsanlagen beträgt derzeit 8,35%.

Die Vorschriften (Zinslisten) betreffend das gegenständliche Objekt weisen Folgendes aus (AB 70ff):

Jänner 1999 und Oktober 2000:

Top / Name	m ²	netto	Hauptmiete Erh.beitrag	Betriebskosten	Prozent	Freie Vereinb.
2 – P...	30,94	1.463,16	683,16 0,00	780,00	6,5000	0,00
4 – Se...	39,73	1.002,00	0,00 0,00	1.002,00	8,3500	0,00
5-8 – (Bruder) M...	135,40	3.535,30	121,30 0,00	3.414,00	28,4500	0,00
9-10 – Bw.	58,29	1.627,50	157,50 0,00	1.470,00	12,2500	0,00
11-12 – (Bruder T...)	71,72	1.898,30	62,00 0,00	1.808,40	15,0700	27,90
13-14 – Bw.	58,37	1.521,90	49,50 0,00	1.472,40	12,2700	0,00
15 – (Gattin des Bw.)	27,97	729,90	24,30 0,00	705,60	5,8800	0,00
16 – WS	39,93	1.466,80	35,30 0,00	1.006,80	8,3900	424,70
Gar. – Bw.	13,53	440,80	100,00 0,00	340,80	2,8400	0,00

Jänner 2001 / Juli 2001 / August 2001:

Top / Name	m ²	netto	Hauptmiete Erh.beitrag	Betriebskosten / Verzugszinsen	Prozent	Freie Vereinb.
2 – P... / ab August 2001	30,94	1.521,66 / 1.557,88	683,16 / 719,38 0,00	838,50	6,5000	0,00
4 – Se... / Juli 2001	39,73	1.077,15 / 1.173,57	0,00 0,00	1.077,15 / 96,42	8,3500	0,00

5-8 – (Bruder) M...	135,40	3.791,35	121,30 0,00	3.670,05	28,4500	0,00
9-10 – Bw.	58,29	1.737,75	157,50 0,00	1.580,25	12,2500	0,00
11-12 – (Bruder T...)	71,72	2.033,93	62,00 0,00	1.944,03	15,0700	27,90
13-14 – Bw.	58,37	1.632,33	49,50 0,00	1.582,83	12,2700	0,00
15 – (Gattin des Bw.)	27,97	782,82	24,30 0,00	758,52	5,8800	0,00
16 – WS	39,93	1.542,31	35,30 0,00	1.082,31	8,3900	424,70
Gar. – Bw.	13,53	466,36	100,00 0,00	366,36	2,8400	0,00

Von sämtlichen Mietern wurde kein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag eingehoben. Erst ab 1. Juli 2003 wird von den Mietern eine Wertbeständigkeit des Mietzinses vorgeschrieben und vom Bw. auch eingenommen. Auch die Brüder werden mit dieser Wertbeständigkeit des Mietzinses belastet. Diese Feststellungen, die mit den wiedergegebenen Vorschriften (Zinslisten) in Einklang zu bringen sind, beruhen auf den vom Bw. selbst in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP erstatteten Angaben.

Der Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen wurde am 20. Juni 2003 erstellt, die Schlussbesprechung hatte am 11. Juni 2003 stattgefunden. Diese Feststellungen beruhen auf der Datierung des Berichtes (Seite 1) und auf Tz. 30 des Berichtes.

Haben erst die Feststellungen seitens des Finanzamtes den Bw. ab 1. Juli 2003 zur Vorschreibung der Wertbeständigkeit des Mietzinses veranlasst, so treffen die Vorwürfe der Stellungnahme zur Berufung, wonach steuerliche Verluste wenn schon nicht verhindert, so zumindest reduziert werden können und unter Bedachtnahme auf die eingehobenen Hauptmietzinse von S 0,89 / m² bzw. S 1,25 / m² (auch) die Vermietungen an die Brüder keinem fremdüblichen Vergleich standhalten, zu.

Im Hinblick auf die unstrittigen Vermietungen an die Brüder zum Friedenskronenzins ist auf § 46 MRG in der Fassung des 3. WÄG, BGBl. Nr. 800/1993, zu verweisen:

"Hauptmietzins bei Eintritt in einen bestehenden Mietvertrag über eine Wohnung

Abs. 1: Treten in einen am 1. März 1994 bestehenden Hauptmietvertrag über eine Wohnung der Ehegatte, der Lebensgefährte oder minderjährige Kinder (§ 42 ABGB) des bisherigen Hauptmieters allein oder gemeinsam mit anderen Angehörigen ein (§ 12 Abs. 1 und 2, § 14), so darf der Vermieter vom (von den) in das Hauptmietrecht Eintretenden weiterhin nur den Hauptmietzins begehren, den er ohne den Eintritt begehren dürfte. Das gleiche gilt für den Eintritt auf Grund einer gerichtlichen Anordnung nach § 87 Abs. 2 des Ehegesetzes.

Abs. 2: 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 vom (von den) in das Hauptmietrecht Eintretenden ab dem auf den Eintritt folgenden Zinstermin 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 29,60 S je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat, verlangen, sofern der bisherige Hauptmietzins niedriger ist. Dieser Höchstbetrag von 29,60 S valorisiert sich entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6. In den Fällen des Abs. 1 darf der Vermieter diese Erhöhung des bisherigen Hauptmietzinses ab dem Zinstermin begehren, zu dem alle in Abs. 1 genannten Eintretenden auf Dauer die Wohnung verlassen haben oder volljährig geworden sind. Gleiches gilt, wenn Personen, die in Abs. 1 in dessen bis 28. Februar 1994 in Geltung gestandener Fassung genannt waren, nach dem 31. Dezember 1981 und vor dem 1. März 1994 in den Hauptmietvertrag eingetreten sind, aber erst nach dem 28. Februar 1994 die Wohnung auf Dauer verlassen haben oder volljährig geworden sind. Die Anhebung des Hauptmietzinses ist aber solange nicht zulässig, als dem Hauptmieter - unter der Annahme einer sofortigen Beendigung des Mietverhältnisses - für vor dem 1. März 1994 getätigte Aufwendungen noch Ersatzansprüche nach § 10 zustünden, die der Mieter geltend macht und der Vermieter zu befriedigen nicht bereit ist."

Selbst dann, wenn der Bw. der Meinung war, es habe ein Eintrittsrecht des Bruders M. bestanden, hätte er Anfang 1998 eine Erhöhung des bisherigen Hauptmietzinses im Sinne der zitierten Bestimmung verlangen können.

Wenn der Bw. zwecks Stützung seines Vorbringens, dass keine Bevorzugung der Brüder gegeben ist, die Nichteinhebung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag ins Treffen führt, so fällt ihm dieser erst auf Grund der Feststellungen seitens des Finanzamtes beseitigte Umstand im Rahmen folgender Betrachtung zur Last: Werden bei der Vermietung von Wohnungen auch an fremde Mieter in mietengeschützten Objekten nicht sämtliche gesetzlich zulässigen Möglichkeiten der Einnahmenerzielung ausgeschöpft, kann ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen dazu führen, nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.

Überdies wird durch die im Antwortschreiben vom 4. Juni 2009 angeregte Vorgangsweise (Verrechnung von Nettomieten bei den Brüdern des Bw. in Höhe von € 0,66 pro m² [laut MRG für Kategorie D Wohnungen in nicht brauchbarem Zustand] anstelle der verrechneten [zu ergänzen: umgerechnet ca.] € 0,06, was einer Erhöhung um 1.000 Prozent entspreche) bestätigt, dass die Mieten für die Wohnungen der Brüder zu gering angesetzt waren. Dieser Vorschlag war aber deshalb nicht in Betracht zu ziehen, da der abgabenrechtlichen Beurteilung die in vergangenen, abgeschlossenen Zeiträumen verwirklichten Sachverhalte - eben die tatsächlich gezahlten Mieten - unterzogen sind und nicht nachträglich höhere (fiktive) Mieteinnahmen unterstellt werden können.

Der Prozentsatz der auszuscheidenden Privatanteile bleibt somit unverändert.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 wurde durch Vorlage des Umsatzsteuerkontos nachgewiesen, dass der Bw. von den Vorsteuern bereits einen Privatanteil von 12,27% ausgeschieden hat; Demnach war von einem ungekürzten Vorsteuerbetrag in Höhe von S 53.254,12 auszugehen und ergibt sich demnach folgende Berechnung:

Vorsteuer lt. Bw.	S 53.254,12
Privatanteil 61,67%	- S 32.841,82
Vorsteuer lt. BE	S 20.412,30
(gegenüber Vorsteuer lt. BP)	S 17.907,71

Ersichtlich an der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung des Jahres 1999 wurde bei den Werbungskosten vom Bw. kein Privatanteil ausgeschieden – erkennbar auch an der Höhe der Nettoausgaben für Baumeisterarbeiten, Malerarbeiten C&S, Metalltüre und Hofmauererneuerung laut Einnahmen/Ausgaben-Rechnung 1999 im Vergleich mit den 20%igen Vorsteuern (vor Privatanteils Kürzung um 12,27%) für diese Reparaturarbeiten laut Vorsteuerkonto. Die Berechnung der BP betreffend die Werbungskostenkürzung für 1999 ist daher unverändert zu belassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter in S und €

Wien, am 17. Dezember 2009