



GZ. RV/1029-L/11  
miterledigt: RV/01298-L/12;  
RV/1299-L/12

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vom 24. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch FA, vom 24. Juli 2012 betreffend Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO für das Jahr 2010 (Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO) und Umsatzsteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit **Eingabe vom 12. November 2009** übermittelte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin den Fragebogen anlässlich Eröffnung eines Geschäftsbetriebes.

Darin wurde bekanntgegeben, dass ab 1.12.2009 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden würden.

Mit **Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag** vom 2. März 2010 erwarb die Berufungswerberin Anteile der Liegenschaft xx M. Darauf sollte von den Vertragsparteien auf gemeinsame Kosten ein Mehrfamilienhaus errichtet werden.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 8. September 2010** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin ersucht, die geplante Vermietung durch Mietverträge etc. nachzuweisen.

Mit **Eingabe vom 6. Oktober 2010** übermittelte die Berufungswerberin eine handschriftlich verfasste Vereinbarung vom 23. September 2010. Darin wurde festgehalten, dass Herr Al S mit den Eheleuten A und B S vereinbare, betreffend der in Bau befindlichen Eigentumswohnung einen Mietvertrag abzuschließen. Das Mietverhältnis werde aufgrund des derzeitigen Fertigstellungsgrades mit Jänner 2010 beginnen (Anmerkung Referent: gemeint hier offensichtlich Jänner 2011).

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 8. Februar 2011** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin ersucht,

- eine Prognoserechnung zu übermitteln
- den Mietvertrag und die Höhe der monatlichen Mietkosten vorzulegen
- Rechnungen hinsichtlich der beantragten Vorsteuern (9.074,86 €) vorzulegen.

Mit **Eingabe vom 8. Februar 2011** wurde diesem Ersuchen gefolgt.

Mit **Mietvertrag vom 1. Dezember 2010** wurde die Eigentumswohnung von A und B S (Berufungswerberin) an deren Sohn Al S vermietet. Nach dem per Fax übermittelten Mietvertrag würde dieser aus 5 Seiten bestehen ("Seite 1 von 5"). Das in der Wohnung befindliche Inventar sei in einer separaten Inventarliste angeführt. Diese gelte als Bestandteil des Mietvertrages und sei mitgeltendes Dokument.

Das Mietverhältnis würde beginnend mit 1. Jänner 2011 auf drei Jahre befristet dauern.

Der Hauptmietzins würde für die Wohnung monatlich 260,00 € zuzüglich 10% Umsatzsteuer betragen. Für die Benützung des Carports würden monatlich 15,00 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer verrechnet.

Vor Bezug des Mietobjektes hätte der Mieter eine Kautions in Höhe von 1.000,00 € zu erlegen.

Im Akt des Finanzamtes findet sich ein **Zusatz zu gegenständlichem Mietvertrag:**

*"Zusätzlich zum Mietvertrag vom 1. Dezember 2010 wird vereinbart:*

*Es wird ausdrücklich festgehalten, dass der im Mietvertrag vereinbarte Mietpreis nur bis zur Hälfte der Grundmietzeit aufrecht erhalten bleibt (bis 30.6.2012). Danach beträgt die Miete EUR 400,00. Sollte vor diesem Zeitraum die Wohnung gemeinsam mit einer zweiten Person bewohnt werden, so sind bereits ab diesem Zeitpunkt EUR 400,00 zu bezahlen.*

*St. G, am 1.12.2010*

*Seite 6 von 6"*

### **Prognoserechnung:**

Nach einem Anfangsüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen im Jahr 2010 (- 874,00 €) würde sich in den Folgejahren jeweils ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben.

Einnahmen 2011 und 2012: jeweils 3.360,00 €

Einnahmen 2013 bis 2015: jeweils 3.400,00 €

Überschuss Einnahmen:

2011: 1.140,00 €

2012: 940,00 €

2013: 960,00 €

2014: 960,00 €

2015: 860,00 €

Mit **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens** vom 23. März 2011 zur Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-3/2010 wurde das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Begründend wurde ausgeführt, dass anlässlich des durch das Ergänzungsansuchen vom 10. März 2011 nachgereichten Mietvertrages Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien.

Die Vermietung der Eigentumswohnung im Haus M 31, Top 3 (Wohnung im Erdgeschoss mit einer Nutzfläche von 91,81 m<sup>2</sup> samt Terrasse und Loggia) durch A und B S an den Sohn Al S, zu einem monatlichen Mietpreis von 260,00 € netto laut Mietvertrag, würde nicht einem zwischen Fremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen erzielten Mietpreis entsprechen.

Mit **Bescheid vom 21. März 2011** wurde bestimmt, dass eine Festsetzung der Umsatzsteuer 4-6/2010, 7-9/2010 und 10-12/2010 nicht durchgeführt werde. Die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-3/2010 erfolgte mit einem Betrag von 3.450,00 € (Bescheid vom 23. März 2011).

Begründend wurde ausgeführt, dass die Vermietung der Eigentumswohnung im Haus M 31, Top 3 (Wohnung im Erdgeschoss mit einer Nutzfläche von 91,81 m<sup>2</sup> samt Terrasse und Loggia) durch A und B S an den Sohn Al S zu einem monatlichen Mietpreis von 260,00 € netto laut Mietvertrag, nicht einem zwischen Fremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen erzielten Mietpreis entsprechen würde.

Mit Eingabe vom **19. April 2011** wurde **Berufung** gegen den am 21. März 2011 ergangenen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 04-06/2010, 07-09/2010 und 10-12/2010 sowie gegen den am 23. März 2011 ergangenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen 1-3/2010 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen eingereicht.

Die Berufung würde sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuern richten, mit der Begründung, der monatliche Mietpreis von EUR 260,00 netto laut Mietvertrag

würde nicht einem zwischen Fremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen erzielten Mietpreis entsprechen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 10. März 2011 sei die Berufungswerberin aufgefordert worden, den Mietvertrag vorzulegen. Diese hätte den Vertrag per Fax übermittelt. Dem steuerlichen Vertreter sei nicht bekannt gewesen, dass es zum Mietvertrag noch eine Seite 6 mit folgendem Inhalt geben würde:

"Zusätzlich zum Mietvertrag vom 01.12.2010, wird vereinbart:

Es wird ausdrücklich festgehalten, dass der im Mietvertrag vereinbarte Mietpreis nur bis zur Hälfte der Grundmietzeit aufrecht erhalten bleibt (bis 30.06.2012). Danach beträgt die Miete EUR 400,00. Sollte vor diesem Zeitraum die Wohnung gemeinsam mit einer zweiten Person bewohnt werden, so sind bereits ab diesem Zeitpunkt EUR 400,00 Miete zu bezahlen."

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes würde die vertragliche Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und hätte einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und wäre auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingung abgeschlossen worden (vgl. VwGH [99/16/0233](#) vom 17.2.2000 mit weiteren Verweisen). Weiters sei die Fremdüblichkeit aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.07.1996, 94/14/0039; Anmerkung Referent: gemeint offensichtlich VwGH 10.07.1996, [94/15/0039](#)).

Seitens der vermietenden Partei bestehe Interesse die Wohnung an eine Person zu vermieten, bei relativ wenig Risiko auf einen Mietausfall und auf eine übermäßige Abnutzung der Wohnung bestehe und das Ziel eines Renditeobjektes erreicht werden könne. Seitens der mietenden Partei sei die Miete kalkulierbar. In einem Staffelmietvertrag sei bereits bei Vertragsabschluss von vornherein vereinbart worden, wann und in welchem Umfang sich der Mietzins erhöhen werde. Der Staffelmietvertrag sei uneingeschränkt zulässig und in Anlehnung an § 557a BGB aus dem deutschen übernommen worden. Im allgemeinen Geschäftsverkehr seien derartige Vereinbarungen im Hinblick auf die unternehmerische Gestaltungsfreiheit in der Praxis wiederholt zu finden.

Es werde somit die Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen 1-3/2010, die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen und des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer 04-06/2010, 07-09/2010 und 10-12/2010 beantragt.

Mit **Bescheid – Mängelbehebungsauftrag vom 16. Mai 2011** wurde die Berufungswerberin aufgefordert, die Begründung zur Berufung vom 20. April 2011 zu ergänzen:

*"Der Finanzverwaltung liegt eine Version des Mietvertrages vor, auf dem die Seitenanzahl auf jeder Seite des Vertrages mit 5 begrenzt ist. Gemeinsam mit der Berufung wurde jetzt eine*

*Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vorgelegt, auf der erstmals der Vermerk "Seite 6 von 6" ausgewiesen wird. Als Vertragsdatum wird sowohl auf der fünf- als auch auf der sechsstufigen Version der 1.12.2010 ausgewiesen. Der selbstberechneten Gebühr wurde nur das niedrigere Mietentgelt der fünfseitigen Version für die gesamte Vertragsdauer von 36 Monaten zu Grunde gelegt. Wie werden diese Widersprüche erklärt.*

*Teil des Mietvertrages ist lt. Pkt. 6 auch eine separate Inventarliste über all jene Einrichtungsgegenstände, die vom Mieter genutzt werden. Die Berufung ist um diese Liste zu ergänzen. Welche Mietzahlungen bisher tatsächlich geleistet worden sind, ist mit Überweisungsbelegen zu dokumentieren.*

*Wie hoch waren die gesamten Anschaffungskosten für die vermietete Wohnung Top 3 incl. deren Einrichtung und des Carports?*

*Dokumentieren sie die Ermittlung der Afa-Bemessungsgrundlage getrennt nach Gebäude- und Einrichtungskosten mit den dazugehörigen Verträgen, Rechnungen und Zahlungsbelegen. Zur Feststellung eines zweifelsfreien Sachverhaltes als Grundlage für die Entscheidung über die Berufung sind eine Beantwortung der angeführten Fragen und die Vorlage der dazugehörigen Unterlagen unverzichtbar."*

Mit **Eingabe vom 4. Juni 2011** wurde hierzu wie folgt Stellung bezogen:

< ad Mietvertrag:

Der Mietvertrag sei von Herrn S aus dem Internet heruntergeladen und adaptiert worden. Eine mögliche Vertragsanpassung innerhalb der Grundmietzeit hätte Herr S dieser Vorlage entnommen. Das gesamte Vertragswerk sei am 1. Dezember 2010 erstellt und unterzeichnet worden.

Hinsichtlich der Errechnung der Vergebüßung des Mietvertrages hätte Herr S das Finanzamt für Gebühren- und Verkehrssteuern in Linz kontaktiert. Ihm sei die lapidare Auskunft erteilt worden, dass er eine Nachverrechnung durchzuführen hätte, sobald sich die Miete ändern würde. Für Herrn S sei die Auskunft plausibel gewesen, nachdem der Eintritt der höheren Miete innerhalb eines Zeitraumes von spätestens eineinhalb Jahren erfolgt sei und demnach sich auch die Vergebüßung errechnet hätte. Demzufolge hätte der Steuerpflichtige abgeleitet, dass dem Finanzamt für Gebühren einstweilen nur der Vertrag bis Seite 5 vorzulegen sei und er hätte dazu eine eigene Datei MietvertragGeb.doc erstellt. Ein Ausdruck Seite 5 bis 5 oder Seite 6 bis 6 würde lediglich damit zusammenhängen, dass er zwei Dateien erstellt hätte – Mietvertrag.doc und MietvertragGeb.doc. Dass der Mietvertrag im Gegensatz zur früheren Rechtslage nicht mehr vorzulegen sei, hätte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin anlässlich der Übergabe der Unterlagen betreffend UVA 4. Quartal 2010 Anfang Jänner 2010 mitgeteilt.

Für Zwecke der Prognoserechnung hätte Herr S den vermeinten Gebührenfinanzamtsmietvertrag zerlegt und gefaxt.

< ad separate Inventarliste und Mietzahlungen:

In der Wohnung würde sich wie den Anschaffungskosten im nächsten Ergänzungspunkt zu entnehmen sei, kein Inventar befinden. Der Mietvertrag sei aus dem Internet heruntergeladen und die angeführte Position "separate Inventurliste" nicht korrigiert worden. Die geleisteten Mietzahlungen seien dem beigelegten Kontoauszug zu entnehmen.

< ad Anschaffungskosten:

lt. beiliegenden Rechnungen und Detailaufstellung und Werkvertrag Gr Bau GmbH.

Mit **Bescheid vom Mai 2011** (kein genaues Datum) wurde dargestellt, dass die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2010 nicht durchgeführt werde. Gebucht wurde dieser Bescheid mit 24. Juli 2012.

Begründend wurde auf den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 1-3 / 2010 vom 23. März 2011 verwiesen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2011** wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung von Umsatzsteuer für den **Zeitraum 1-3/2010** als unbegründet abgewiesen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2011** wurde die Berufung gegen den Bescheid zur Festsetzung von Umsatzsteuer für den **Zeitraum 4-6/2010** als unbegründet abgewiesen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2011** wurde die Berufung gegen den Bescheid zur Festsetzung von Umsatzsteuer für den **Zeitraum 7-9/2010** als unbegründet abgewiesen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2011** wurde die Berufung gegen den Bescheid zur Festsetzung von Umsatzsteuer für den **Zeitraum 10-12/2010** als unbegründet abgewiesen.

In einer **gesonderten Bescheidbegründung** (ebenfalls vom 12. Juli 2011) wurde bezüglich dieser Berufungsvorentscheidungen begründend ausgeführt, dass die abgabenrechtlichen Grundsätze für Verträge unter nahen Angehörigen gegenständlich nicht erfüllt würden. Das Argument der Berufungswerber, dass die Ergänzung zum Mietvertrag mit zwei Erhöhungsklauseln zur vertraglich vereinbarten Miete bereits am 1. Dezember 2010 ausgefertigt worden sei, werde aus folgenden Gründen als nicht glaubwürdig eingestuft: Nachdem im Gebührenrecht das strenge Urkundenprinzip gelte, sei bei einer korrekten

Schilderung des Sachverhaltes durch die Vermieter gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern die von den Berufungswerbern wiedergegebene Auskunft auszuschließen. Es werde bezweifelt, dass eine Speicherung eines Vertrages in zwei verschiedenen Dateien der Grund für die unterschiedliche Seitennummerierung der zur Verfügung gestellten Verträge sei. Die Prognoserechnung des Steuerberaters würde jedenfalls auf der fünfseitigen Version des Vertrages ohne Ergänzung beruhen.

Der Mietvertrag sei teilweise unvollständig und fehlerhaft.

Unter Punkt 6 „Mietbestand“ werde eine Inventarliste angeführt und als Bestandteil des Mietvertrages bezeichnet, obwohl lt. Vorhaltsbeantwortung die Wohnung ohne Einrichtung vermietet werde.

Unter Punkt 8 „Mietzins, Kautio“ seien in Zahlen 1.000,00 € als Kautio ausgewiesen worden, in Worten jedoch neunhundertvierzig.

Im Punkt 21 würde der Text auf der Folgeseite fehlen.

Die Unterschrift des Al S auf Seite 5 würde sich auffällig von der auf Seite 6 des Anhangs zum Mietvertrag unterscheiden.

Dass die im fünfseitigen Mietvertrag zwischen den Eltern und Sohn vereinbarte und auch tatsächlich bezahlte Miete zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen nicht vereinbart werden würden, würden zwei weitere Mietverträge im selben Objekt belegen.

Ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen würde einem Fremdvergleich nur dann standhalten, wenn es nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens unter ökonomisch denkenden Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Nachdem dies nicht der Fall sei, müsse davon ausgegangen werden, dass hier private Überlegungen im Vordergrund gestanden seien und die Wohnraumüberlassung an den Sohn keiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung zuzuordnen sei.

### **Vorlageantrag vom 9. August 2011:**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2011 wurde die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer 04-06/2010, 07-09/2010 und 10-12/2010 sowie gegen den am 23. März 2011 ergangenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen 1-3/2010 als unbegründet abgewiesen.

Es werde beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz vorzulegen.

Zu den in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen werde wie folgt Stellung genommen:

Das Finanzamt behaupte zu Unrecht, dass die Erhöhungsklausel nicht bereits am 1. Dezember 2010 ausgefertigt worden sei. Tatsache sei, dass die vermietende Partei die Wohnung als Ertragsobjekt angeschafft hätte. Wie den Rechnungen zu entnehmen sei, sei die Wohnung als Standardausführung ohne Berücksichtigung von Sonderwünschen erworben

worden. Dass der Sohn vorerst in einem Mietverhältnis zur vermietenden Partei stehe, hätte sich erst im September 2010 ergeben. Durch das unerwartete Ausscheiden des zweiten Sohnes aus dem Leben im Februar 2010 hätte es die vermietende Partei wegen der darauffolgenden interfamiliären Spannungen vorgezogen, die Wohnung vorübergehend an den Sohn mit der Absicht ortsübliche Rendite zu erzielen, zu vermieten. Dass die Miethöhe zeitlich befristet unter dem Durchschnittspreis liegen würde, sei ein Entgegenkommen seitens der Vermieter. Andererseits seien das Risiko eines Mietausfalls und eine erhöhte Abnutzung der Wohnung wesentlich geringer als bei einer typischen Fremdvermietung. Wie bereits in der Berufung dargelegt worden sei, hätte der Vermieter diesen Stufenmietvertrag aus dem Internet heruntergeladen und adaptiert.

Die Behauptung, dass der Mietvertrag fehlerhaft und unvollständig sei, sei völlig überzogen. Es würde sich um kleine formalistische Fehler handeln, die Kautions von EUR 1.000,00 sei vor Mietantritt am 23. Dezember 2010 beglichen worden.

Für den Vertragsersteller - namentlich Herr S A - sei die Vertragserstellung seinem Verständnis zu folge eine vollkommen klare Sache gewesen:

Ab 1. Jänner 2011 bis spätestens nach Ablauf von eineinhalb Jahren sei der niedrigere Mietzins relevant und auch zu vergewähren (MietvertragGeb.doc).

Frühestens nach Einzug einer weiteren Person oder spätestens in eineinhalb Jahren würde gebührenrechtlich der 2. Mietvertrag greifen. Aus der gebührenrechtlichen Sicht des Verfassers seien zwei Verträge notwendig, weil das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Zusammenhang mit der zweiten Vergewährung die generellen Mietvertragsgrundlagen (Mieter, Vermieter, Lage des Mietobjektes usw.) ersehen solle und dies alleine aus der Zusatzvereinbarung nicht möglich wäre.

Herr S sei zum Zeitpunkt der Vertragserstellung der Meinung gewesen, dass Mietverträge an das Finanzamt zu senden seien, weshalb er zwei Mietverträge ausgefertigt hätte - einen für die laufende Vergewährung, den anderen für die Nachvergewährung.

Es sei richtig, dass die Prognoserechnung auf dem Vertrag "MietvertragGeb.doc" aufgebaut worden sei. Nachträglich werde klargestellt, dass Herr S das Thema Stufenmietvertrag im September 2010 anlässlich einer Besprechung angeschnitten hätte. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung durch eine Mitarbeiterin sei sich die steuerliche Vertretung dessen zu wenig bewusst gewesen. Hinsichtlich der Feststellung, dass sich die Unterschrift des A I S auf der Seite 5 sich auffällig von der auf Seite 6 des Anhangs zum Mietvertrag unterscheidet, werde darauf hingewiesen, dass auch die Unterschrift auf der Seite 5 von "MietvertragGeb.doc" und "Mietvertrag.doc" nicht ident seien, obwohl sie zeitgleich erfolgt seien.

Es werde die Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur



Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen 1-3/2010, die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen und des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer 04-06/2010, 07-09/2010 und 10-12/2010 beantragt.

Für den Fall, dass der Berufung vollinhaltlich stattgegeben werde, werde der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung zugestimmt.

Mit **Vorlagebericht vom 24. August 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (Bescheide hinsichtlich Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 1-3/2010, 4-6/2010, 7-9/2010 und 10-12/2010).

Mit **Feststellungsbescheid vom 24. Juli 2012** nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO wurde festgestellt, dass eine einheitliche gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2010 unterbleiben würde.

Es würde sich um eine fremdunübliche Vermietung an nahe Angehörige handeln. Es seien keine Einkünfte festzustellen.

Mit Eingabe vom **24. August 2012** wurde gegen den Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO und gegen den Bescheid über die Nichtveranlagung der Umsatzsteuer 2010 vom 24. Juli 2012 das Rechtsmittel der **Berufung** eingebracht.

Das Finanzamt hätte keine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO und keine Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2010 durchgeführt.

Begründend werde auf die eingebrachte Berufung vom 19. April 2011 und auf den Vorlageantrag vom 9. August 2011 verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 16. November 2012** wurde nunmehr die Berufung gegen den sogenannten Feststellungsbescheid sowie gegen den Bescheid über die Nichtveranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 29. Jänner 2013** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin ersucht, weitere Unterlagen nachzureichen:

- 1.) Überweisungsbelege
- 2.) Mietverträge im Original
- 3.) Ergebnisse Vermietung 2011 und 2012

Mit **Eingabe vom 15. Februar 2013** wurden die geforderten Unterlagen übermittelt.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass keine Inventarliste vorhanden sei, nachdem die Wohnung weder mit Küche noch sonstigem beweglichen Inventar ausgestattet sei. Der Mietvertrag sei aus dem Internet heruntergeladen worden.

Seitens der Bank wurde bestätigt, dass die Mietzahlungen vom Konto des Sohnes überwiesen

worden seien.

Ergebnisse 2011 und 2012:

	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Mieterträge 10%</b>	3.120,00	3.643,64
<b>Mieterträge 20%</b>	180,00	180,00
<b>Abschreibungen</b>	1.820,52	1.820,52
<b>Jahresüberschuss</b>	1.479,48	2.003,12
<b>Vorsteuern</b>	107,40	0,00
<b>Zahllast</b>	240,60	400,36

Die beiden übermittelten Mietverträge sind ident mit den Verträgen im Akt des Finanzamtes (einmal 5-seitig; einmal 6-seitig, mit Zusatz Mieterhöhung).

In einem weiteren **Vorhalt vom 2. April 2013** seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerberin bekannt gegeben, dass sich aus dem **Immobilienpreisspiegel** teilweise andere durchschnittliche m<sup>2</sup>-Preise ergeben würden (aus: [www.immonet.at/de/immobilienpreisspiegel.htm](http://www.immonet.at/de/immobilienpreisspiegel.htm)):

Hierin sei ersichtlich, dass für Mietwohnungen im Bereich Schärding und Braunau zwischen 5,2 €/m<sup>2</sup> und 5,7 €/m<sup>2</sup> verrechnet werden würden.

Im gegenständlichen Fall würden sich aber folgende m<sup>2</sup>-Preise ergeben:

< ursprünglicher Mietvertrag (bis 6/2012: 304,00 € für 91,81m<sup>2</sup>: 3,31 €/m<sup>2</sup>

< geänderter Mietvertrag (ab 7/2012): 400,00 für 91,81 m<sup>2</sup>: 4,36 €/m<sup>2</sup>.

Selbst der geänderte Mietvertrag würde nicht annähernd die Preise lt. Immobilienpreisspiegel erreichen.

Die Erstversion würde eine erheblich höhere Abweichung ergeben.

Bei einer derartigen Abweichung würde nicht mehr von einer fremdüblichen Vermietung gesprochen werden können.

Die Berufungswerberin wurde ersucht bekanntzugeben, ob es marktbedingte Erklärungen für die doch erheblichen Abweichungen geben würde.

Im **Antwortschreiben vom 16. April 2013** gab die Berufungswerberin bekannt, dass

1. die Gemeinde M bis dato keine Wohngemeinde mit einer entsprechenden Infrastruktur sei. Es würde im Ort weder eine Volksschule noch einen Nahversorger geben. Außerdem seien keine Arbeitsplätze vorhanden. Die in M vorhandenen Mietwohnungen würden fast ausschließlich von gebürtigen Ortsansässigen bewohnt und daher sei keinesfalls eine

Vergleichbarkeit mit dem Immobilienpreisspiegel Braunau und Schärding gegeben. Es würde sich landläufig um eine typische bauernorientierte Gemeinde handeln, in der es für Auswärtige schwer sei, integriert zu werden.

2. aus diesem Grunde auch gegenüberliegende Wohnungen mit gleichem Flächenausmaß mit heutigen Mietpreisen zwischen 450,00 € bis 470,00 € vermietet würden. Diese Mietpreise würden allerdings eingerichtete Küchen und teilweise höherwertige Bauweisen mit Sonderausstattungen betreffend vorwiegend Türen und Fliesen beinhalten. In den vorhin erwähnten Vergleichen seien Küchen mit Anschaffungskosten von 3.680,00 € bis 10.000,00 € eingebaut. In der streitgegenständlichen Wohnung sei keine Küche eingebaut. Unter der Annahme von durchschnittlichen Anschaffungskosten für die Küche von 6.500,00 € und einer 10 jährigen Nutzungsdauer würde sich ein monatlicher Wertverlust von 54,17 € ergeben, was einem Vergleichsmietpreis von 395,83 € bis 415,83 € entsprechen würde.

3. der derzeitige Mietpreis 421,20 € betragen würde.

In der Beilage wurden **anonymisierte Vergleichsmietverträge** übermittelt.

< Mietvertrag 1:

Eigentumswohnung in M 31 (gleiche Adresse wie streitgegenständliche Wohnung) mit einer Nutzfläche von 91,81 m<sup>2</sup> sowie Abstellplatz für KFZ (gleich wie Berufungswerber).

Mietbestand: u.a. Wohn/Esszimmer mit Küche

Mietzins: 5,12 €/m<sup>2</sup> inkl. gesetzlicher MwSt.; Betriebskosten: 80,00 € p.m.

Miete: 470,00 €

(inkl. 10% MwSt.)

BK-Vorauszahlung: 80,00 €

Summe: 550,00 €

Kautions: 940,00 €

< Mietvertrag 2:

Eigentumswohnung in M 40 mit einer Nutzfläche von 91,81 m<sup>2</sup> sowie Abstellplatz für KFZ.

Mietbestand: u.a. Küche – eingerichtet.

Mietverhältnis befristet auf 5 Jahre (bis 28. Februar 2017).

Mietzins: 4,90 €/m<sup>2</sup> inkl. gesetzlicher MwSt.; Betriebskosten: 50,00 €/m<sup>2</sup>.

Miete: 450,00 €

BK-Vorauszahlung: 50,00 €

Summe: 500,00 €

Kautions 900,00 €

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

#### **A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Die Berufungsweber (ein Ehepaar) haben 2010 mit **Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag** eine Liegenschaft (Top 3 und Top 9 – Kfz-Abstellplatz) erworben.

- < Wohnungsfläche: 91,81 m<sup>2</sup>
- < Garten incl. Terrasse: 184,39 m<sup>2</sup>
- < Carport und Ab.: 40,82 m<sup>2</sup>

Von den Errichtungskosten haben die Berufungsweber 13.800,00 € als Vorsteuern geltend gemacht.

Mit **Mietvertrag vom 1. Dezember 2010** wurde diese Wohnung an den Sohn der Berufungswerber befristet auf drei Jahre vermietet (Beginn 1. Jänner 2011).

Unter Punkt 8 wurde hierin ein Hauptmietzins von monatlich 260,00 € (zuzüglich 10% Umsatzsteuer) festgehalten. Für die Benützung des Carport wurde ein Betrag von 15,00 € (zuzüglich 20% Umsatzsteuer) verrechnet.

- < Monatlicher Mietpreis: 304,00 €.

Auf Seite fünf dieses Vertrages (Seite 5 von 5) befinden sich die Unterschriften der Vermieter und des Mieters (M am 1.12.2010).

Dieser Vertrag war auch Basis für die Gebührenverrechnung.

Später wurde ein weiteres Blatt zu diesem Mietvertrag vorgelegt, auf welchem festgehalten wurde, dass der vereinbarte Mietpreis nur bis zur Hälfte der Grundmietzeit aufrecht erhalten bleibt (bis 30.06.2012). Danach beträgt die Miete 400,00 €.

Dieses Blatt (Seite 6 von 6) ist ebenfalls unterschrieben von den Vermietern und vom Mieter (St. G am 1.10.2010).

Lt. übermittelter **Prognoserechnung** liegt eine sog. Liebhabereibetätigung nicht vor:

- < Mieteinnahmen 2011 – 2015; jeweils zwischen 3.360,00 € und 3.400,00 €.

Der Mieter (Sohn) hat die Mietzahlungen auch tatsächlich von seinem Konto auf ein Konto der Berufungswerberin überwiesen.

Nach einem Vorhalt wurden von der Berufungswerberin Mietverträge vorgelegt, welche mit der hier streitgegenständlichen Vermietung vergleichbar sind; allerdings andere Miethöhen aufweisen.

Streitgegenständlich ist hinsichtlich der Vermietung, ob es sich hierbei um eine fremdübliche Vermietung handelt oder nicht?

## **B) Rechtliche Würdigung:**

1.) Berufung gegen Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 1-3/2010.

Dieser Berufungspunkt wurde mit Eingabe vom 17. April 2013 zurückgenommen. Anzumerken ist hierzu, dass die Berufung gegen die Wiederaufnahme dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt wurde. Aber auch eine Vorlage würde an den folgenden Entscheidungen nichts ändern.

2.) Berufung gegen den Bescheid über die Nicht-Festsetzung der Umsatzsteuer 04-06/2010; 07-09/2010 und 10-12/2010 bzw. Neufestsetzung 1-3/2010.

Mit Bescheid vom 24. Juli 2012 wurde bestimmt, dass eine Veranlagung zur Umsatzsteuer 2010 nicht durchgeführt wird. Dieser Bescheid ersetzt die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide und die Berufung gilt nunmehr auch gegen diesen Bescheid gerichtet.

Entscheidungsgegenständlich sind nunmehr folgende Bescheide:

### **< Bescheid über die nicht Veranlagung zur Umsatzsteuer 2010**

### **< Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO (Einheitliche gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2010).**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.9.2004, [2001/13/0159](#)) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- < nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
- < einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- < auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit).

Die Kriterien müssen kumulativ vorliegen, was bedeutet, dass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt (vgl. Doralt, EStG, § 2 Tz 160).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. VwGH 29.3.2001, [97/14/0076](#)).

Gegenständlich vermieten die Eltern eine Wohnung an ihren Sohn. Es ist also jedenfalls von einer Beziehung zwischen nahen Angehörigen auszugehen.

Die vom Verwaltungsgerichtshof judizierten Kriterien (vgl. VwGH 30.6.1994, [92/15/0221](#)) haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen immer dann zur Anwendung, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Werden Verträge zwischen nahen Angehörigen geschlossen, sind diese im Speziellen darauf zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Entspricht die Vertragsgestaltung nicht fremdüblichen Gegebenheiten, so sind die mit der Nutzung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung.

Ebenso liegt diesfalls keine sog. Unternehmereigenschaft vor, sodass eine Umsatzsteuer nicht festzusetzen ist (bzw. keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht).

#### **a) Publizität:**

Mit Mietvertrag vom 1. Oktober 2010 wurde mit dem Sohn das streitgegenständliche Mietverhältnis vereinbart. Dieser Mietvertrag wurde auch gebührenrechtlich zur Anzeige gebracht.

Zu beachten ist aber diesbezüglich jedenfalls, dass gegenständlich zwei Mietverträge bzw. ein Mietvertrag mit unterschiedlichen Inhalten, aktenkundig sind: Ein Mietvertrag mit 5 Seiten und einer mit 6 Seiten.

Gebührenrechtlich zur Anzeige kam jener mit 5 Seiten und einem Hauptmietzins von 304,00 € (inkl. Carport).

Erst in weiterer Folge wurde dem zuständigen Finanzamt die Ergänzung (Seite 6) zur Kenntnis gebracht.

Die Erfüllung des Erfordernisses der Publizität ist bei dieser Vorgehensweise zumindest in Zweifel zu ziehen, da nicht klar ersichtlich ist, welche Version tatsächlich ursprünglich vereinbart wurde.

„Publik“ geworden ist jedenfalls vorerst (Vergebührung) nur jene Version mit dem niedrigen Mietzins.

#### **b) Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt:**

Wie bereits im verwaltungsgerichtlichen Geschehen dargestellt wurde, bezweifelt das Finanzamt diese Klarheit.

Zur Vergebührung wurde ein Mietvertrag mit 5 Seiten übermittelt. Hierin wurde ein monatlicher Mietpreis von 304,00 € festgehalten (inkl. Umsatzsteuer und Carport).

Erst im Zuge des Verwaltungsverfahrens wurde eine weitere Seite 6 vorgelegt, mit dem Hinweis auf eine Mieterhöhung auf einen Betrag von 400,00 €.

Obwohl beide Varianten das gleiche Datum aufweisen, kann nicht zweifellos erkannt werden, ob diese zusätzliche Seite auch bereits in der Erstversion vorhanden gewesen ist.

Anzumerken ist hierzu auch, dass in der Erstversion „M am 1.12.2010“ und in der Ergänzung „St. G am 1.12.2010“ genannt ist.

Das Finanzamt hat hier auch die unterschiedlichen Unterschriften des Sohnes als Merkmal dafür angeführt, dass hier zwei verschiedene Mietverträge vorliegen.

Seitens des erkennenden Senates wurde hierzu allerdings verzichtet, ein (graphologisches) Gutachten über die Richtigkeit dieser Ansicht in Auftrag zu geben.

Der hier geforderte eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt darf hier jedenfalls in Frage gestellt werden.

Die tatsächlichen Mietüberweisungen geben keinen Aufschluss darüber. Festzustellen ist aber, dass ab Juli 2012 tatsächlich das höhere Mietentgelt überwiesen wurde.

Darin kann aber auch nicht ersichtlich gemacht werden, ob die Ergänzung bereits zu Beginn der Vermietung Inhalt des Mietvertrages gewesen ist oder nicht.

Der steuerliche Vertreter erklärt die unterschiedlichen Seitenangaben damit, dass dieser Vertrag in zweifacher Hinsicht von Beginn an existiert hätte; auch zweifach abgespeichert wurde; daher auch auf einer Version die Bezeichnung „Seite 5 von 5“ und auf der anderen „Seite 6 von 6“. Existiert hätte aber die Vereinbarung über die Mieterhöhung bereits von Beginn der Vermietung an.

Dem erkennenden Senat liegen drei weitere Mietverträge zum Vergleich vor. Anzumerken ist hierzu, dass sämtliche Mietverträge als letzten Punkt folgenden Text aufweisen:

*Gesetzliche Grundlage „... ohne Rücksicht auf Streitwerthöhe, gemäß § 104 JN.“*

Auch der ursprünglich vorgelegte Mietvertrag der Berufungsweberin endet mit diesem Text. In keinem dieser Mietverträge gibt es Hinweise auf Änderungen während der vereinbarten Laufzeit.

Gegen die Ansicht, dass bereits zu Vermietungsbeginn die Ergänzung (Mieterhöhung) vereinbart wurde, spricht folgende Tatsache:

Prognoserechnung:

In der vorgelegten Prognoserechnung werden die Mieteinnahmen wie folgt aufgezeichnet (bzw. prognostiziert):

2011: 3.360,00 €

2012: 3.360,00 €

2013: 3.400,00 €

2014: 3.400,00 €

2015: 3.400,00 €

Laut Ergänzung zum ursprünglichem Mietvertrag hätte aber bereits im Jahr 2012 (ab Juli 2012) die erhöhte Miete bezahlt werden müssen. In der Prognoserechnung wurde dies aber nicht berücksichtigt. Auch in den weiteren Jahren wurden die Mieteinnahmen nur in äußerst geringem Umfang (40,00 €) angehoben.

Allein diese Darstellung lässt doch erheblichen Zweifel an der Darstellung aufkommen, dass die Mieterhöhung von Beginn an tatsächlich so vereinbart gewesen ist.

Es ist nicht auszuschließen, dass die Mieterhöhung erst vereinbart wurde, als bekannt wurde, dass das Finanzamt Zweifel an der Fremdüblichkeit der Vermietung zum Ausdruck gebracht hat.

Unter diesen Gegebenheiten kann keinesfalls von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der Mietvereinbarungen ausgegangen werden.

### **c) Fremdüblichkeit:**

Abgesehen von den Vereinbarungen über die Miethöhe (siehe Punkt-b)) wurde dieses Mietverhältnis durch einen Mietvertrag fixiert, welcher auch bei Vermietung an Fremde Anwendung finden würde.

Festgestellt wird hier, dass dieser Mietvertrag auch tatsächlich bei anderen Vermietungen in diesem Objekt verwendet wurde (siehe oben).

Wesentlich ist aber hier auch die tatsächlich verrechnete Miethöhe. Wäre auch fremden Mietern gegenüber diese Miete verrechnet worden oder gibt es hier Abweichungen.

Wie bereits angeführt, stehen dem erkennenden Senat konkrete Vergleichszahlen bzw. Vermietungen im selben Objekt als Objektivierungsmaßstab zur Verfügung ebenso wie Vergleichszahlen aus dem oben erwähnten Immobilienpreisspiegel.

Folgende Vergleichszahlen konnten ermittelt werden (bzw. wurden von der Berufungswerberin vorgelegt):

#### **< Wohnung der Berufungswerberin:**

- Nutzfläche von 91,81 m<sup>2</sup> samt Terrasse und Abstellplatz (Erdgeschoss)
- Monatlicher Mietpreis bis 6/2012: 304,00 € (3,31 €/m<sup>2</sup>)
- Monatlicher Mietpreis ab 7/2012: 400,00 € (4,36 €/m<sup>2</sup>)

#### **< Vergleichswohnung 1:**

- Nutzfläche von 91,81 m<sup>2</sup> samt Terrasse und Abstellplatz (Erdgeschoss)
- Monatlicher Mietpreis: 550,00 € inkl. BK;
- Monatlicher Mietpreis ohne Betriebskosten: 470,00 € (5,12 €/m<sup>2</sup>)



< Vergleichswohnung 2:

- Nutzfläche 91,81 m<sup>2</sup> mit Loggia und Abstellplatz
- Monatlicher Mietpreis ohne Betriebskosten: 450,00 € (4,90 €/m<sup>2</sup>)

< Immobilienpreisspiegel (für Mietwohnungen):

- Schärding: 5,20 €/m<sup>2</sup> (2011); 5,40 €/m<sup>2</sup> (2012)
- Braunau: 5,30 €/m<sup>2</sup> (2011); 5,70 €/m<sup>2</sup> (2012)

Diese hier angeführten Vergleichswohnungen sind jedenfalls mit der hier streitgegenständlichen Wohnung vergleichbar. Alle befinden sich in unmittelbarer Nähe und haben mit denselben Umständen zu „leben“ (keine Wohngemeinde mit entsprechender Infrastruktur, keine Volksschule, kein Nahversorger, ...).

**1)** Vergleiche mit der „Erstversion“ des vorgelegten Mietvertrages (Mietzins 304,00 €; 91,81 m<sup>2</sup>; 3,31 €/m<sup>2</sup>):

< Vergleichswohnung 1:

3,31 € :: 5,12 €

Die Vergleichswohnung 1 erzielt einen um fast **55% höheren** Mietzins als die streitgegenständliche Wohnung.

< Vergleichswohnung 2:

3,31 € :: 4,90 €

Die Vergleichswohnung 2 erzielt einen um ca. **48% höheren** Mietzins als die streitgegenständliche Wohnung.

Diese doch erheblichen Unterschiede lassen berechnete Zweifel an der Fremdüblichkeit der Vermietung aufkommen und sind jedenfalls berechnete.

Auch wenn man berücksichtigt, dass die streitgegenständliche Wohnung ohne Küche ausgestattet wurde, so rechtfertigt dies nicht diese erheblichen Abweichungen.

Anzumerken ist hierzu auch, dass aus dem Mietvertrag nicht hervorgeht, dass gegenständlichen Wohnung ohne Küche ausgestattet ist. In allen vorgelegten Mietverträgen befindet sich folgende Vereinbarung:

*„... Mietbestand: Wohn/Esszimmer mit Küche ...“*

Bei allen Vermietungen wurden Kauttionen in ähnlicher Höhe festgesetzt (900,00 € bis 1.000,00 €). Auch dies lässt keinen Schluss auf die tatsächliche unterschiedliche Ausgestaltung der streitgegenständlichen Wohnung zu.

**2.)** Vergleiche mit der „Zweitversion“ des vorgelegten Mietvertrages (Mietzins 400,00 €; 4,36 €/m<sup>2</sup>):

< Vergleichswohnung 1:

4,36 € :: 5,12 €

Die Vergleichswohnung 1 erzielt einen um mehr als **17% höheren** Mietzins als die streitgegenständliche Wohnung.

< Vergleichswohnung 2:

4,36 € :: 4,90 €

Die Vergleichswohnung 2 erzielt einen um mehr als **12% höheren** Mietzins als die streitgegenständliche Wohnung.

Vergleiche mit den Zahlen aus dem Immobilienpreisspiegel würden zu noch größeren Abweichungen führen. Diese sind allerdings nach den Darstellungen der Berufungswerberin nicht mit den hier erzielbaren Mieten vergleichbar.

Auch wenn diese Abweichungen sich allenfalls durch eingerichtete Küche bzw. höherwertige Bauweisen zumindest ansatzweise erklären lassen könnten, so geben sie dennoch Anlass, Zweifel an der Fremdüblichkeit der Vermietung aufkommen zu lassen.

Anzumerken ist, dass derartige Behauptungen seitens der Berufungswerber nicht nachgewiesen wurden.

Unter Beachtung der hier dargestellten Kriterien im Zusammenhang mit der Beurteilung von vertraglichen Beziehungen mit nahen Angehörigen, kommt der erkennende Senat zu dem klaren Ergebnis, dass die hier geforderte Fremdüblichkeit **keinesfalls** gegeben ist. Auch wenn manche Merkmale mehr und manche weniger ausgeprägt sind, so ergibt sich als Gesamtbild dieses klare Ergebnis.

Vor allem die unklaren vertraglichen Gestaltungen (zwei unterschiedliche Versionen von Mietverträgen) lassen keinen Zweifel an dieser Beurteilung aufkommen.

Diese Beurteilung wird bestärkt dadurch, dass der erkennende Senat der Ansicht ist, dass die „Erstversion“ des Mietvertrages für die Vergleiche mit den anderen Mietverträgen zu verwenden ist, da dieser offensichtlich ursprünglich für die gesamte Laufzeit (drei Jahre) gedacht war.

Die vorgelegte Prognoserechnung bestärkt diese Ansicht.

Damit ergeben sich aber derart große Unterschiede in der Miethöhe, welche keinesfalls mit den erwähnten unterschiedlichen Bauausführungen (welche nicht belegt wurden) zu erklären sind.

Es liegt also auch jedenfalls eine Fremdunüblichkeit in der verrechneten Miethöhe und nicht nur in der unklaren vertraglichen Gestaltung vor.

Für nicht fremdüblich vermietete Wohnungen steht dem Vermieter auch kein Vorsteuerabzug aus den getätigten Investitionen zu (vgl. VwGH 18.11.1991, [91/15/0043](#)).

Auch wenn es nicht zwingend zu einem anderen Ergebnis geführt hätte, so ist auch festzuhalten, dass rückwirkende Parteienvereinbarungen (hier Änderung des Mietvertrages) allgemein gesehen nicht zu beachten sind (vgl. VwGH 25.3.1999, [96/15/0079](#)).

Zusammenfassend ist also davon auszugehen, dass die „Erstversion“ des Mietvertrages als Beurteilungsgrundlage für den hier getätigten Spruch grundlegend war.

Es ist aber auch darauf hinzuweisen, dass bei Beachtung der „Zweitversion“ nach dem derzeitigen Ermittlungsergebnissen es zu keinem anderen Spruch geführt hätte. Eine tatsächliche Überprüfung der Ausstattung der Wohnung, welche diese Differenzen allenfalls erklären hätte können, wurde nicht durchgeführt, da als Entscheidungsgrundlage eben die „Erstversion“ gedient hat. Bei dieser Version waren die Differenzen derart groß, dass auch eine unterschiedliche Ausstattung die Unterschiede nicht rechtfertigen hätte können.

Linz, am 7. Mai 2013