

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Herbert Jürgens, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1992-1994 entschieden:

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992 - 1994 werden als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 – 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992 - 1994 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 – 1994 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) war im Verfahrenszeitraum Alleineigentümer von zwei Mehrparteienhäusern in Graz, die er zu Vermietungszwecken nutzte. Das eine Gebäude in der C.-Straße (Bj. 1886) umfasst auf drei Etagen je zwei Wohneinheiten, im zweiten in der M.-Gasse (Bj. 1894) befinden sich auf drei Etagen je eine Wohnung. Die mittlere Etage dieses Hauses ist seit 1980 an die Gattin des Bw. vermietet und wird als gemeinsamer Ehegattenwohnsitz genutzt. Diese Wohnung wird vom Bw. bei der Ermittlung seiner Mieteinkünfte ausgeschieden. Die Wohnung im Erdgeschoss (EG) des Hauses in der M.-Gasse bewohnt aufgrund eines Mietvertrages vom 2. November 1988 der Sohn G. Der zweite Sohn E. hat seit 1981 im Haus in der C.-Straße eine Wohnung gemietet.

Nach einer Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 1992 - 1994 war das Finanzamt Graz - Stadt (FA) zum Schluss gekommen, die Mietverhältnisse (MV) mit den beiden Söhnen hielten einem Fremdvergleich nicht stand und hatte unter Hinweis auf § 20 EStG 1988 die aus den entsprechenden Wohneinheiten resultierenden Ergebnisse aus den erklärten Mieteinkünften des Bw. ausgeschieden bzw. die zugehörigen Umsatzsteuern/Vorsteuern korrigiert.

Die Prüferin hatte beträchtliche Unterschiede zwischen den in den beiden Mietverträgen mit den Söhnen auf Basis der mietrechtlichen Mietzinsbeschränkungen festgelegten Mietentgelten und jenen, die als angemessene, freie Mietzinse in Verträgen mit Fremdmietern für weitere Wohnungen in den beiden Mietshäusern des Bw. vereinbart worden waren, festgestellt. Die Ursache dafür hatte sie im Verwandtschaftsverhältnis zwischen Vermieter und Mieter begründet gesehen.

Konkret sei für die an den Sohn G. vermietete, 123 m<sup>2</sup> große Wohnung in der M.-Gasse im Mietvertrag vom 2. November 1988 ein monatlicher Gesamtmietszins von 2.500,- S vereinbart. Für eine im 2.Obergeschoss (OG) des Hauses gelegene, 140 m<sup>2</sup> große Wohnung sei dagegen in einem Mietvertrag aus dem Jahr 1985 ein monatlicher Mietzins von 9.000,-S (+ 35,14% Betriebskosten) festgelegt worden, der sich zudem zufolge Indexanpassung bis zum Prüfungsjahr 1994 bereits auf mtl. 11.443,93 S erhöht habe.

In der C.-Straße würden zwei Wohnungen von je ca. 68 m<sup>2</sup> an den Sohn E. vermietet. Für die im 1.OG gelegene Wohnung sei in einem Mietvertrag vom 30.11.1981 ein monatlicher Hauptmietzins von 567,-S festgelegt worden, für jene im EG im Mietvertrag vom 18.6.1990 ein solcher von 850,- S. Nachdem beide Wohnungen tatsächlich aber durch eine Stiege im Innenbereich verbunden seien, handle es sich um eine 135 m<sup>2</sup> große Wohnung, für welche dieser Mietzins jedenfalls zu niedrig sei. Dies zeige der Vergleich mit einer ebenfalls im EG des Hauses gelegenen, 67,4 m<sup>2</sup> großen, fremdvermieteten Wohnung, die zunächst ab 1.3.1991 als Geschäftsraum um eine Gesamtmieter von mtl. 6.800- S vermietet gewesen sei und seit Juli 1994 um mtl. 6.600,- S für Wohnzwecke vermietet werde.

Weiters hatte die Prüferin den Standpunkt vertreten, die abgezogene Gebäude-AfA sei für beide Mietobjekte aus den Werbungskosten auszuscheiden, weil nach ihren Berechnungen die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen, nämlich jeweils die für den 1.1.1963 festgestellten Einheitswerte der beiden Grundstücke, im Prüfungszeitraum bereits zur Gänze abgeschrieben gewesen seien.

Die Prüfungsfeststellungen hatten zu entsprechenden Anpassungen der vom Bw. gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträge geführt.

In seinen fristgerecht gegen die vom FA im Sinne der BP-Feststellungen erlassenen Veranlagungsbescheide für 1992 - 1994 eingekommenen Berufungen hatte der Bw. auf die Mietzinsbeschränkungen des Mietengesetzes (MG) bzw. des Mietrechtsgesetzes (MRG) verwiesen, denen er bei den Vertragsabschlüssen mit seinen Söhnen unterworfen gewesen sei. Eine Eintrittsberechtigung gegenüber den Vormietern i.S. der mietrechtlichen Bestimmungen sei nicht vorgelegen. Nach vergeblicher Suche nach Fremdmietern habe er die Mietverträge mit den Söhnen jeweils erst nach Ablauf von 6 Monaten nach der Räumung durch die Vormieter abgeschlossen. Freie Mietzinsvereinbarungen seien unter diesen Umständen nicht zulässig gewesen. Allerdings seien exakt die nach den mietrechtlichen Bestimmungen für die jeweiligen Wohnungskategorien zulässigen Mietzinshöhen vereinbart worden. So seien im Mietvertrag aus dem Jahr 1981 "auf das Jahr gerechnet ...1,- S je Friedenskrone" gemäß § 2 Abs. 1 ff Mietengesetz + "ein Zuschlag von 13 g je Jahresmietzinskrone" gemäß § 9 des Wohnhauswiederaufbaugesetzes (WWG) bzw. für das 1988 abgeschlossene MV S 18,30 / m<sup>2</sup> für Wohnungen der Kategorie B gemäß § 16 Abs. 2 lit. b MRG festgelegt worden. Im Falle des 1990 abgeschlossenen Mietvertrages sei sogar ein geringfügig höherer Hauptmietzins zu bezahlen (S 20,30/m<sup>2</sup> anstatt der nach § 16 Abs. 2 lit. b MRG im Zeitpunkt der Vermietung zulässigen S 20,20/m<sup>2</sup>). Zusätzlich seien auch noch die gesetzlich vorgesehenen Wertsicherungen vereinbart worden. Die

Vermietungen seien daher eindeutig als fremdüblich zu qualifizieren. Die Abgabenbehörde sei auch jeglichen Beweis schuldig geblieben, dass tatsächlich und ggfs. in welchem Ausmaß höhere Mieten bei einer Fremdvermietung erzielbar gewesen wären.

Gegen die von der Abgabenbehörde vorgenommenen Kürzungen der Werbungskosten um diverse Reparaturaufwendungen hatte sich der Bw. mit dem Hinweis auf die den Vermieter gemäß § 1096 ABGB treffende Pflicht, die Bestandsache in brauchbarem Zustand zu übergeben und zu erhalten, verwehrt.

Die Nichtanerkennung der AfA hatte der Bw. mit dem Vorbringen bekämpft, die Abschreibung sei vom Verkehrswert vorzunehmen. Bereits im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1965 habe er für beide Mietobjekte Sachverständigengutachten mit Verkehrswertschätzungen vorgelegt, die von der Abgabenbehörde als Bemessungsgrundlage für die Gebäudeabschreibung anerkannt worden seien. Das FA habe in den damaligen Veranlagungsbescheiden sowohl den Verkehrswert als auch die jährliche AfA und ebenso die Restnutzung der beiden Gebäude ausdrücklich angeführt. Dies sei für die späteren Veranlagungsverfahren bindend.

Schließlich hatte der Bw. in seiner Berufung noch die Berücksichtigung einer im zweitinstanzlichen Verfahren nicht mehr strittigen Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung beantragt.

In seiner Berufungsvorentscheidung (BVE) war das FA dem Berufungsbegehrten lediglich hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastung gefolgt. In Bezug auf die Mieteinkünfte hatte es die Berufung zur Gänze abgewiesen.

Begründet hatte das FA seine Entscheidung hinsichtlich der an den Sohn G. vermieteten Wohnung in der M.-Gasse damit, dass nach der zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses geltenden Fassung des § 16 Abs. 1 Z. 3a MRG eine freie Mietzinsvereinbarung möglich gewesen wäre, weil das Haus in der M.-Gasse nur über drei selbständige Wohnungen verfüge. Für die Feststellung eines angemessenen, fremdüblichen Mietzinses sei überdies zu berücksichtigen gewesen, dass ein wirtschaftlich agierender Vermieter die Wohnung vor der Vermietung saniert und insbesondere mit einer zentralen Beheizungsmöglichkeit ausgestattet hätte, wie dies auch bei der seit 1985 fremdvermieteten Wohnung im 2. Stock des Hauses geschehen sei. Im Übrigen hatte das FA neuerlich auf das Missverhältnis zwischen den Mietentgelten für die EG-Wohnung bzw. jene im 2.OG verwiesen.

Zu der an den Sohn E. vermieteten Wohnung in der C.-Straße hatte das FA neuerlich festgehalten, dass die beiden Wohnungen im EG bzw. 1.OG durch den Einbau einer Innenstiege zu einer einheitlichen Wohnung mit einer Fläche von 135 m<sup>2</sup> zusammengelegt

worden seien, weiters dass sie lt. Mietvertrag aus dem Jahr 1990 über eine gute Ausstattung verfügt habe, in sehr gut brauchbarem Zustand vermietet worden und überdies bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit einer Etagenheizung ausgestattet gewesen sei. Zwar hatte das FA eingeräumt, dass im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die übrigen Wohnungen im Haus an Altmieter zu niedrigen Friedensmietzinsen vermietet gewesen waren, doch zeige ein Vergleich mit Vermietungen später frei gewordener Wohnungen zu angemessenen, frei vereinbarten Mietzinsen, dass bei der Vermietung an den Sohn für die Mietzinsbildung private Gründe ausschlaggebend gewesen seien. § 16 Abs 1 Z. 4 MRG hätte für Wohnungen der Kategorie A bei Vermietung innerhalb von 6 Monaten eine freie Mietzinsbildung erlaubt. Gegen die vom Bw. vorgebrachten Vermietungsprobleme (wegen Parterrelage bzw. hoher verkehrsbedingter Geräuschbelastung der Wohnung in der C.-Straße) spreche die zentrale Innenstadtlage bzw. die Universitätsnähe der an die Söhne vermieteten Wohnungen. Im EG des Hauses in der C.-Straße hätte überdies die zunächst im Jahr 1991 als Geschäftsräumlichkeit und ab Juli 1994 als Wohnung vermietete, zweite EG-Wohnung die Unrichtigkeit dieses Vorbringens erwiesen. Generell habe die BP in beiden Häusern bei frei werdenden Wohnungen keine längeren Zeiten des Leerstehens festgestellt. Maßnahmen eines wirtschaftlich denkenden Vermieters, wie sie der Bw. bei anderen frei werdenden Wohnungen gesetzt hatte (Anhebung der Ausstattungskategorie vor Vermietung oder Vermietung als Geschäftsraum), seien bezüglich der an die Söhne vermieteten Wohnungen nicht festgestellt worden.

Zu der vom Bw. monierten Nichtanerkennung diverser Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsmaßnahmen hatte das FA darauf verwiesen, dass es sich dabei ausschließlich um Aufwendungen gehandelt hatte, die in den von den beiden Söhnen benutzten Wohnungen angefallen seien. Da die MV mit den Söhnen aus den dargestellten Gründen als privat veranlasst aus dem Vermietungsverrechnungskreis auszuscheiden gewesen wären, hätte diese Rechtsfolge konsequenterweise auch die in diesen Wohnungen vorgenommenen Reparaturaufwendungen betroffen.

Bezüglich der AfA hatte das FA in der BVE festgestellt, dass in einer vorangegangenen BP betreffend die Jahre 1981 – 1983 als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung der zum 1.1.1963 geltende Einheitswert der beiden Gebäude festgelegt worden sei. Rechnerisch habe eine jährliche Abschreibung mit den bei der damaligen Prüfung errechneten AfA-Beträgen seit dem 1.1.1963 eine Abschreibung der vollen Bemessungsgrundlage bereits vor dem Prüfungszeitraum ergeben. Zwar würde der vorgelegte Steuerbescheid für 1965 eine Verkehrswertschätzung beinhalten, doch hätte eine Abschreibung von den fiktiven

Anschaffungskosten einen entsprechenden Antrag im ersten Jahr einer Vermietungstätigkeit vorausgesetzt. Ein solcher sei aber der Aktenlage nicht zu entnehmen gewesen. Im Prüfungszeitraum habe daher für beide Mietobjekte keine AfA mehr berücksichtigt werden können.

In seinem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag verwies der Bw. zunächst darauf, dass der Gesetzgeber im 3. Wohnrechtsänderungsgesetz (3. WRÄndG) von der Zulässigkeit einer freien Mietzinsvereinbarung in Gebäuden mit nicht mehr als 4 Wohnungen (§ 16 Abs. 2 Z. 3a MRG idF. vor dem 3. WRÄndG) wieder abgegangen sei. Außerdem habe § 16 Abs. 5 MRG bereits in der Fassung vor dem 3. WRÄndG unangemessen hohe Zinsanteile von frei vereinbarten Mietzinsen für unwirksam erklärt.

Weiters brachte der Bw. bezüglich der Wohnung in der M.-Gasse vor, diese sei – wie alle EG-Wohnungen - wegen ihrer Nähe zum Straßenverkehr generell schlechter vermietbar gewesen. Konkret habe sich zum damaligen Zeitpunkt an der Rückseite des Hauses die kinderchirurgische Abteilung eines Krankenhauses befunden, was durch die Anlieferung von Patienten zu regem Verkehrsaufkommen auch zur Nachtzeit geführt habe. Mit der Wohnung im 2.OG sei die EG-Wohnung deshalb nicht vergleichbar, weil diese aufgrund geringerer Mauerstärken eine um 14 m<sup>2</sup> größere Nutzfläche aufweise und überdies einer weitaus geringeren Lärmbelastung ausgesetzt sei. Da einerseits an der Vorderseite dem Gebäude nur niedrige Objekte gegenüberlagen und anderseits an der Rückseite zur damaligen Kinderklinik die Kronen, Äste und das Laubdach der dort befindlichen Bäume einen Schallschutz für die Wohnung im 2.OG bildeten, habe sich für diese Wohnung im Vergleich zur EG-Wohnung eine "absolut ruhige Wohnsituation" ergeben, die einen höheren Mietzins gerechtfertigt habe.

Eine Kurzzeitvermietung der Wohnung an Studenten sei für den Bw. aufgrund seines Alters nicht zumutbar gewesen. Die Überlegungen der Abgabenbehörde bezüglich einer Sanierung der Wohnung vor Vermietung zum Zwecke einer Mietzinssteigerung "entbehrt(en) jeglicher Sachgrundlage". Der im Mietvertrag betreffend die Wohnung im 2.OG angeführte Betriebskostenanteil sei als Anteil der Wohnungsnutzfläche im Verhältnis zur Nutzfläche des gesamten Hauses gesetzlich vorgegeben. Die Schlussfolgerung der Behörde, er habe mit seinem Sohn keinen fremdüblichen Mietzins vereinbart, sei insgesamt nicht gerechtfertigt.

Zur Wohnung in der C.-Straße verwies der Bw. zunächst auf den Grundsatz "pacta sunt servanda" sowie auf die im MRG geregelte Maßgeblichkeit der Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Auch bei einer getrennten Vermietung der beiden Wohnungen zu verschiedenen Zeitpunkten an familienfremde Mieter wäre die Mietzinsbildung durch die

selben Bemessungskriterien des MRG beschränkt gewesen. Auch bei dieser Wohnung sei auf die Erdgeschosslage zu verweisen. In einer zum Einheitswertbescheid 1.1.1963 ergangenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion (FLD) für Steiermark sei bereits auf die extrem hohe, doppelte Lärmbelastung des Hauses in der C.-Straße hingewiesen worden. Die doppelte Lärmelastung ergebe sich einerseits durch den Verkehrslärm von der C.-Straße an der Vorderseite des Gebäudes und anderseits an der Gebäuderückseite durch eine gegenüberliegende Schule, der das Haus "bedingt durch dort bestehende Gärten ungeschützt ausgesetzt" sei. Ein Auszug aus dem Verkehrslärmkataster der Stadt Graz, erhoben für das Jahr 1994, zeige überdies eine annähernd gleich hohe Lärmelastung zur Nachtzeit wie am Tag. Diese spezielle Situation bewirke eine erheblich geringere Nachfrage am Wohnungsmarkt. Zudem sei das Problem der aussterbenden Innenstädte allgemein bekannt. Vermietungen in der Innenstadt seien praktisch nicht mehr möglich. Dies beweise nicht zuletzt auch die unüblich kurze Mietdauer von knapp mehr als 3 Jahren bei der in der BVE des FA angeführten zweiten EG-Wohnung in der C.-Straße. Er sei wie ein wirtschaftlich denkender Vermieter vorgegangen, indem er die Wohnung zu einem geringfügig über dem gesetzlich zulässigen Kategoriezins liegenden Mietentgelt an seinen Sohn vermietet habe, anstatt sie leer stehen zu lassen und gar keine Einnahmen zu lukrieren. Ein Mieter, der eine höhere Miete zu bezahlen bereit gewesen wäre, sei nicht zu finden gewesen. Dies beweise eben die Tatsache, dass er die Wohnung in den 6 Monaten nach der Räumung durch den Vormieter trotz Bemühens nicht vermieten habe können. Mit einem höheren Mietzins hätte er sich zudem der Gefahr einer Zinskorrektur durch das Schlichtungsamt des Magistrates Graz bzw. einer gerichtlichen Zinsanpassung ausgesetzt. Das FA habe den hypothetischen Fall einer Vermietung zu einem höheren Zins in den Raum gestellt, ohne darzutun, dass dies im konkreten Fall auch tatsächlich möglich gewesen wäre.

Bezüglich der Nichtanerkennung von Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen verwies der Bw. im Vorlageantrag darauf, dass seine beiden Söhne selbsterhaltungsfähig seien und er, da sie über hinreichende eigene Einkünfte verfügten, ihnen gegenüber nicht mehr unterhaltpflichtig sei. Eine Anwendung des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (Nichtabzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen) komme daher nicht in Betracht.

Überdies erinnerte der Bw. neuerlich an seine aus § 1096 ABGB resultierende Pflicht, den Bestandgegenstand zum bedungenen Gebrauch zu erhalten. So würde etwa ein nicht benutzbares Badezimmer einen Zinsminderungsanspruch des Mieters begründen. Reparaturaufwendungen wie sie ihm bezüglich der Wohnungen seiner Söhne erwachsen

seien, würden ihn auch bei Fremdmietern treffen. Ein Fremdvergleich sei hier "selbstverständlich...jederzeit möglich".

Zum Streitpunkt AfA wiederholte der Bw. im Vorlageantrag seinen Hinweis auf den nach wie vor im Rechtsbestand befindlichen Veranlagungsbescheid für 1965. Die Abgabenbehörde habe damals die von ihm in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten anerkannt und sowohl die darin ermittelten Verkehrswerte der beiden Mietobjekte als Bemessungsgrundlage für die AfA herangezogen als auch die Restnutzungsdauer der Gebäude aus den Gutachten übernommen. Diesen Bescheiden sei ein entsprechender Antrag seinerseits (gemeint offenbar ein Antrag auf Berechnung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten) zugrunde gelegen. Entgegen der Darstellung des FA sei die AfA auch nach der BP für 1981 - 1983 "wiederum auf der Grundlage des Bescheides des Finanzamtes vom 03.04.1967 festgesetzt" worden. "Die Grundsätze der Rechtssicherheit" würden ein Abweichen von dieser Anerkennung durch die Abgabenbehörde verbieten.

Ergänzende Erhebungen im zweitinstanzlichen Verfahren haben, insbesondere aus den beigeschafften Mietverträgen zu den diversen MV in den beiden Miethäusern des Bw. bzw. aus seinen, für die bezughabenden Jahre eingereichten Abgabenerklärungen, folgende Sachverhalte hervorgebracht:

a) zum Mietobjekt M.-Gasse:

Die *Wohnung im 2.OG* des Hauses wird seit 1. November 1985 fremd vermietet. Der lt. Mietvertrag vom 14.10.1985 140 m<sup>2</sup> große Mietgegenstand beinhaltet ein Vorzimmer, eine Großküche, Bad, WC, Abstellraum sowie 4 Zimmer und ein Kellerabteil. Im Vertrag wird "ausdrücklich festgehalten, dass das Mietobjekt den Kündigungsbestimmungen des Mietrechtsgesetzes unterliegt". Der vereinbarte monatliche Mietzins setzt sich aus einem Hauptmietzins von 9.000,- S, weiters 35,14% der Gesamtbetriebskosten und öffentlichen Abgaben der Liegenschaft und der jeweiligen gesetzlichen Mehrwertsteuer zusammen. Der Hauptmietzins wird durch Bindung an den Verbraucherpreisindex (VPI) 1976 auf Basis der für September 1985 veröffentlichten Indexzahl wertgesichert.

In § 1 des Vertrages wird ebenfalls "ausdrücklich... festgehalten", dass der Vermieter die gesamte Wohnung auf seine Kosten "auf den heutigen Stand der Technik gebracht", an der Ostseite mit zwei Fenstern und einer Balkontür mit dreifacher Verglasung ausgestattet sowie an der Westseite sämtliche Kastenstockfenster instandgesetzt und mit neuen Kunststoffrollläden versehen hat, die Tür zum Abstellraum sowie die Böden in Küche, Kabinett und im Abstellraum samt Unterböden erneuert, im Bad eine Fußbodenwärmewasserheizung

verlegt, Boden und Wände verfliest, eine Einbauwanne und Waschbecken installiert sowie Anschlüsse für E-Boiler und Waschmaschine samt Zu- und Ableitungen hergestellt hat, die gesamte E-Installation erneuert, die Wohnung mit einer Warmwassergasheizung ausgestattet sowie Küche und Bad mit Warmwasser versorgt hat und schließlich, dass sämtliche Räume und Türen neu ausgemalt bzw. gestrichen wurden. Weiters verfügt die Wohnung nach dem Inhalt des Mietvertrages über sämtliche Anschlüsse für die gebräuchlichen Haushaltsgeräte (E-Herd, Geschirrspüler, Kühl-/und Tiefkühlschrank und Wäschetrockner) sowie für Telefon und über eine Gegensprechanlage mit elektrischem Türöffner.

Die Mieterin bestätigt, den Mietgegenstand in ordnungsgemäßen und brauchbaren Zustand übernommen zu haben, und den "ausgehandelte(n) Hauptmietzins (Zins lt. freier Vereinbarung)" als angemessen und ihrer besonderen Vorliebe für das Mietobjekt entsprechend anzusehen. Ausdrücklich ausgeschlossen werden die nach § 1096 ABGB bestehenden Verpflichtungen des Vermieters. Dagegen wird die Mieterin verpflichtet, "den Mietgegenstand stets auf ihre Kosten ohne Anspruch auf Ersatz in gutem und brauchbaren Zustand, wie übernommen, zu erhalten, allfällige Schäden, die durch sie selbst, ihre Familienangehörigen, Besucher oder sonstige dritte Personen (Handwerker usw.) am Mietobjekt oder in diesem Zusammenhang am Haus ohne Rücksicht auf ein Verschulden verursacht werden, unverzüglich zu beheben, was auch für die diversen Kraftleitungen gilt, und den Mietgegenstand in einen ebenso guten Zustand wie bei Übernahme bei Beendigung des Mietverhältnisses zurückzustellen." Die Kosten der Vertragserrichtung und Vergebührungen hat zur Gänze die Mieterin zu tragen.

Das MV ist bis heute aufrecht.

Der Bw. hat im Verfahren während der Dauer dieses Mietverhältnisses getätigtes Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen bezüglich dieser Wohnung verneint. In den bei der Abgabenbehörde aufliegenden Abgabenerklärungen für 1988-2002 scheinen für die Wohnung im 2.OG als Instandhaltungs-/setzungsaufwand lediglich geringfügige Ausgaben auf (1988 Tischlerarbeiten in Höhe von 3.794,85 S, 1993 Aufwendungen betreffend eine Therme i.H.v. insgesamt 3.135,- S).

Aktenkundig ist weiters, dass der Bw. die vertraglich vereinbarte Wertsicherung des Mietzinses mit Schreiben vom 24. Nov 1994 gegenüber der Mieterin rückwirkend ab 1.3.1994 geltend gemacht hat. Der in diesem Schreiben angegebenen Berechnungsbasis für die Anpassung ist zu entnehmen, dass bereits vor diesem Schreiben zumindest einmal eine

Indexanpassung erfolgt war. Eine weitere Indexanpassung hat im Jahr 1997 stattgefunden. Insgesamt haben sich die Einnahmen des Bw. aus dieser Wohnung (Nettomiete ohne BK) zwischen 1988 und 2002 um rd. 22% erhöht.

Die ebenfalls 140 m<sup>2</sup> große *Wohnung im 1.OG* des Hauses in der M.-Gasse dient dem Bw. und seiner Gattin als ehelicher Wohnsitz. Es existiert ein Mietvertrag aus dem Jahr 1980, nach welchem der Bw. diese Wohnung seit 1. September 1980 an seine Gattin vermietet. Lt. Mietvertrag besteht die Wohnung aus 4 Zimmern und 1 Kabinett sowie Küche und Vorzimmer. Als Mietzins wurde ein mtl. Hauptmietzins (beinhaltend Grundzins und Instandhaltungszins) von 5.280,-S, ein Anteil von 38% an den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben des Hauses und die Umsatzsteuer vereinbart, sowie "gemäß § 9 des WWG ein Zuschlag von 13 Groschen je Friedenskrone 1914 (1.500 Kronen)" festgelegt. Eine Wertsicherung wurde ausdrücklich nicht vereinbart (Streichung des entsprechenden Absatzes im Mietvertragsformular). Die Erhaltungspflicht der Mieterin ist im Sinne der mietrechtlichen Bestimmungen geregelt. Die Haftung ist auf schuldhaft durch sie oder ihre Mitbewohner verursachte Schäden beschränkt.

Der nach den mietrechtlichen Bestimmungen verrechnungspflichtige Mietzins für diese Wohnung sowie 35,14% des Gesamtaufwandes des Mietobjektes werden jährlich vom Bw. bei der Ermittlung seiner Vermietungseinkünfte ausgeschieden.

Die *Wohnung im EG* des Hauses war ab 1949 an Hr. H. vermietet. Das MV war den Bestimmungen des Mietengesetzes (MG), BGBL 872/1922 idF. BGBL 325/1923 unterlegen. Lt. Mietvertrag vom 4. Juli bzw. 7. September 1949 hatte der Mietzins für die Wohnung - bestehend aus 3 Zimmern (> 8 m<sup>2</sup>), 1 Kammer (< 8 m<sup>2</sup>), 1 Hausgehilfenzimmer, 1 Küche, 1 Speisekammer, 1 Badezimmer (mit Badewanne), 1 Klosett, Balkon, Dachbodenanteil + Holzlage, Beheizung mit Hilfe der in jedem der drei Wohnzimmer befindlichen Kachelöfen - mtl. 110.- S betragen. Das MV hatte mit dem Tod der eintrittberechtigten Ehegattin des Mieters am 25. Februar 1988 geendet.

Mit Mietvertrag vom 2. 11. 1988 hatte der Bw. diese Wohnung ab November 1988 an seinen Sohn G. auf unbestimmte Zeit vermietet. Gemäß § 3 des Mietvertrages war ein durch das Gesetz festgesetzter, höchstzulässiger mtl. Mietzins von 18,30 S/m<sup>2</sup> Nutzfläche, "sohin monatlich S 2.500,-" vereinbart worden, der gemäß § 3 Z. 1. des Vertrages den Hauptmietzins, einen Anteil von 29,72 Prozent der Betriebskosten, einen Anteil für besondere Aufwendungen, das Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände oder sonstige Leistungen sowie die Umsatzsteuer umfasste (= Gesamtmietszins). Ein angemessener, freier

Hauptmietzins war ausdrücklich nicht vereinbart worden (Streichung des entsprechenden Passus im Mietvertragsformular). Der festgelegte Mietzins war mit dem vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten VPI 1976 auf Basis der für den Monat Februar 1984 (!) errechneten Indexzahl wertgesichert worden.

In § 4 des Vertrages bestätigt der Mieter, die Wohnung in gutem, brauchbaren Zustand übernommen zu haben. Er verpflichtet sich, diese pfleglich zu behandeln, für schuldhaft durch ihn oder seine Mitbewohner verursachte Schäden am Mietgegenstand zu haften, das Mietobjekt und seine Einrichtungen (insbesondere Versorgungsleitungen sowie Heizungs- und sanitäre Anlagen) so instand zu halten, dass dem Vermieter und den anderen Mietern kein Nachteil erwächst und eine notwendig gewordene Behebung ernsthafter Schäden dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen. In § 5 des Vertrages wird zur Benützung der Versorgungseinrichtungen des Hauses festgelegt, dass der Mieter "Wasserleitungshähne stets dicht zu halten, zerbrochene Glasscheiben sofort zu ersetzen und alle anderen Beschädigungen auf eigene Kosten sogleich zu beheben" hat.

Nach § 8 des Mietvertrages trägt der Vermieter die Kosten einer allfälligen Vergebührungen. Entsprechend scheint im Jahr 1989 die Mietvertragsgebühr unter den Werbungskosten im Rahmen der Vermietungseinkünfte des Bw. auf.

In § 9 des Mietvertrages vom 2. November 1988 erteilt der Mieter vorweg "gem. § 4 Abs. 4 MRG seine Zustimmung zur Vornahme nützlicher Verbesserungen im Inneren des Mietobjektes, insbesondere zu Maßnahmen, die eine Verbesserung des Standards herbeiführen.

Gemäß einer vom Bw. im Verfahren vorgelegten Aufgliederung der aus dieser Wohnung erzielten Mieterlöse, entfällt vom vereinbarten monatlichen Gesamtentgelt ein Betrag von S 93,66 auf den Hauptmietzins bzw. von S 1.382,58 auf den gem. § 45 MRG eingehobenen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag (1988-1992). Das restliche Entgelt betrifft Betriebs- und Verwaltungskosten, Grund- und Vermögensteuer sowie die Umsatzsteuer. Das Nettoentgelt ohne Betriebskosten beläuft sich auf mtl. 1.788,34 S.

Den Abgabenerklärungen ist zu entnehmen, dass die EG-Wohnung im Jahr 1988 zunächst instand gesetzt worden war (Werbungskosten von 206.416,69 S netto für Elektroinstallation, Badraumsanierung/-installation, Schlosser, Rollläden, Fenstergitter, Tischler- und Malerarbeiten). Während der Laufzeit des MV wurden weiters im Jahr 1993 Fenster erneuert (Kosten: 43.750,- S netto) und der Balkon verfließt, 1994 eine Gasetagenheizung eingebaut (117.104,67 S netto) sowie 1996 ein weiteres Fenster und eine Balkontür erneuert

(38.635,10 S netto). Insgesamt wurden damit vom Bw. während der Dauer des MV. mit dem Sohn rd. 200.000,- S für diese Maßnahmen aufgewendet.

Die Erlöse aus der Vermietung dieser Wohnung waren nach dem Inhalt der Abgabenerklärungen bis 1993 im Wesentlichen konstant bzw. sogar leicht sinkend. Ab 1994 ist eine Steigerung von rd. 30% ausgewiesen. Nach der o. a. Mietzinsaufgliederung des Bw. war diese dadurch begründet, dass ab 1994 bei gleich bleibendem Hauptmietzins ein EVB von mtl. 1.923,50 S eingehoben wurde. Im weiteren Verfahren hat der Bw. den Anstieg der Einnahmen mit der Kostenbeteiligung des Sohnes am Einbau der Etagenheizung erklärt.

Der Sohn G. benutzte die EG-Wohnung bis 31.10.1997.

Nach der Beendigung dieses MV wurde die Wohnung instand gesetzt (Kosten von insgesamt rd. 110.000,- S für Heizkörper, Fenster sowie für eine Kücheneinrichtung, bestehend aus Schränken, Waschmaschine, Geschirrspüler, E-Herd, Kühlschrank und Dunstabzugshaube).

5 1/2 Monate nach dem Auszug des Sohnes G. wurde die EG-Wohnung ab 15. April 1998 neu an einen Fremdmietner vermietet. Für die lt. Mietvertrag nunmehr rd. 128 m<sup>2</sup> große Wohnung wurde eine monatliche Gesamtmiete von 13.500,- S vereinbart, beinhaltend einen "Zins gemäß freier Vereinbarung" von 11.500,- S, einen Betrag von 780,- S, der sich aus dem mit 29,72% unverändert gebliebenen Anteil der Gesamtbetriebskosten und öffentlichen Abgaben, sowie der auf diese beiden Positionen entfallenden 10%igen Mehrwertsteuer zusammensetzt. Dieser Gesamtzins ist auf Basis des für den Monat April 1998 veröffentlichten Wertes des VPI 1996 wertgesichert.

In § 1 des Vertrages wird, wie beim Mietvertrag zur Wohnung im 2.OG aus dem Jahr 1985, ausdrücklich festgehalten, dass der Vermieter die gesamte Wohnung auf seine Kosten "auf den heutigen Stand der Technik gebracht", an der Ostseite mit zwei Fenstern und einer Balkontür mit dreifacher Verglasung ausgestattet und an der Westseite sämtliche Kastenstockfenster instand gesetzt und mit neuen Kunststoffrollläden versehen sowie die Bodenbeläge in Küche, Kabinett und im Abstellraum erneuert hat.

Der übrige Vertragsinhalt ist weitgehend wortident mit jenem des Mietvertrages aus dem Jahr 1985 zur Wohnung im 2.OG.

Das im April 1998 begründete MV betreffend die EG-Wohnung war bis Jänner 2000 aufrecht.

Während der Laufzeit dieses MV wurden nach den Angaben des Bw. im Verfahren in dieser Wohnung von ihm keine Instandhaltungs-/Instandsetzungsarbeiten durchgeführt.

Die in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen Einnahmen des Bw. aus dieser Fremdvermietung (Nettomiete+BK) haben sich gegenüber den Zeiträumen, als der Sohn die Wohnung bewohnt hatte, praktisch verfünfacht.

Nach einer Leerstehungsphase von rd. 4 Monaten ist die EG-Wohnung im Haus in der M-Gasse seit Mai 2000 um eine Gesamtmiete von mtl. 11.000,-S, darin enthalten ein frei vereinbarter Mietzins von 9.220,-S , wertgesichert auf Basis VPI 1986 ab 2/00, neuerlich fremd vermietet. Die Ausstattung der Wohnung und die vom Vermieter seit 1988 vorgenommenen Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten sind im Vertrag detailliert angeführt. Im Übrigen entspricht der Mietvertrag dem mit dem Vormieter der Wohnung im Jahr 1998 abgeschlossenen. Den Abgabenerklärungen des Bw. ist zu entnehmen, dass im Zuge dieses Mieterwechsels Instandsetzungsarbeiten im üblichen Rahmen angefallen sind (Ausmalen der Wohnung, Reparatur der Gasterme, Parkettbodeninstandsetzung, Rouleau-Reparatur im Betrag von insgesamt rd. 50.000,- S). Weitere Instandhaltungs-/ Instandsetzungsarbeiten fielen nach den Angaben des Bw. seit Beginn dieses MV nicht an.

Die erklärten Mieterlöse sanken gegenüber der unmittelbar vorangegangenen Vermietung um knapp 20%, betrugen allerdings immer noch das Dreifache der während der Vermietung an den Sohn für die EG-Wohnung vereinnahmten jährlichen Mieterlöse.

Ein Vergleich der Mieteinnahmen der EG-Wohnung bei Fremdvermietung mit jenen aus der Wohnung im 2.OG zeigt, dass die Mieterlöse aus dem Mietvertrag des Jahres 1998 nahezu ident waren mit dem Entgelt für die Wohnung im 2.OG. Die zweite Fremdvermietung im Jahr 2000 erbrachte im Vergleich zur Wohnung im 2.OG um rd. 25% niedrigere Einnahmen. Der Mieter hat den günstigen Mietzins im Verfahren mit seinen begrenzten wirtschaftlichen Möglichkeiten bzw. der Vorliebe des Bw. für seinen Beruf (Theaterbereich) begründet.

Sowohl in den Abgabenerklärungen des Bw. für 1998 als auch für 2000 scheinen als Werbungskosten in Bezug auf das Mietobjekt in der M.-Gasse Aufwendungen für Vermietungsannoncen auf. Kosten der Vergebührungen der Mietverträge mit den neuen Mietern sind dagegen nicht ausgewiesen.

Anzumerken ist, dass der Bw. das Haus in der M.-Gasse im Dezember 2000 seinem Sohn G. im Schenkungsweg - unter Vorbehalt des Fruchtgenusses - übertragen hat.

b) zum Mietobjekt in der C.-Straße:

Das 1886 errichtete Gebäude beinhaltete ursprünglich sechs getrennte Wohneinheiten, davon vier Wohnungen mit ca. 68 m<sup>2</sup> und zwei Wohnungen mit je rd. 79 m<sup>2</sup> Nutzfläche. Drei

Wohnungen in den beiden OG werden seit vielen Jahren von Dauermietern bewohnt. Die MV unterliegen nach dem Inhalt der Mietverträge dem MG. In den Wohnungen waren bereits zu Beginn der MV WC vorhanden, die Beheizung erfolgte mittels Einzelöfen.

Für eine Wohnung im 1.OG war im Oktober 1957 auf Basis des MG ein mtl. Mietentgelt bestehend aus dem Hauptmietzins ( $65,58 \text{ S} = 0,83 \text{ S/m}^2$ ), der Grundsteuer, einem Neuvermietungszuschlag nach § 17, einem BK-Anteil (15,5%) sowie einem mit 31.8.1958 befristeten Reparaturkostenbeitrag in Höhe von 50% des Hauptmietzinses (wegen Hoffassadenrenovierung) vereinbart worden.

Für eine im 2.OG im Jahr 1958 vermietete Wohnung war unter Hinweis auf ein OGH-Erkenntnis (7 Ob 345/57) ausdrücklich in "freie(r) Vereinbarung im Sinne des § 16 MietG." ein 100%-Zuschlag zum "bisher auf diese Wohnung entfallenden Hauptmietzins von S 63,66 (= 0,94 S/m<sup>2</sup>) sowie der Grundsteuer und den Betriebskosten" und zusätzlich für die Zeit von 1.3.1958 bis 31.8.1958 ein monatlicher Reparaturkostenbeitrag vereinbart worden.

Eine weitere im 2.OG gelegene Wohnung war ab 1. Februar 1962 um 650,-S mtl. vermietet worden. Dieser Betrag zerfällt nach dem Inhalt des Mietvertrages ausdrücklich mit 520,- S (= 6,55 S/m<sup>2</sup>) "in den Mietzins lt. Vereinbarung gem. § 16 (2) des Mietengesetzes" sowie den BK (16,5%) und lfd. Abgaben gem. "§ 2 b, c des Mietengesetzes". Der Mietzins wurde auf Basis des Verbraucherpreisindex wertgesichert. Für die Instandsetzung der Wohnung hat der Mieter selbst, nach vorheriger Rücksprache mit dem Vermieter, aufzukommen.

Lt. Mietvertrag vom 30.11.1981 war die im 1.OG "rechts" gelegene Wohnung ab 1.12.1981 an E. B., den zweiten Sohn des Bw. vermietet worden (von der Straße aus betrachtet, liegt diese Wohnung tatsächlich im 1.OG links). Nach dem Inhalt des Mietvertrages bestand die Wohnung bei Vertragsabschluss aus 2 Zimmern, 1 Kabinett sowie Küche und Vorzimmer. Bad und WC sind im Mietvertrag nicht angeführt. Das mit dem Sohn vereinbarte Mietentgelt besteht aus Hauptmietzins, BK-Anteil (16%) und USt. Der mtl. Hauptmietzins für die lt. Aktenlage 67,8 m<sup>2</sup> große Wohnung wurde mit 576,-S, d. s. 8,50,-S/m<sup>2</sup>, festgelegt. Weiters ist ein "Zuschlag von 13 Groschen je Jahresmietzinskrone 1914 (109 Kronen)" gem. § 9 WWG zu bezahlen. Sonstige Entgelte fallen nicht an. Insbesondere wurde eine Wertsicherung des Hauptmietzinses ausdrücklich nicht vereinbart (Streichung des entsprechenden Passus im Vertragsformular). Im Übrigen entspricht der Inhalt des Mietvertrages im Wesentlichen jenem wie er später im Jahr 1988 mit dem Sohn G. betreffend die EG-Wohnung in der M-Gasse vereinbart wurde. Dies betrifft insbesondere die Regelungen zur Schadenshaftung sowie zu

den Erhaltungsmaßnahmen. Anders als der Vertrag aus dem Jahr 1988 enthält der Mietvertrag mit dem Sohn E. aus dem Jahr 1981 allerdings keine Aussage über allfällige nützliche Verbesserungsmaßnahmen. Zudem hat die Kosten der Vergebührungen dieses Vertrages der Mieter zu bezahlen.

Über das vorangegangene MV zur Wohnung im 1. OG ist nichts bekannt.

Die im EG des Hauses links gelegene Wohnung wurde bis zur Beendigung seiner gewerblichen Tätigkeit als Magazin/Lagerraum für den Gewerbebetrieb des Bw. genutzt (Betriebsaufgabe am 31.12.1989). Ab 1. Juni 1990 vermietete der Bw. diese Wohnung an seinen Sohn E. (Strombezug durch den Sohn ab 16. Juni 1990, Gebührenanmeldung des Mietvertrages am 21. Juni 1990). Lt. Mietvertrag vom 18. Juni 1990 bestand die 67,8 m<sup>2</sup> große Wohnung aus 3 Zimmern, Küche, Vorzimmer, Bad, WC, Keller- und Dachbodenabteil. Die Ausstattung der Wohnung wird im Mietvertrag als gut bezeichnet, die Brauchbarkeit sogar als sehr gut. Die Beheizung erfolgt mittels Etagenheizung. Das vereinbarte Mietentgelt setzt sich aus den in § 15 MRG geregelten Komponenten zusammen (BK-Anteil 14,56%). Der mit 850,- S festgelegte Hauptmietzins (= lt. MV 20,30 S/m<sup>2</sup>, tatsächlich jedoch 12,54 S/m<sup>2</sup>) wurde mit dem VPI 1986, Basis Juli 1988(!) wertgesichert. Ein freier Hauptmietzins wurde ausdrücklich nicht vereinbart (Streichung des entsprechenden Passus im Vertragsformular). Die übrigen Vertragsbestimmungen entsprechen wiederum dem mit dem Sohn G. im Jahr 1988 abgeschlossenen Vertrag. Lediglich die Kostentragung für die Vertragserrichtung/-vergebührungen wird in diesem Vertrag nicht geregelt (beide Varianten sind nach dem Vertragsinhalt möglich.)

In der Einkommensteuererklärung des Bw. für 1990 scheinen unter den Werbungskosten für das Mietobjekt in der C.-Straße Vertragserrichtungs- oder Vergebührungenkosten nicht auf. Ebenso wenig sind darin Kosten für die Suche nach neuen Mietinteressenten ausgewiesen. Allerdings sind Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsarbeiten ersichtlich (Instandhaltung: 42.930,52 S netto, darin enthalten u.a. 29.433,34 S für Maler- und Anstreicherarbeiten, bzw. Instandsetzung: 350.465,47 S netto, darin für "Erweiterung der Etagenheizung", Anschlussgebühr E-Werk u. E-Speicher insgesamt 47.616,18 S, für Fußbodenverlegung 23.583,33 S, für "E-Installation" 70.350,64 S, für "Umgestaltung der Wohnräume 1. St. li." 144.450,83 S, für "E-Installation Part. re" 50.646,49 S und für die Haustorsprechanlage 13.818,- S). Im Zuge dieser Instandsetzungsmaßnahmen wurden die beiden vom Sohn E. gemieteten Wohnungen im Parterre bzw. 1.OG mittels einer Innentreppe verbunden.

In den folgenden Jahren wurden, nach den Angaben in den Abgabenerklärungen bzw. den Feststellungen bei der BP, vom Bw. in der vereinigten Wohnung des Sohnes weitere Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt. 1991: Erneuerung einer Balkontür im 1.OG / 16.975,- S n.; 1992: Einbau einer durch die Treppenerrichtung notwendig gewordenen Schiebetür im 1.OG / 12.950,- S; 1994; Fensteraustausch im 1.OG / 11.500,- S n., insgesamt somit Investitionen mit einem Aufwand von rd. 40.000,- S.

Auch nach der Wohnungszusammenlegung erfolgte die Nutzung durch den Sohn unverändert auf Basis der beiden Mietverträge aus den Jahren 1981 bzw. 1990. Der Bw. geht davon aus, dass nach wie vor zwei getrennte MV vorliegen, wobei jenes zu der im 1.OG gelegenen Wohnung den Mietzinsbeschränkungen des MG unterliegt, während jenes für die EG-Wohnung unter die Zinsregelungen des § 16 Abs.2 MRG für Wohnungen der Ausstattungskategorie B fällt.

Im Jahr 1991 wurde die zweite EG-Wohnung (rechts) neu vermietet. Bis zur Betriebsaufgabe Ende 1989 war diese Wohnung als Büro für den Gewerbebetrieb des Bw. genutzt worden. Über das anschließende MV wurde im Ermittlungsverfahren nur bekannt, dass der bisherige Mieter das Bestandsobjekt am 20.2.1991 geräumt hat (§ 1 des Mietvertrages mit dem nachfolgenden Fremdmietner). Die "rd. 70 m<sup>2</sup>" große Wohnung (lt. Mietvertrag 4 Zimmer, 1 WC,) wurde ab 1. März 1991 als Büroeinheit um einen frei vereinbarten, mtl. Hauptmietzins von 3.706,-S (= 54,67 S/m<sup>2</sup>) + 10%USt bzw. 1.000,-S + 20%USt für das mitvermietete Inventar (u.a. eine eingebaute Sitzbadewanne, ein Waschbecken und ein elektr. Durchlauferhitzer) sowie einem BK-Anteil von "derzeit" 512,-S, insgesamt somit um ein monatliches Gesamtentgelt von 6.800,-S vermietet. Der Hauptmietzins wurde auf Basis des VPI 1986 für den Monat März 1991 wertgesichert. Die Beheizung erfolgt lt. Mietvertrag mittels Nachtstromspeicheröfen in jedem der 4 Zimmer. Der Mieter bestätigt im Vertrag ausdrücklich die Angemessenheit und Ortsüblichkeit des vereinbarten Mietentgeltes sowie weiters den gebrauchsfähigen Zustand des "zur Gänze neu ausgemalt und neu adaptiert" übernommenen Bestandsobjektes. Die Instandhaltungspflicht des Mietgegenstandes sowie dessen Versorgungsanlagen obliegt dem Mieter. Bei Verletzung dieser Verpflichtung ist er ersatzpflichtig. Ernste Schäden des Hauses hat der Vermieter zu beheben. Verbesserungsarbeiten darf der Mieter nur unter den in § 9 MRG genannten Voraussetzungen, nach Verständigung des und ohne Ersatzanspruch gegen den Vermieter durchführen.

Nach dem Inhalt der Abgabenerklärungen sind 1990 beim Bw. vor der Neuvermietung Instandsetzungsarbeiten an der E-Installation sowie im Jahr 1991 diverse Instandhaltungsarbeiten (Reparatur von Türen und Fenstern, Ausmalen der Wohnung und

weitere Arbeiten betreff. E-Installation, mit einem Betrag von insgesamt 88.066,04 S netto) angefallen.

Wegen Insolvenz des Mieters wurde dieses MV Ende Jänner 1994 vorzeitig beendet .

Ab 1. Juli 1994 wurde die Wohnung im EG, rechts neuerlich fremd vermietet, diesmal zu Wohnzwecken. Lt. Mietvertrag bestand der Mietgegenstand nunmehr aus 3 Zimmern, 1 Küche, Vorzimmer, Bad, WC, Wirtschaftsbalkon und Kellerabteil. Das Bestandobjekt wurde neuerlich "zur Gänze neu ausgemalt und neu adaptiert" mit den o. a. Inventargegenständen (+ Nachtstromwarmwasserspeicher, fabrikneu) übergeben. Im Vertrag wird festgehalten, dass der bisherige Mieter das Bestandobjekt am 28.2.1994 geräumt hat. Wie bei der Vermietung der Wohnung im 2.OG in der M.-Gasse wird ausdrücklich festgestellt, dass "das Mietobjekt den Kündigungsbestimmungen des Mietrechtsgesetzes unterliegt".

"Gem. freier Vereinbarung" wird ein mtl. Mietzins von 5.135,- S (= 75,74 S/m<sup>2</sup>) + 15% BV-Anteil + öffentliche Abgaben und 10% USt, insgesamt somit ein Entgelt von mtl. 6.600,- S festgelegt. Der Hauptmietzins ist auf Basis des VPI 1986 für März 1994 wertgesichert. Die übrigen Bestimmungen des Mietvertrages, insbesondere der Gewährleistungsausschluss des Vermieters und die Regelung über die Erhaltungspflicht (Ausschluss des § 1096 ABGB), entsprechen wiederum dem im Jahr 1985 zur Wohnung im 2.OG des Hauses in der M.-Gasse abgeschlossenen Vertrag. Die Kosten der Vertragserrichtung und Vergebühring hat der Mieter zu bezahlen.

Den Abgabenerklärungen des Bw. ist zu entnehmen, dass die Wohnung vor der Vermietung wiederum neu adaptiert worden war (Instandhaltungsaufwand für Fenster- und Türenreparatur, Maler/Anstreicher, Fußbodenabschleifen, Installationsreparatur von insgesamt rd.100.000,-S).

Dieses Mietverhältnis war bis Ende November 1999 aufrecht.

Bereits ab Mitte Dezember 1999 wurde die Wohnung neuerlich vermietet.

Im Jahr 2000 hat der Bw. schließlich das Haus in der C.-Straße seinem Sohn E. im Schenkungsweg übertragen.

Nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens hebt der Bw. von einigen Mietern neben dem Hauptmietzins auch einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag nach § 45 MRG (EVB) ein. Für die an seinen Sohn E. vermietete Wohnung im 1.OG des Hauses in der C.-Straße war dies ab 1988 der Fall, ab 1990 auch für dessen EG-Wohnung. Ebenso ist für das MV mit dem Sohn G. in der M.-Gasse ab Vertragsabschluss die Einhebung eines EVB ausgewiesen.

Der Aufforderung, die Bildung und Verrechnung der nach § 45 MRG eingehobenen EVB durch Vorlage der nach den mietrechtlichen Bestimmungen gesondert zu führenden Jahresabrechnungen sowie die nach § 20 MRG erstellten Hauptmietzinsabrechnungen vorzulegen, ist der Bw. für beide Objekte nicht nachgekommen.

Der Bw. hat im Rechtsmittel u. a. darauf verwiesen, dass er die beiden Wohnungen seinen Söhnen erst nach erfolglos versuchter Fremdvermietung zur Nutzung überlassen habe. Trotz Aufforderung konnte er allerdings Unterlagen über die Suche nach Mietinteressenten nicht mehr vorlegen. Nach seinem Vorbringen im zweitinstanzlichen Verfahren hat er neue Mieter primär über persönliche Kontakte zu finden gesucht und es stets vermieden, Immobilienbüros einzubinden, um seinen Einfluss auf die Person des neuen Mieters sicherzustellen.

Weder in den Abgabenerklärungen für 1988 (Vermietung an den Sohn G.) noch in jenen für 1990 (Vermietung an den Sohn E.) scheinen Werbungskosten für die Mietersuche auf. Anderseits finden sich zum Objekt in der C-Straße, zeitgleich mit der Neuvermietung der Wohnung im EG rechts, in den Abgabenerklärungen 1991 und 1994 sehr wohl derartige Werbungskosten (für Mietinserate, Fotokosten, Fahrtspesen) und in gleicher Weise zum Objekt in der M.-Gasse zeitgleich mit den Fremdvermietungen der EG-Wohnung (1997 bzw. 2000).

Zur Lärmsituation der beiden Gebäude ist festzuhalten, dass das Gebäude in der M.-Gasse in unmittelbarer Nähe der Universität liegt, jenes in der C.-Straße befindet sich zentral im inneren Stadtbereich von Graz. Bei der M.-Gasse handelt es sich grundsätzlich um eine ruhige Wohnstraße. Die kinderchirurgische Abteilung des Krankenhauses war bis 1993 in einem parkähnlichen Areal im Bereich der Rückseite des Mietobjektes untergebracht. Abgesehen vom krankenhausbedingten Lärm ist die Umgebung des Hauses für Stadtverhältnisse als ausgesprochen ruhig zu bezeichnen.

Hinsichtlich des Gebäudes in der C.-Straße ist anzumerken, dass unmittelbar an dessen Vorderfront eine Straßenbahnhlinie und im Anschluss die doppelspurig geführte, stark frequentierte C.-Straße vorbeiführt. An der Rückseite wird das Gebäude zunächst durch einen für die Öffentlichkeit nicht zugänglichen, relativ dicht mit Laubbäumen bzw. Sträuchern bewachsenen Garten begrenzt, dessen begrünte Umzäunung an einem verkehrsberuhigten Platz abschließt. Dieser wird seinerseits von einigen PKW-Parkplätzen sowie einer Berufsbildenden Höheren Schule begrenzt. Von dieser Seite des Gebäudes geht keine besondere Belastung durch Straßenlärm aus.

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

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

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

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

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

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

Ausgabenseitig erfolgt die Trennung zwischen der Sphäre der Einkommenserzielung und jener der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung durch § 20 EStG 1988, dem die Aufgabe zukommt, Vorgänge, die in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet wurden, deren Ursachen tatsächlich aber im privaten Bereich liegen, aufwandsmäßig zu eliminieren.

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

---

Die im Verfahrenszeitraum geltende, korrespondierende Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z.2 lit. a UStG 1972, aufgrund derer ein Vorsteuerabzug aus Rechnungen über derartige Zuwendungen ausgeschlossen ist, lautete: *"Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988...sind"*.

Die Befriedigung des Wohnbedürfnisses von Kindern gehört zunächst grundsätzlich zu den Privatinteressen von Eltern, und zwar unabhängig davon, ob die Kinder selbsterhaltungsfähig sind oder nicht (Letzterenfalls tritt zum privaten Anliegen die gesetzliche Unterhaltpflicht hinzu). Dem Bereich der Einkünftezielung ist die Versorgung von Kindern mit Wohnraum nur in Ausnahmefällen zuzuordnen. Im Rahmen einer Vermietung ist dies nur dann der Fall, wenn die Mietvereinbarung den dargestellten abgabenrechtlichen Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht. Dies bedeutet, dass selbst bei Vorliegen zivilrechtlich gültiger, schriftlicher Mietverträge mit klarem und eindeutigem Inhalt, die vor Beginn des MV abgeschlossen und ordnungsgemäß nach außen zum Ausdruck gebracht wurden (etwa in Form einer fristgerechten Anmeldung des Mietvertrages zur Vergebührungsbehörde), derartige Mietverhältnisse abgabenrechtliche Wirkungen nur entfalten können, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, wenn sie somit nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens unter ökonomisch denkenden Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Ist dies nicht der Fall, ist davon auszugehen, dass bei der Vereinbarung private Erwägungen im Vordergrund gestanden sind und die Wohnraumüberlassung daher keiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung zuzuordnen ist. Entsprechend gehören die aus einem solchen Vertragsverhältnis resultierenden Einnahmen nicht zum Bereich der Einkünftezielung des Vermieters und sind daher steuerlich nicht relevant. In aller Regel handelt es sich bei diesen Einnahmen lediglich um eine (teilweise) Abgeltung von Aufwendungen, denen aufgrund des § 20 Abs. 1 Z.4 EStG der Abzug verwehrt ist.

Konkret sind Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen an selbsterhaltungsfähige Kinder als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z.4 leg. cit. zu qualifizieren (VwGH 18.11.1991, 91/15/0043). Derartige Mietverhältnisse fallen, wie es die Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid ausgedrückt hat – "aus dem Verrechnungskreis Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" heraus (TZ 12 des BP-Berichtes vom 19.2.1996). Die Verwehrung des Vorsteuerabzuges aus Aufwendungen, die

im Zusammenhang mit derartigen "Vermietungen" anfallen, ergibt sich entsprechend aus § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972.

Zentraler Punkt im anhängigen Rechtsmittelverfahren war somit die Prüfung, ob die MV des Bw. mit seinen beiden Söhnen den dargestellten Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfüllen.

Festzustellen ist zunächst, dass grundsätzlich beide im ausgehenden 19. Jahrhundert errichteten Gebäude des Bw. in den Anwendungsbereich des seit 1.1.1982 geltenden MRG (BGBl 520/1981 in der jeweiligen Fassung) fallen. Die Bestimmungen des MRG gelten auch für Mietverträge, die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes geschlossen wurden, soweit das Gesetz selbst nichts anderes bestimmt (§ 43 MRG).

Das dem MRG zeitlich vorangegangene MG legte in § 2 Abs. 1 lit. a MG den gesetzlichen Hauptmietzins für Wohnungen mit "auf das Jahr gerechnet" 1 S für jede Krone des Jahresmietzinses für 1914 fest. Diese Zinshöhe bildet für Altverträge per 1.1.1982 bis zum Eintritt von Umständen, die eine Mietzinsanpassung ermöglichen, aufgrund des § 43 MRG die maßgebliche Obergrenze (vgl. Würth-Zingherr, Miet- und Wohnrecht, Kommentar zu § 43 MRG).

§ 16 Abs. 1 Z. 2 MG erlaubte freie Mietzinsvereinbarungen, wenn der Vermieter eine nach dem 1. Jänner 1968 frei werdende Wohnung innerhalb von 6 Monaten nach der Räumung durch den früheren Mieter an einen nach dem MG nicht eintrittsberechtigten Nachfolger vermietet. Wurde ein höherer als der nach § 2 Abs. 1 lit. a zulässige Mietzins vereinbart, so hatte der Vermieter von dem diesen Betrag übersteigenden Teil zumindest die Hälfte zweckgebunden i. S. des § 6 Abs. 1 MG zu verwenden (§ 16 Abs. 2 MG). Die Einhebung eines nach § 9 WWG, BGBl. 130/1948 in der am 31.12.1972 geltenden Fassung zulässigen Neuvermietungszuschlages von 13 Groschen je Friedenskrone bleibt aufgrund des § 43 MRG ebenfalls weiterhin zulässig.

Nach § 15 MRG, BGBl 520/1981 besteht der Mietzins für Hauptmietverhältnisse aus dem Hauptmietzins, den anteiligen Betriebskosten und laufenden öffentlichen Liegenschaftsabgaben, einem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil für allfällige besondere Aufwendungen, einem angemessenen Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände sowie der gesetzlichen Umsatzsteuer.

§ 16 MRG, BGBl 520/1981 idF des BGBl. 559/1985 (in Geltung vom 1.1.1986–28.2.1994) lautete in seinen für das anhängige Verfahren maßgeblichen Bestimmungen:

(1) "Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und dem Mieter über die Höhe des Hauptmietzinses für einen in Hauptmiete gemieteten Mietgegenstand sind ohne die Beschränkungen des Abs. 2 bis zu dem für den Mietgegenstand nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen Betrag zulässig, wenn

.....

3a. der Mietgegenstand eine Wohnung der Ausstattungskategorie A, B oder C ist und in einem Gebäude mit nicht mehr als vier selbständigen Wohnungen gelegen ist;

4. der Mietgegenstand eine Wohnung der Ausstattungskategorie A ist, oder eine Wohnung der Ausstattungskategorie B, deren Nutzfläche 130 m<sup>2</sup> übersteigt, ist, sofern der Vermieter eine solche Wohnung innerhalb von sechs Monaten nach der Räumung durch den früheren Mieter oder Inhaber an einen nicht zum Eintritt in die Mietrechte des früheren Mieters Berechtigten vermietet;

.....

7. das Mietverhältnis länger als ein halbes Jahr bestanden hat.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so darf der zwischen dem Vermieter und dem Mieter für eine in Hauptmiete gemietete Wohnung vereinbarte Hauptmietzins je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat nicht übersteigen:

1. 22 S für eine Wohnung der Ausstattungskategorie A, das ist eine Wohnung in brauchbarem Zustand, deren Nutzfläche mindestens 30 m<sup>2</sup> beträgt, die zumindest aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht, die über eine zentrale Wärmeversorgungsanlage oder eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung- und über eine Warmwasseraufbereitung verfügt;

2. 16,50 S für eine Wohnung der Ausstattungskategorie B, das ist eine Wohnung in brauchbarem Zustand, die zumindest aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht;

3. 11 S für eine Wohnung der Ausstattungskategorie C, das ist eine Wohnung in brauchbarem Zustand, die zumindest über eine Wasserentnahmestelle und ein Klosett im Inneren verfügt;

....

(3) Die Ausstattungskategorie nach Abs. 2 richtet sich nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages. Eine Wohnung ist in eine Ausstattungskategorie auch bei Fehlen eines Ausstattungsmerkmals einzuordnen, wenn das fehlende Ausstattungsmerkmal, nicht jedoch eine Badegelegenheit, durch ein oder mehrere Ausstattungsmerkmale einer höheren Ausstattungskategorie aufgewogen wird.

(4) Die im Abs. 2 genannten Beträge vermindern oder erhöhen sich in dem Maß, das sich aus der Veränderung des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1976 oder des an seine Stelle tretenden Index gegenüber dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes ergibt, wobei Änderungen so lange nicht zu berücksichtigen sind, als sie 10 v. H des bisher maßgebenden Betrages, ... nicht übersteigen.....

(5) Übersteigt der nach Abs. 1 vereinbarte Hauptmietzins den für den Mietgegenstand nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen Betrag, so ist die Mietzinsvereinbarung so weit unwirksam, als sie dieses Höchstmaß überschreitet. Ist der Hauptmietzins nach den Bestimmungen des Abs. 2 und 3 zu bemessen, so ist die Mietzinsvereinbarung insoweit unwirksam, als sie das darnach zulässige Höchstmaß überschreitet.

(6) Ergibt sich durch die Anwendung einer Wertsicherungsvereinbarung ein höherer Hauptmietzins als nach Abs. 1 bis 5 zulässig ist, so ist der übersteigende Teil unwirksam. Berechtigt eine solche Wertsicherungsvereinbarung den Vermieter zu einer Erhöhung des Hauptmietzinses, so hat der Hauptmieter dem Vermieter den erhöhten Hauptmietzins von dem auf das Wirksamwerden der Indexveränderung (Abs. 4 dritter Satz) folgenden Zinstermin an zu entrichten, wenn der Vermieter dem Hauptmieter in einem nach Wirksamwerden der Indexveränderung ergehenden Schreiben, jedoch spätestens 14 Tage vor dem Termin, sein darauf gerichtetes Erhöhungsbegehrten bekannt gibt.

Die gesetzlichen Kategoriemietzinse des § 16 Abs.2 MRG wurden zufolge des § 16 Abs.4 in den Jahren 1984, 1988 und 1992 valorisiert. Konkret wurde etwa mit BGBl. 563/1988 die Anhebung des zulässigen Kategoriezinses für Neuverträge ab 1. November 1988 bei Wohnungen der Ausstattungskategorie A auf 26,90 S/m<sup>2</sup>, für jene der Kategorie B auf 20,20 S/m<sup>2</sup> bzw. für die Kategorie C auf 13,40 S/m<sup>2</sup> verlautbart. Für bereits bestehende MV trat die Wirkung dieser Valorisierung erst zum 1. Dezember 1988 ein.

§ 45 MRG idF des BGBl. 559/1985 lautete:

(1) Der Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag ist der Unterschiedsbetrag, der wie folgt zu errechnen ist:

1. Für eine Wohnung: Von zwei Dritteln des Betrages, der sich für die Wohnung bei Zugrundelegung der Berechnungsvorschriften des § 16 Abs. 2 bis 4 als zulässigerweise zu vereinbarer Hauptmietzins errechnet, ist der Betrag in Abzug zu bringen, der für die Wohnung als Hauptmietzins oder erhöhter Hauptmietzins entrichtet wird.....

(2) Ist der Hauptmietzins, den der Hauptmieter für einen vor dem 1. Jänner 1982 gemieteten Mietgegenstand auf Grund der bisherigen Vorschriften oder einer vorher geschlossenen Vereinbarung zu entrichten hat, so niedrig, daß sich bei Anwendung des Abs. 1 ein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag errechnet, so darf der Vermieter im Interesse einer rechtzeitigen und vorausschauenden Sicherstellung der Finanzierung der Kosten der jeweils erkennbaren und in absehbarer Zeit notwendig werdenden Erhaltungsarbeiten sowie von nützlichen Verbesserungsarbeiten vom Hauptmieter die Entrichtung des nach Abs. 1 errechneten Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages neben dem bisherigen Hauptmietzins oder erhöhten Hauptmietzins verlangen, sofern der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, für das die Baubehörde den Abbruch weder bewilligt noch aufgetragen hat...."

Der Vermieter hat den nach § 45 Abs. 2 eingehobenen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag (EVB) innerhalb von zehn Jahren für jene EV-Maßnahmen zu verwenden, die durch die Mietzinsrücklage (MZR) nicht gedeckt sind. Er hat darüber jährlich bis 30.6. eines Jahres eine gesonderte Abrechnung nach § 20 Abs. 3 MRG zu legen, die neben den EVB für die Mietgegenstände, von deren Hauptmietern er die Entrichtung der EVB gefordert hat, auch jene Mietgegenstände auszuweisen hat, von deren Hauptmietern er die Entrichtung eines EVB nicht gefordert hat oder die er selbst benutzt. Dabei ist auf § 4 MRG Bedacht zu nehmen. Falls EVB binnen zehn Jahren nicht verwendet wurden, sind sie (angemessen verzinst) zurückzuzahlen. Im Übrigen gelten für EVB die sonstigen Bestimmungen des MRG über Mietzinse.

Mit BGBl 800/1993 erhielt § 45 Abs 1 der Bestimmung folgenden ab 1.3.1994 geltenden Wortlaut:

Ist der Hauptmietzins, den der Hauptmieter für einen vor dem 1. März 1994 gemieteten Mietgegenstand auf Grund der bisherigen Vorschriften oder einer vorher geschlossenen Vereinbarung zu entrichten hat, bei einer Wohnung der Ausstattungskategorie A sowie bei einer Geschäftsräumlichkeit niedriger als 19,70 S je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat, bei einer Wohnung der Ausstattungskategorie B niedriger als 14,80 S je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat, .... so darf der Vermieter den Unterschiedsbetrag zwischen diesen

*Beträgen und dem bisherigen Hauptmietzins als Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag verlangen; diese Beträge valorisieren sich entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6. ...*

Im Übrigen finden sich Normierungen betreffend Erhaltungs- bzw. Verbesserungsmaßnahmen insbesondere in den §§ 3 bzw. 4 des MRG.

§ 3 MRG idF BGBl 520/1981 (in Geltung vom 1.1.1982-31.12.1999) lautete:

(1) *Der Vermieter hat nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten dafür zu sorgen, daß das Haus, die Mietgegenstände und die der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen im jeweils ortsüblichen Standard erhalten werden. Im übrigen bleibt § 1096 des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs unberührt.*

(2) *Die Erhaltung im Sinn des Abs. 1 umfaßt:*

1. *die Arbeiten, die zur Erhaltung der allgemeinen Teile des Hauses einschließlich der Hausbesorgerdienstwohnung erforderlich sind;*
2. *die Arbeiten, die zur Erhaltung der Mietgegenstände des Hauses erforderlich sind; diese Arbeiten jedoch nur dann, wenn es sich um die Behebung von ernsten Schäden des Hauses handelt oder wenn sie erforderlich sind, um einen zu vermietenden Mietgegenstand in brauchbarem Zustand zu übergeben;*

....

(3) *Die Kosten von Erhaltungsarbeiten sind aus den in den vorausgegangenen zehn Kalenderjahren erzielten Mietzinsreserven einschließlich der Zuschüsse, die aus Anlaß der Durchführung einer Erhaltungsarbeit gewährt werden, zu decken....*

§ 1096 Abs. 1 ABGB lautet:

*Vermieter und Verpächter sind verpflichtet, das Bestandstück auf eigene Kosten in brauchbarem Stande zu übergeben und zu erhalten und die Bestandinhaber in dem bedungenen Gebrauche oder Genusse nicht zu stören. Ist das Bestandstück bei der Übergabe derart mangelhaft oder wird es während der Bestandzeit ohne Schuld des Bestandnehmers derart mangelhaft, daß es zu dem bedungenen Gebrauche nicht taugt, so ist der Bestandnehmer für die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit. Auf diese Befreiung kann bei der Miete unbeweglicher Sachen im voraus nicht verzichtet werden.*

§ 4 MRG idF BGBl 559/1985 (Geltungsdauer 1.1.1986-28.2.1994) lautete:

(1) Der Vermieter hat nützliche Verbesserungen des Hauses oder einzelner Mietgegenstände nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten durchzuführen, soweit dies im Hinblick auf den allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses zweckmäßig ist; hiebei ist nützlichen Verbesserungen des Hauses gegenüber nützlichen Verbesserungen einzelner Mietgegenstände der Vorrang einzuräumen.

(2) Unter den Voraussetzungen des Abs. 1 sind nützliche Verbesserungen:

1. die den Erfordernissen der Haushaltsführung der Bewohner dienende Neuerrichtung oder Umgestaltung von Wasserleitungs-, Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Beheizungs- (einschließlich von zentralen Wärmeversorgungsanlagen), Kanalisations- und sanitären Anlagen in normaler Ausstattung,

.....

3. Maßnahmen, die eine dem jeweiligen Stand der Technik entsprechende Erhöhung der Schalldämmung bewirken, wie die Verbesserung der Schalldämmung von Fenstern, Außentüren, Außenwänden, Dächern, Kellerdecken und obersten Geschoßdecken,

.....

5. die bautechnische Umgestaltung eines Mietgegenstandes, im besonderen einer Mietwohnung der Ausstattungskategorie D oder C in eine Mietwohnung der Ausstattungskategorie C, B oder A.

(3) Nützliche Verbesserungen sind vom Vermieter durchzuführen

1. wenn und soweit die Kosten aus den in den vorausgegangenen zehn Kalenderjahren erzielten Mietzinsreserven einschließlich der Zuschüsse, die zur Finanzierung der nützlichen Verbesserung gewährt werden, gedeckt werden können und Erhaltungsarbeiten nicht erforderlich sind oder sichergestellt ist, daß hiemit auch die erforderlichen Erhaltungsarbeiten in einem Zug durchgeführt werden, oder

2. wenn und soweit sich der Vermieter und die Mehrheit der Mieter - berechnet nach der Anzahl der im Zeitpunkt der Vereinbarung vermieteten Mietgegenstände - des Hauses über ihre Durchführung und die Finanzierung des durch die in den vorausgegangenen zehn Kalenderjahren erzielten Mietzinsreserven nicht gedeckten Teiles der Kosten schriftlich einigen sowie überdies sichergestellt ist, daß die übrigen Mieter des Hauses durch die Verbesserungsarbeiten finanziell nicht belastet und auch sonst nicht übermäßig beeinträchtigt werden.

(4) Nützliche Verbesserungen im Inneren eines Mietgegenstandes bedürfen der Zustimmung des Hauptmieters; ...

§ 8 MRG regelt den an den Mieter übertragbaren Erhaltungsaufwand. Demnach hat dieser *den Mietgegenstand und die für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen, wie im besonderen die Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- (einschließlich von zentralen Wärmeversorgungsanlagen) und sanitären Anlagen so zu warten und, soweit es sich nicht um die Behebung von ernsten Schäden des Hauses handelt, so instand zu halten, daß dem Vermieter und den anderen Mietern des Hauses kein Nachteil erwächst. Wird die Behebung von ernsten Schäden des Hauses nötig, so ist der Hauptmieter bei sonstigem Schadenersatz verpflichtet, dem Vermieter ohne Verzug Anzeige zu machen.*

§ 18 MRG schließlich legt die Voraussetzungen für eine Erhöhung des Hauptmietzinses zur Deckung der Kosten von unmittelbar heran stehenden, größeren Erhaltungsarbeiten fest.

Durch das 3. Wohnrechtsänderungsgesetz, BGBl. 800/1993 (3. WRÄndG) wurden die zitierten Bestimmungen mit Wirksamkeit ab 1.3.1994 zum Teil maßgeblich geändert. § 16 in der neuen Fassung legt in Abs.1 die Voraussetzungen für die zulässige Vereinbarung eines angemessenen Hauptmietzinses fest. § 16 Abs. 2 normiert den neuen sogen. Richtwertzins, der das bisherige Kategoriezinssystem ablöst (Richtwertzins für Wohnungen der bisherigen Kategorie A in der Steiermark ab 1.3.1994 69,50 S/m<sup>2</sup>, keine Empfehlungen des Richtwertbeirates für Abschläge bei Kat. B oder C). In § 16 Abs.10 wird eine neue Möglichkeit der befristeten Erhöhung des Hauptmietzinses zur Deckung von Kosten der Erhaltung bzw. von nützlichen Verbesserungen im Sinn der §§ 3 und 4 sowie von geförderten Sanierungsmaßnahmen für bereits zumindest 6 Monate bestehende Mietverhältnisse geschaffen.

Abschnitt II des 3. WRÄndG (Übergangsbestimmungen) lautet:

1. *Insoweit im folgenden nichts anderes bestimmt ist, gilt der I. Abschnitt auch für Miet- und Nutzungsverträge, die vor dem Inkrafttreten geschlossen wurden.*

.....

5. *Eine vor dem Inkrafttreten des I. Abschnittes geschlossene und nach den damaligen Bestimmungen rechtswirksame Vereinbarung über die Höhe des Mietzinses.... und deren (...) Wertsicherung behält ihre (...) Rechtswirksamkeit. Eine nach den damaligen Bestimmungen rechtsunwirksame Vereinbarung über die Höhe des Mietzinses bleibt rechtsunwirksam.*

Auf der Grundlage der dargestellten Rechtslage waren die MV des Bw. mit seinen beiden Söhnen aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates wie folgt zu beurteilen:

ad a.) MV mit dem Sohn G. im Mietobjekt M.-Gasse:

Der Mietvertrag mit dem Sohn G. über die Wohnung im EG des Hauses in der M.-Gasse wurde, wie angeführt, am 2. Nov. 1988 abgeschlossen, somit während der Geltungsdauer des oben zitierten § 16 MRG idF. des BGBI 559/1985 und damit insbesondere auch dessen Abs. 1 lit. 3a.

Im Gebäude des Bw. in der M.-Gasse existier(t)en drei selbständige Wohnungen.

Nach dem Inhalt des Mietvertrages vom 2. Nov. 1988 lag eine Wohnung der Ausstattungskategorie B ohne jeden Zweifel vor. Für dieses Mietverhältnis wäre somit jedenfalls ein angemessener, ortsüblicher Hauptmietzins nach Abs. 1 leg. cit. frei vereinbar gewesen. Dass der Gesetzgeber diese Bestimmung mit dem 3. WRÄndG wieder eliminiert hat, ändert für das ggstl. MV aufgrund der zitierten Übergangsbestimmung in Abschnitt II nichts.

Somit war im Verfahren zunächst zu prüfen, ob das mit dem Sohn vereinbarte Entgelt einem angemessenen, freien Mietzins entspricht.

Die Angemessenheit eines frei vereinbarten Mietzinses hat sich an den ortsüblichen Mietentgelten für nach Art, Größe und Lage vergleichbare Mietgegenstände zu orientieren, wobei der Beschaffenheit, dem Ausstattungs- und dem Erhaltungszustand des Objektes durch entsprechende Zu- bzw. Abschläge Rechnung zu tragen ist, soweit diese Umstände nicht schon im ortsüblichen Mietzins Niederschlag gefunden haben (MietSlg. 37.300/34 und 45.271/17).

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, der angemessene Mietzins habe nach der Absicht des Gesetzgebers jedenfalls sowohl über dem Kategoriezins nach § 16 Abs. 2-4 idF. vor dem 3. WRÄndG zu liegen, als auch über dem Richtwertmietzins des § 16 Abs. 2-4 idF. des 3. WRÄndG (vgl. Würth-Zingher, Miet und Wohnrecht, Kommentar zu § 16 MRG).

Im anhängigen Fall bieten einerseits das Entgelt für die seit 1985 fremdvermietete Wohnung im 2.OG des Hauses bzw. anderseits die für die EG-Wohnung nach dem Wegzug des Sohnes in den Jahren 1998 bzw. 2000 mit Fremdmietern vereinbarten Zinshöhen Anhaltspunkte für das angemessene, ortsübliche Mietentgelt bei der Vermietung der EG-Wohnung in der M.-Gasse. Aber auch die im zweiten Mietshaus des Bw. in der C.-Straße seit 1991 zu einem freien Mietzins vermietete EG-Wohnung ist in die vergleichende Betrachtung einzubeziehen, wobei auf Unterschiede, die sich auf die Mietzinsbildung auswirken, entsprechend Bedacht zu

nehmen ist. Neben den auseinander liegenden Abschlusszeitpunkten sind dies nach dem Vorbringen des Bw. v. a. die unterschiedlichen Wohnungsgrößen und Geschosslagen bzw. Lärm situationen. Darüber hinaus sind aber auch Unterschiede im Ausstattungs- bzw. Erhaltungszustand der Mietobjekte auf ihre allfällige Relevanz für die Mietzinsbildung zu prüfen.

Wie angeführt, war mit dem Sohn im November 1988 ein Gesamt mietzins von mtl. 2.500,-S für die (lt. Mietvertrag) 123 m<sup>2</sup> große Wohnung vereinbart worden, darin enthalten ein Hauptmietzins von 93,66 S sowie ein EVB gem. § 45 MRG in Höhe von 1.382,58 S. Bereinigt um die Betriebskosten betrug die mtl. Nettomiete (inkl. aller öffentlichen Abgaben und der Verwaltungskosten) 1.775,57 S, d. s. 14,44 S/m<sup>2</sup>.

Diese Werte ergeben sich aus einer vom Bw. im laufenden Verfahren vorgelegten Aufgliederung der Jahresmieten für 1988-1994. Da sie sich mit den Berechnungen des Betriebsprüfers anlässlich der BP für 1989-1991 und mit den im Veranlagungsverfahren 1993 vom Bw. eingereichten Unterlagen decken, erscheint ihre Richtigkeit hinreichend erwiesen.

Das Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, der vereinbarte Betrag von 2.500,-S stelle keinen Gesamt mietzins sondern lediglich den Hauptmietzins ohne Betriebskosten und Umsatzsteuer dar, findet nicht nur im klaren Wortlaut des Mietvertrages, in welchem die Bezeichnung Gesamt mietzins ausdrücklich gestrichen wurde, keine Deckung, sondern steht auch mit den drei genannten Unterlagen im Widerspruch. Es überzeugt daher nicht.

Aus den o.a. Beträgen errechnet sich ein im November 1988 mit dem Sohn G. vereinbarter mtl. Hauptmietzins von 0,77 S/m<sup>2</sup>. Hauptmietzins plus EVB belaufen sich auf 12,- S/m<sup>2</sup> und Monat. Damit wurde im Mietvertrag mit dem Sohn selbst der im November 1988 nach § 16 Abs. 2 MRG ohne Valorisierung zulässige, gesetzliche Hauptmietzins für Wohnungen der Ausstattungskategorie B von 16,50 S/m<sup>2</sup> bei Weitem nicht erreicht, geschweige denn der ab 1.11.1988 auf 20,20 S/m<sup>2</sup> valorisierte Wert lt. Kundmachung BGBl 563/1988.

Der o. a. Aufgliederung der Jahresmieten ist zu entnehmen, dass der Bw. bereits seit dem Vertragsabschluss im Jahr 1988 neben dem Hauptmietzins einen EVB von 11,23 S/m<sup>2</sup> eingehoben hat.

Auf Basis der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung des § 45 MRG wäre rechnerisch ein EVB von maximal 12,70 S/m<sup>2</sup> zulässig gewesen. Dies allerdings nur für Verträge, die bei In-Kraft-Treten des MRG am 1.1.1982 bereits existiert hatten.

Die Möglichkeit der Einhebung von EVB war mit der Einführung des MRG neu geschaffen worden und stellte einen politischen Kompromiss dar, um einerseits eine allgemeine Anhebung der Altmietzinse bei Verträgen aus der Zeit vor dem MRG zu vermeiden und anderseits den Vermietern eine gewisse Vorsorge für die Erhaltung des Althausbestandes zu ermöglichen. Für nach dem In-Kraft-Treten des MRG neu abgeschlossene Mietverträge bestand dbzgl. aus Sicht des Gesetzgebers naturgemäß kein Bedarf, da in diesen Verträgen ohnehin die im Vergleich zur Rechtslage vor dem 1.1.1982 wesentlich höheren Kategorie-Mietzinse vereinbart werden konnten.

Wenn der Bw. im November 1988 einen Hauptmietzins von 0,77,- S/m<sup>2</sup> vereinbart hat, so war dies sein freier Entschluss gewesen. Gesetzlich war zu diesem Zeitpunkt, selbst bei Anwendbarkeit der Kategorie-Zinsregelung für die EG-Wohnung, ein (valorisierter) Hauptmietzins von 20,20 S/m<sup>2</sup> erlaubt.

Unter dem Aspekt einer Einkünftezielungsabsicht gänzlich unverständlich erscheint, weshalb – anstatt wenigstens die Möglichkeiten des MRG auszuschöpfen - von Beginn an auf die Bestimmung des § 45 MRG zurückgegriffen wurde, zumal diese ex definitionem jedenfalls eine Beschränkung auf zwei Drittel des Kategorie-Mietzinses, verbunden mit einer zweckgebundenen Verwendungsauflage und einer umfassenden Verrechnungs- und Offenlegungspflicht gegenüber den übrigen Mietern, mit sich brachte.

Der Bw. hat im Laufe des Rechtsmittelverfahrens, anlässlich der Aufforderung zur Vorlage der nach § 45 MRG zu führenden EVB-Abrechnungen bzw. der Hauptmietzinsabrechnungen nach § 20 MRG für seine beiden Miethäuser, mitgeteilt, es seien tatsächlich EVB nach § 45 MRG überhaupt nie eingehoben worden, vielmehr seien die dbzgl. Angaben im Veranlagungsverfahren 1993 irrtümlich erfolgt. Anderseits hatte er zuvor eine – den Erfordernissen des § 45 MRG allerdings nicht entsprechende – Aufstellung für das Gebäude in der C.-Straße übermittelt, in welcher er diverse Erhaltungsaufwendungen der Jahre 1989-1994 aufgelistet und diesen "vereinnahmte Erhaltungsbeiträge" gegenübergestellt hatte (diese Berechnung hatte eine Deckungslücke von rd. 173.000,- S ergeben).

Von einem Irrtum bei der Veranlagung 1993 ist aufgrund der Übereinstimmungen mit den Feststellungen bei der BP für 1989-1991 und nicht zuletzt auch mit den im laufenden Rechtsmittelverfahren vorgelegten Unterlagen nicht auszugehen. Vielmehr enthielt demnach das vereinbarte Entgelt eindeutig einen Hauptmietzins von 0,77 S/m<sup>2</sup> und einen EVB von 11,23 S/m<sup>2</sup>. Der Schluss liegt nahe, dass diese Variante gewählt wurde, um zu verschleiern, dass der tatsächlich vereinbarte Mietzins nicht einmal den bei Vertragsabschluss für Objekte,

die den Zinsbeschränkungen des MRG unterliegen, zulässigen Hauptmietzins für Wohnungen der Kategorie B erreichte.

Dabei ist in Erinnerung zu rufen, dass die betreffende Wohnung den Zinsbeschränkungen des § 16 Abs. 2 MRG überhaupt nicht unterworfen war.

Als wirtschaftlich agierender Vermieter hätte der Bw. unter diesen Umständen für die EG-Wohnung im Jahr 1988 zweifellos einen angemessenen, freien Mietzins vereinbart, so wie er dies bereits drei Jahre davor hinsichtlich der Wohnung im 2. OG des Hauses in der M-Gasse gemacht hatte und zehn Jahre später auch für die EG-Wohnung tat. Ein freier Mietzins wurde im Vertrag mit dem Sohn aber ausdrücklich ausgeschlossen. Allein in diesem Aspekt dokumentiert sich ein klares Indiz für eine nicht fremdübliche Vermietung an seinen Sohn.

Die mit den Fremdmietern vereinbarten freien Mietzinse sind, wie bereits erwähnt, geeignete Ansatzpunkte bei der Angemessenheitsprüfung eines frei zu vereinbarenden Mietzinses für die EG-Wohnung. Die Mieterin der 140m<sup>2</sup>-Wohnung im 2.OG hatte bereits im Jahr 1985 einen Gesamtmietzins von rd. 11.000,- S mtl. zu bezahlen. Rd. zehn Jahre später, im April 1998, wurde mit einem Fremdmietverträge für die EG-Wohnung der mtl. Gesamtmietzins mit 13.500,- S festgelegt, im nachfolgenden Fremdmietverhältnis im Jahr 2000 wiederum mit 11.000,- S/Monat. Die reinen Nettomietzinse (ohne Betriebskosten) beliefen sich bei diesen Fremdmietverträgen im Jahr 1985 auf 9.000,- S , d. s. 64,29 S/m<sup>2</sup>, im Jahr 1998 auf 11.500,- S , d. s. 89,85 S/m<sup>2</sup> bzw. im Jahr 2000 auf 9.220,- S, d. s. 72,04 S/m<sup>2</sup>.

Im Mietshaus in der C.-Straße war zunächst im März 1991 die "rd. 70 m<sup>2</sup>" große, rechts gelegene EG-Wohnung der Kategorie B (Beheizung mit Einzelnachtspeicheröfen) als Geschäftslokal zu einem frei vereinbarten Mietzins von 54,67 S/m<sup>2</sup> bzw. ein weiteres Mal im März 1994 für Wohnzwecke um 75,74 S/m<sup>2</sup> vermietet worden.

Bereinigt um die Indexsteigerungen betrug die Miete – jeweils bezogen auf den Zeitpunkt November 1988 - aus dem Mietvertrag 1985 69,44 S/m<sup>2</sup> , aus dem Mietvertrag 1998 62,71 S/m<sup>2</sup> und aus dem Mietvertrag 2000 48,48 S/m<sup>2</sup>, jeweils für Wohnungen der Kategorie A. Für die Kategorie B-Wohnung in der C.-Straße belief sich der ebenfalls auf den Zeitpunkt 11/88 indexbereinigte m<sup>2</sup>-Preis aus dem Jahr 1991 auf 50,82 S/m<sup>2</sup> bzw. aus dem Jahr 1994 auf 50,84 S/m<sup>2</sup>. Im Vergleich dazu war im Jahr 1988 bei der Vermietung an den Sohn G. für die EG-Wohnung ein monatlicher Nettomietzins von 14,44 S/m<sup>2</sup> vereinbart worden.

Im Zuge des BP-Verfahrens hatte der Bw. den niedrigen Mietzins mit der bei Beginn der Vermietung noch vorhandenen Ofenheizung begründet. In der mündlichen

Berufungsverhandlung wurde vorgebracht, dass die EG-Wohnung aufgrund ihres mangelhaften Ausstattungs- und Erhaltungszustandes selbst nach erfolgter Teilsanierung im Jahr 1988 zu keinem höheren als zu dem mit dem Sohn vereinbarten Entgelt fremdvermietbar gewesen wäre. Dies sei durch die vergebliche Mietersuche erwiesen.

Angesichts der in den Abgabenerklärungen 1988 mit 206.000,- S ausgewiesenen Kosten, u. a. für die Sanierung der Elektroinstallation und des Bades (die im Verfahren vorgebrachte Erneuerung des Küchenbodens samt vermorschter Unterkonstruktion geht daraus nicht hervor), sowie des im Mietvertrag ausdrücklich als "gut" und "brauchbar" bezeichneten Zustandes der Wohnung, überzeugt dies allerdings nicht. Zudem erscheint nach dem Verfahrensergebnis ein ernsthaftes Bemühen um Fremdvermietung nicht glaubhaft (keine entsprechenden Werbungskosten in der Abgabenerklärung 1988 im Gegensatz zu jenen Jahren, in denen neue Fremdmietverhältnisse begründet wurden).

Allerdings hatte die EG-Wohnung bei der Vermietung an den Sohn, im Gegensatz zur Wohnung im 2.OG, tatsächlich noch über keine Etagenheizung verfügt. Der Einbau der Heizung in der EG-Wohnung war erst 1994 erfolgt. Dies und die weiteren, während der Laufzeit des MV getätigten Investitionen (Instandsetzung bzw. zum Teil Erneuerung der Fenster und einer Balkontür in den Jahren 1993 bzw. 1996) lassen durchaus darauf schließen, dass bei der Heizung und den Fenstern bereits im Zeitpunkt der Vermietung an den Sohn ein gewisser Instandsetzungsbedarf vorgelegen sein mag, zumal derartige Maßnahmen für gewöhnlich nicht kurzfristig erforderlich werden und sie zudem auch in den Wohnungen in dem OG gesetzt worden waren bzw. wurden. Wenn allerdings der Zustand der Wohnung im Mietvertrag als "gut" und "brauchbar" bezeichnet wird, ist davon auszugehen, dass sich die dadurch bedingten Beeinträchtigungen in Grenzen hielten. Immerhin war das Mietverhältnis zu Beginn der kalten Jahreszeit begründet worden, wobei zu bedenken ist, dass der Sohn G. bereits davor im Haus gewohnt hatte und sich daher über den Zustand der Wohnung, einschließlich der Heizung und der Fenster, zumindest seit ihrem Leerstehen im Februar 1988 hinreichend informieren konnte.

Vor der ersten Fremdvermietung im Jahr 1998 waren weitere Instandhaltungsmaßnahmen in dieser Wohnung im Wert von insgesamt rd. 110.000,- S, davon 70.000,- S auf die Neuausstattung der Küche entfallend, durchgeführt worden. Deren Austausch im Jahr 1998, nach neunjähriger Nutzung durch den Sohn, bestätigt ebenfalls einen zumindest brauchbaren Zustand bei Vertragsabschluss.

---

Wesentlicher Unterschied zwischen Wohnungen der Ausstattungskategorie A und B ist die Existenz einer zentralen Wärmeversorgungsanlage bzw. ggfs. einer Etagenheizung. Der Vergleich der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gesetzlich festgelegten Kategoriezinse ergibt einen um 25% niedrigeren Hauptmietzins für Wohnungen der Ausstattungskategorie B gegenüber jenen der Kategorie A. Die gem. § 8 Richtwertgesetz, BGBl 800/1993 erlassenen Beiratsempfehlungen gehen ebenfalls grundsätzlich von diesem Wertunterschied aus, wenn sie auch für das Bundesland Steiermark einen derartigen Abschlag nicht vorsehen.

Bei der Ermittlung des Mietzinses für die EG-Wohnung im Jahr 1988 erscheint daher zur Berücksichtigung des Kategorieunterschiedes ein rechnerischer Abschlag vom vereinbarten Mietzins der Kategorie A-Wohnung im 2.OG in diesem Umfang angebracht. Unter Berücksichtigung der Indexveränderung ergibt dies einen aus der Nettomiete für die OG-Wohnung abgeleiteten, angemessenen freien Mietzins für die EG-Wohnung (Kategorie B) im November 1988 von 52,08 S/m<sup>2</sup> bzw. aus jener für die EG-Wohnung 1998 von 47,03 S/m<sup>2</sup> anstelle der tatsächlich vereinbarten 14,44 S/m<sup>2</sup>. Diese aus den Fremdmieten in der M.-Gasse abgeleiteten Mietzinshöhen liegen gleichzeitig auch in etwa in jenem Bereich, der (ebenfalls indexbereinigt) für die in den Jahren 1991 bzw. 1994 fremd vermietete EG-Wohnung in der C.-Straße (Kategorie B) erzielt wurde.

Da die Höhe des bei der Fremdvermietung im Jahr 2000 für die EG-Wohnung vereinbarten Entgeltes nach dem Vorbringen des Mieters, an dessen Glaubwürdigkeit zu zweifeln kein Anlass besteht, durch besondere persönliche Vorlieben beeinflusst war, fehlt dbzgl. das Moment der Ortsüblichkeit und erscheint diese Zinshöhe als Vergleichswert zur Ermittlung des angemessenen, freien Mietzinses nicht geeignet.

Während sowohl in der Wohnung im 2.OG als auch in der EG-Wohnung vor der Vermietung die Elektroinstallation und das Bad (samt Unterboden) saniert worden waren, und somit insoweit keine divergierenden Auswirkungen auf die Mietpreisbildung anzunehmen sind, bleibt als wesentlicher Unterschied im Ausstattungs- bzw. Erhaltungszustand der OG-Wohnung gegenüber der EG-Wohnung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – abgesehen von der Etagenheizung - der Zustand der Fenster bzw. der Balkontür. Darüber hinaus ist eine Neueinrichtung der Küche, wie sie in der EG-Wohnung vor der Fremdvermietung im Jahr 1998 durchgeführt wurde, dem Mietvertrag aus dem Jahr 1985 nicht zu entnehmen. Schließlich bleibt die Auswirkung der Größendifferenz von 17 m<sup>2</sup> (bzw. ab 1998 12 m<sup>2</sup>) und der unterschiedlichen Geschosslage auf die Mietzinshöhe zu prüfen.

In der Wohnung im 2.OG waren nach dem Inhalt des Mietvertrages vor der Vermietung in Küche und Abstellraum (so wie in den Nassräumen) auch die Unterböden erneuert worden. Dagegen ist die vorgebrachte Erneuerung des Küchenbodens samt vermorschter Unterkonstruktion in der EG-Wohnung weder den Abgabenerklärungen des Bw. ab 1988 noch dem bei der Fremdvermietung dieser Wohnung im Jahr 2000 abgeschlossenen Mietvertrag, in welchem die seit 1988 durchgeführten Investitionen detailliert aufgelistet sind, zu entnehmen. Im Mietvertrag des Jahres 1998 findet sich lediglich der Hinweis, dass Küche und Kabinett mit einem PVC-Belag, bzw. der Abstellraum mit Teppichfliesen neu ausgestattet worden waren. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass bezüglich des Küchenbodens tatsächlich mehr als die anlässlich von Neuvermietungen üblichen Maßnahmen durchgeführt wurden. Anderseits gibt es auch keinen Anhaltspunkt, dass der Zustand des Bodens eine darüber hinaus gehende Sanierung der Unterkonstruktion erfordert hätte. Eine Auswirkung auf die Höhe eines frei zu vereinbarenden Mietzinses ist deshalb nicht anzunehmen.

Anzumerken ist, dass von den angeführten Aspekten im Bereich der Richtwertmietzinse jenem betreffend die Kücheneinrichtung sowie die Wohnungsgröße keine relevante Bedeutung zukommt. Dagegen sind für die Unterschiede bei der Wärmeversorgungseinrichtung, in den Geschosslagen, bei Fehlen eines Personenaufzuges ab dem 2.OG und beim Erhaltungszustand des Hauses (und somit auch der zur "Gebäudehaut" gehörenden Außenfenster) Zu- bzw. Abschläge zum/vom Richtwertzins vorgesehen. Diese Maßstäbe sind auf die freie Mietzinsbildung (zudem auf solche vor dem 3.WRÄndG) zwar nicht unmittelbar übertragbar, eine gewisse Indizwirkung ist ihnen allerdings dennoch einzuräumen.

Dem Zustand der Fenster ist speziell in Hinblick auf die vorgebrachte Lärmsituation bis zum Abwandern der kinderchirurgischen Abteilung im Jahr 1993 ein gewisser Mietpreis bildender Einfluss zuzugestehen. Ein bei der Mietzinsfestlegung kaum relevanter Einfluss ist dagegen der Existenz des angeblich Lärm schützenden Baumbestandes an der Rückseite des Hauses in der M.-Gasse zuzuordnen, zumal die Lärmschutzfunktion des Laubes im Winter ohnehin fehlt. Der Bw. selbst hat in seinem Vorbringen zum Haus in der C.-Straße darauf verwiesen, dass dieses dem Lärm der gegenüberliegenden Schule „bedingt durch dort bestehende Gärten ungeschützt ausgesetzt“ ist. Noch viel weniger können einzelne Bäume einen spürbaren Schutz gegen Lärm bieten.

Den Angaben in den Abgabenerklärungen des Bw. für 1998 ff. ist zu entnehmen, dass für die EG-Wohnung bei freier Vermietung zunächst jährlich in etwa gleich hohe Erlöse erzielt wurden wie für die Wohnung im 2.OG. Zu berücksichtigen ist dabei, dass das Mietentgelt für die Wohnung im 2.OG aufgrund der Wertsicherungsvereinbarung laufend an die aktuellen

Wertverhältnisse angepasst wurde. Durch die bereits genannten, zwischenzeitigen Investitionen in die EG-Wohnung wurden die im Jahr 1988 noch bestehenden Unterschiede im Ausstattungs-/Erhaltungszustand beseitigt. Allerdings wurde mit der Erneuerung der Küchenausstattung vor der Fremdvermietung im Jahr 1998 ein Qualitätsstandard geschaffen, den die Wohnung im 2.OG im Zeitpunkt ihrer Vermietung nicht hatte. Anderseits ist im Fehlen eines Personenaufzuges ein Zins senkender Umstand für die Wohnung im 2.OG zu erblicken. Insofern wäre ein im Vergleich zur OG-Wohnung höherer Mietzins für die EG-Wohnung grundsätzlich denkbar. Wenn dennoch aus der Fremdvermietung der EG-Wohnung im Jahr 1998 gleich hohe Mieterlöse erzielt wurden wie aus der Wohnung im 2.OG, weist dies auf die Preis mindernden Aspekte der unterschiedlichen Wohnungsgrößen und Geschosslagen hin.

Die Erneuerung der Küchenausstattung ist mit 70.100,- S für die Einbauschränke und sämtliche Küchengeräte einschließlich einer Waschmaschine in den Abgabenerklärungen 1997 ausgewiesen. Diese verhältnismäßig moderaten Anschaffungskosten lassen den Schluss auf eine eher einfache Ausführung der angeschafften Wirtschaftsgüter zu. Eine zwar neu aber in einem herkömmlichen Standard ausgestattete Küche wird bei einer Neuvermietung, wenn überhaupt, lediglich eine mäßige Auswirkung auf das Mietentgelt entfalten. Ein fehlender Personenaufzug schlägt sich im Bereich der Richtwertzinse mit einem Abschlag von 4% pro Stockwerk auf den Mietzins nieder, die Erdgeschosslage wird in diesem System in einer Bandbreite von 5%-15% Zins senkend berücksichtigt.

Die anlässlich eines Mieterwechsels üblichen Instandsetzungsarbeiten haben keinen Einfluss auf den Mietwert der Wohnung am freien Markt, der einen gesonderten Zu-/oder Abschlag rechtfertigt, da davon auszugehen ist, dass derartige Arbeiten allgemein vor Neuvermietungen durchgeführt werden. Solche Maßnahmen finden daher generell im ortsüblichen Mietzins ihren Niederschlag.

Wenn im Haus in der M.-Gasse im Jahr 1998 für die beiden fremd vermieteten Kategorie A-Wohnungen in etwa gleich hohe Mieten erzielt wurden, so glichen sich offenbar bei der Mietpreisbildung die Zu-/bzw. Abschläge für die genannten Unterschiede rechnerisch aus.

Als Vergleichswerte sind, wie ausgeführt, auch die Mieten für die fremd vermietete EG-Wohnung in der C.-Straße geeignet. Indexbereinigt und nach Berücksichtigung des Kategorieunterschiedes im Ausmaß von 25% sind diese Mieten, wie gezeigt wurde, durchaus mit dem 1985 frei vereinbarten Mietzins für die OG-Wohnung in der M.-Gasse vergleichbar. Im Jahr 1991 waren in dieser Wohnung vor der Vermietung ebenfalls die Elektroinstallation

instand gesetzt und diverse Instandhaltungsarbeiten, u. a. an Fenstern und Türen, um rd. 90.000,- S durchgeführt worden. 1994 war die Wohnung nach einer neuerlichen Instandsetzung mit einem Aufwand von rd. 100.000,- S "zur Gänze neu ausgemalt und neu adaptiert" übergeben worden.

Bei dieser Wohnung ist im Vergleich zu den Wohnungen in der M.-Gasse allerdings ein doch beträchtlicher Größenunterschied zu beachten ( $70 \text{ m}^2 : 123/128 \text{ bzw. } 140 \text{ m}^2$ ). Gerade der Umstand, dass auch diese Wohnung im EG liegt, stellt aber einen zusätzlichen Vergleichsaspekt zur EG-Wohnung in der M—Gasse dar.

Die besonders verkehrsreiche Lage an der C.-Straße bringt eine auch für Laien erkennbare, wesentlich stärkere Lärmsituation mit sich, als sie in der an sich für städtische Verhältnisse ruhigen M.-Gasse vorliegt. Die Beiratsempfehlungen gem. § 8 Richtwertgesetz sehen für besondere Lärm- oder Geruchsexponiertheit einen Abschlag von bis zu 20% bzw. für besondere Ruhe- oder Grünlage einen Zuschlag im gleichen Ausmaß vor.

Konkret ist diese EG-Wohnung in der C.-Straße, solange sie der Bw. zu Vermietungszwecken nutzte, trotz der nachvollziehbaren Lärmbelastung, nie für längere Zeit leer gestanden und ist, entgegen der Ansicht des Bw., auch kein auffällig häufiger Mieterwechsel feststellbar. Die Beendigung des 1991 begründeten MV aufgrund des Mieterkonkurses im Jahr 1994 stand in keinem Zusammenhang mit der Lärmsituation der Wohnung. Das 1994 abgeschlossene Folgemietverhältnis war bis 1999 aufrecht. Das im Verfahren vorgebrachte Argument der wegen der EG-Lage bzw. Lärmsituation schlechten Vermietbarkeit der beiden von den Söhnen genutzten EG-Wohnungen sowie der Hinweis auf die Vermietungsprobleme wegen des generell feststellbaren Aussterbens der Innenstädte wird gerade durch die im Zusammenhang mit dieser Wohnung getroffenen Feststellungen widerlegt. Dies umso mehr als die Zeiten der Leerstehung teilweise durch die vorgenommenen Renovierungsarbeiten mitbedingt waren.

Zwar stellen die dargestellten Umstände durchaus Aspekte dar, die bei der Ermittlung eines angemessenen, freien Mietzinses für die EG-Wohnung in der M.-Gasse im Jahr 1988, insgesamt - neben dem angeführten 25%igen Kategorieabschlag - einen zusätzlichen Abschlag rechtfertigen können. Dass dieser allerdings eine Reduktion der Nettomiete um weitere rd. 70% auf 14,40,-S/m<sup>2</sup> zu rechtfertigen vermag, erscheint undenkbar. Vielmehr kann unter diesen Umständen von einer frei vereinbarten, sich am ortsüblichen Fremdmietzins angemessen orientierenden Mietzinshöhe für die 1988 an den Sohn vermietete EG-Wohnung in der M.-Gasse eindeutig nicht die Rede sein. Die vom Bw. angesprochene Gefahr einer Herabsetzung des Mietzinses durch die Schlichtungsstelle bzw. das Gericht im Sinne des

§ 16 Abs.5 MRG erscheint bei dieser Sachlage als rein theoretische Überlegung. Bereits an der Höhe des vereinbarten Mietentgeltes scheitert somit die für eine abgabenrechtliche Anerkennung des MV mit dem Sohn G. erforderliche Fremdvergleichbarkeit.

Der Fremdvergleich des MV mit dem Sohn beschränkt sich aber nicht nur auf die Prüfung der Mietzinshöhe sondern umfasst das MV als Ganzes.

In den Fremdmietverträgen des Bw. wird die Erhaltungspflicht des Mietgegenstandes weitgehend den MieterInnen überantwortet. Diese haben den Mietgegenstand auf eigene Kosten und ohne Anspruch auf Ersatz in gutem und brauchbarem Zustand wie übernommen zu erhalten und haften selbst für nicht verschuldete Schäden am Mietobjekt und zwar sogar dann, wenn solche Schäden durch Besucher oder sonstige dritte Personen (z.B. Handwerker) verursacht wurden. Diese verschuldensunabhängige Haftung trifft die Mieter zudem nicht nur bei Schäden am Mietobjekt sondern darüber hinaus auch bei damit im Zusammenhang stehenden Schäden am Haus. Ausdrücklich wird in diesen Verträgen die Anwendung des § 1096 ABGB ausgeschlossen. Regelungen über nützliche Verbesserungen durch den Vermieter (§ 4 MRG) enthalten die Mietverträge mit fremden MieterInnen nicht.

Beim MV mit dem Sohn G. ist dagegen - wie im Übrigen auch im Mietvertrag mit dem Sohn E. aus dem Jahr 1990 - die Erhaltungspflicht des Mieters im Wesentlichen im Sinne des § 8 Abs.1 MRG geregelt und beschränkt sich damit auf den Mietgegenstand und die diesem zugeordneten Versorgungseinrichtungen. Der Mieter haftet ausdrücklich nur für schulhaft durch ihn oder seine Mitbewohner entstandene Schäden. Er stimmt nützlichen Verbesserungen im Inneren des Mietobjektes, insbesondere zur Standardanhebung, vorweg im Sinne des § 4 Abs. 4 MRG zu. Eine Vorsorge für eine Kostenbeteiligung des Mieters an solchen Maßnahmen unterbleibt. Derartige Regelungen finden sich ausschließlich in den Mietverträgen mit den Söhnen, nicht aber in den mit Fremdmietern abgeschlossenen Verträgen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde darauf verwiesen, dass sich die Regelungen über die Erhaltungs- bzw. Haftungspflichten in den Mietverträgen lediglich in ihrer formalen Ausgestaltung unterscheiden, dass sie tatsächlich aber inhaltlich deckungsgleich seien. Dieses Vorbringen wird allerdings durch die dargestellten Unterschiede, insbesondere betreffend das Verschuldensmoment, die Haftung für über das Mietobjekt hinausgehende Schäden, den Kreis der möglichen Schadensverursacher sowie den Ausschluss des § 1096 ABGB eindeutig widerlegt. Tatsache ist, dass in den Verträgen mit den Fremdmietern jene Bereiche, die das MRG nicht zwingend der Erhaltungspflicht des Vermieters vorbehält, den MieterInnen übertragen

werden, während sich in den Verträgen mit den Söhnen die Einbeziehung der Mieter in die Erhaltungspflicht auf die gesetzlichen Mindesterfordernisse beschränkt.

Der Bw. hat im Verfahren weiters darauf verwiesen, dass die Kosten der in der EG-Wohnung durchgeführten Erhaltungsarbeiten (Austausch von Fenstern/Balkontür, Erneuerung des Küchenbodens samt vermorschter Unterkonstruktion sowie Herstellung zeitgemäßer Stromanschlüsse in der Küche) aufgrund der damaligen und heutigen Rechtslage jedenfalls vom Vermieter zu tragen waren und nicht auf den Mieter überwälzt werden konnten.

Abgesehen von dem Umstand, dass die Erneuerung des Küchenbodens, wie ausgeführt, durch das Verfahrensergebnis nicht gestützt wird, ist es nicht Sache des anhängigen Verfahrens, zu beurteilen, ob bzw. wie weit diese Arbeiten zu den unabdingbaren Erhaltungspflichten des Vermieters gehörten. Tatsache ist aber, dass derartige Arbeiten in Bezug auf die Wohnung im 2.OG vom Bw. vor deren Fremdvermietung im Jahr 1985 durchgeführt worden waren – ebenso wie der Einbau der Etagenheizung. Anderseits handelte es sich dabei um Maßnahmen, deren Bedarf sich i.d.R. nicht kurzfristig bzw. für den Vermieter überraschend ergibt.

Der Bw. hat begrenzte finanzielle Möglichkeiten als Ursache dafür angeführt, dass die EG-Wohnung vor der Vermietung an den Sohn nur teilsaniert worden war. Das Anfallen gewisser, offen gebliebener Arbeiten nach Beginn des MV war daher absehbar. Die Vertragsklausel hinsichtlich der Zustimmung zur Vornahme nützlicher Verbesserungen in der Wohnung weist zudem darauf hin, dass auch derartige Maßnahmen, wie insbesondere der Einbau der Etagenheizung, bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Raum gestanden waren. In einer solchen Situation hätte ein wirtschaftlich agierender Vermieter, die gesetzlichen Möglichkeiten der Beteiligung des Mieters an der Finanzierung des Erhaltungsaufwandes bzw. an absehbaren Investitionen in das Mietobjekt zweifellos ausgeschöpft.

Das Gesetz sieht für nützliche Verbesserungen in § 4 Abs.3 Z.2 MRG ausdrücklich die Möglichkeit einer Einbeziehung des Mieters vor. Die Finanzierung absehbarer Erhaltungsarbeiten soll u. a. durch die Regelungen der §§ 18 bzw. 45 MRG sichergestellt werden. Ab dem 3.WRÄndG besteht überdies die Möglichkeit einer zeitlich beschränkten Erhöhung des Hauptmietzinses zur Deckung von Kosten der Erhaltung oder Verbesserung nach § 16 Abs. 10 MRG. Darüber hinaus bietet § 16 Abs.1 Z 7 MRG idF vor dem 3.WRÄndG einen Ansatz gerade für MV, in denen mit dem im Mietvertrag vereinbarten Mietzins der zulässige Höchstzins nicht erreicht wurde.

Tatsächlich hat der Bw., wie der Vergleich mit den Fremdmietverträgen am Beispiel der Regelungen zum Erhaltungsaufwand zeigt, die gesetzlichen Möglichkeiten gerade in den Verträgen mit den Söhnen nicht ausgeschöpft. Auch für eine Mitfinanzierung des Einbaues der Etagenheizung und der Fenstererneuerungen, die jedenfalls zu den Verbesserungsarbeiten i. S. d. § 4 Abs.2 Z.1 MRG gehörten (vgl. Würth-Zingher, a. a. O, § 3, TZ 14), hat der Bw. nicht Vorsorge getroffen.

Im Gegensatz dazu zeigen schon die Altmietverträge des Hauses in der C.-Straße aus den 50iger bzw. 60iger Jahren des vorigen Jahrhunderts durch die befristet vereinbarten Reparaturkostenbeiträge, dass der Bw. bei Fremdmietverhältnissen, die unter bestimmten Voraussetzungen bereits zu Zeiten des MG bestehenden Möglichkeiten der Kostenbeteiligung der Mieter, durchaus genutzt hat.

Wenn in den neueren Fremdmietverträgen die nach § 1096 ABGB für den Vermieter bestehenden Pflichten ausdrücklich ausgeschlossen und den Mietern eine umfassende Erhaltungspflicht für den Mietgegenstand sowie darüber hinaus eine verschuldensunabhängige Eratzpflicht für Schäden nicht nur an der jeweiligen Wohnung sondern auch für damit im Zusammenhang stehende Schäden am gesamten Haus auferlegt wird, so dokumentiert dies, dass der Bw. in diesen Fällen ganz offensichtlich – entgegen seinem Vorbringen im Verfahren – dafür Vorsorge getroffen hat, dass während der Laufzeit der MV anfallende Investitionskosten – im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten -, weitestgehend von den Mietern getragen werden.

Tatsächlich hat der Bw. im lfd. Verfahren für die Fremdmietverhältnisse in seinen beiden Miethäusern ausgeschlossen, während der Laufzeit der Verträge Instandsetzungsarbeiten getätigt zu haben. Die Aktenlage liefert auch keine Hinweise, dass in solchen Wohnungen bei aufrechten MV Verbesserungsarbeiten getätigten wurden.

Wie der Bw. selbst einräumt, bietet gerade die Neubegründung eines Mietverhältnisses mit freiem Mietzins, die Möglichkeit, angefallene Investitionskosten bei der Zinshöhe angemessen zu berücksichtigen. Deshalb wird ein wirtschaftlich agierender Vermieter bestrebt sein, derartige Maßnahmen vor einer Neuvermietung zu setzen, wie dies der Bw. vor dem Abschluss von neuen Mietverträgen mit Fremdmietern auch jeweils getan hat. Auch bei den Mietverträgen mit den Söhnen wurden durchaus vor der Vermietung maßgebliche Investitionen getätigt, wie die bereits erwähnte Teilsanierung der EG-Wohnung in der M.-Gasse oder die Wohnungszusammenlegung in der C.-Straße. Allerdings hat der Bw. die

daraus resultierenden Möglichkeiten bei der Mietzinsfestlegung – im Unterschied zu den Fremdmietverhältnissen – nicht genutzt.

Wenn Investitionen aus finanziellen Gründen erst nach Beginn des Mietverhältnisses durchgeführt werden können, sorgt ein wirtschaftlich agierender Vermieter bei Vertragsabschluss für die Finanzierung von absehbaren bzw. geplanten Maßnahmen vor, soweit dies gesetzlich zulässig ist, insbesondere bei nützlichen Verbesserungen.

In der an den Sohn G. vermieteten EG-Wohnung in der M.-Gasse hat der Bw. während des aufrechten Mietverhältnisses die Etagenheizung eingebaut und Fenster ausgetauscht, ohne für eine Kostenübernahme bzw. zumindest angemessene Kostenbeteiligung durch den Sohn zu sorgen. Dies obwohl durch den Einbau der Etagenheizung eine Kategorieverbesserung erreicht wurde, die, i.V.m. den weiteren Instandhaltungs-/setzungsmaßnahmen, bei der Neuvermietung im Jahr 1998 eine Anhebung des Mietzinses um mehr als das Vierfache erlaubte.

Der im Verfahren vorgebrachte Einnahmenanstieg ist nach der übermittelten Mietenaufstellung tatsächlich lediglich auf die Anhebung des (unzulässigen) EVB im Laufe des Jahres 1993 auf jene Höhe zurückzuführen, durch welche rechnerisch Hauptmietzins und EVB an den im MRG ursprünglich vorgesehenen Kategorie B-Mietzins von 16,50 S/m<sup>2</sup> herangeführt wurden. Im Jahr 1993 war dieser allerdings aufgrund der zwischenzeitigen Valorisierung bereits auf 22,20 S/m<sup>2</sup> angestiegen. Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass die durch die Anhebung des EVB erzielten Mehrerlöse von rd. 6.500,- S jährlich einer angemessenen Vereinbarung nach § 4 Abs.3 Z.2 MRG nicht entsprechen.

Damit hat der Bw. beim MV mit seinem Sohn G. neben der Vereinbarung eines absolut nicht angemessenen, freien Mietzinses auch im Bereich der Kostenbeteiligung der Mieter die zulässigen Möglichkeiten bei Weitem nicht ausgeschöpft bzw. Maßstäbe angelegt, aufgrund derer eine Vergleichbarkeit mit Fremdmietverhältnissen nicht gegeben ist.

Ein weiterer Unterschied zur Fremdvermietung ergibt sich im Zusammenhang mit der Wertsicherungsvereinbarung. Während der Bw. für die Wohnung im 2.OG die vereinbarte Indexanpassung auch tatsächlich (mehrmals) fällig gestellt hat, wurde hinsichtlich des MV mit dem Sohn die Geltendmachung der vereinbarten Mietzinserhöhung über einen Zeitraum von fast zehn Jahren verabsäumt. Dies obwohl in dessen Mietvertrag der Basismonat für die Wertanpassung mit Februar 1984 angegeben wird, somit rd. 4 1/2 Jahre vor dem Beginn des MV liegt, und damit eine Wertanpassung noch wesentlich früher nahe liegend gewesen wäre. Die Tatsache, dass Wertsicherungsklauseln vereinbart wurden, deutet, entgegen der Ansicht

des Bw., für sich noch nicht auf eine Fremdüblichkeit des Vertrages hin. Vielmehr wird sie zu einem Indiz gegen eine solche Beurteilung, wenn die Zinsanpassungen, bei Vorliegen der Voraussetzungen - im Gegensatz zu Fremdmietverhältnissen -, tatsächlich nicht geltend gemacht werden.

Schlussendlich stellt auch die beim Mietvertrag mit dem Sohn G. vereinbarte Übernahme der Kosten der Mietvertragsvergebühr durch den Vermieter eine unübliche Abweichung gegenüber Fremdmietverträgen dar.

Insgesamt ergibt sich damit ein Gesamtbild des MV mit dem Sohn G., wie es in dieser Form unter wirtschaftlich agierenden Fremden nicht denkbar erscheint. Ein Vermieter, der, obwohl ein angemessener Mietzins frei vereinbar gewesen wäre, tatsächlich nicht einmal den durch § 16 Abs. 2 MRG beschränkten Mietzins vereinbart hat, der zudem die Möglichkeiten der Übertragung von Erhaltungskosten auf den Mieter nicht ausschöpft, anderseits aber dennoch nützliche Verbesserungen innerhalb des Mietgegenstandes, die zu einer Standardanhebung führen, erst nach Beginn des MV durchführt, ohne für eine angemessene Mitfinanzierung durch den Mieter zu sorgen, der nicht einmal die vereinbarten Wertsicherungen des Mietzinses einfordert und der auch noch die Mietvertragsgebühr für den Mieter übernimmt, lässt ein Streben nach Einkünftezielung eindeutig vermissen. Die vom FA gezogene Schlussfolgerung, das MV mangels Fremdüblichkeit aus den Einkunftsquellen des Bw. auszuscheiden, erweist sich somit aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates als gerechtfertigt.

ad b) zum MV mit dem Sohn E. in der C.-Straße:

Zwar legt der Vergleich mit dem im Jahr 1962 für die Wohnung im 2.OG nach § 16 Abs.2 MG mit 6,50 S/m<sup>2</sup> vereinbarten, freien Mietzins nahe, dass der im Jahr 1980 für die an den Sohn vermietete Wohnung festgelegten Zinshöhe von 8,50 S/m<sup>2</sup> ebenfalls eine freie Mietzinsvereinbarung zugrunde lag. Allerdings wurde dies durch das Ermittlungsverfahren letztlich nicht untermauert, sodass, dem Vorbringen des Bw. entsprechend, davon ausgegangen wird, dass dieses MV den Mietzinsbeschränkungen des MG unterworfen gewesen war.

Nach dem Inhalt des Mietvertrages war die Wohnung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses weder mit Bad noch mit WC ausgestattet. Anderseits waren die übrigen Wohnungen des Hauses bereits bei ihrer Vermietung in den 50iger/60iger Jahren des vergangenen Jahrhunderts jeweils zwar nicht mit einem Bad, wohl aber mit einem WC ausgestattet gewesen. Es ist daher davon auszugehen, dass dieser Standard auch für die an den Sohn

vermietete Wohnung im 1.OG gegeben war und die Wohnung somit zumindest dem Standard einer Kategorie C-Wohnung entsprochen hatte.

Nach der im Verfahren vorgelegten Mietzinsaufgliederung des Bw. wurde der im Mietvertrag mit 8,50 S/m<sup>2</sup> vereinbarte mtl. Hauptmietzins ab 1984 auf 9,80 S/m<sup>2</sup> valorisiert. Im Jahr 1988 wurde nach dieser Aufstellung der mtl. Hauptmietzins auf 1,-S/m<sup>2</sup> "umgestellt" und durch einen EVB gem. § 45 MRG von 12,50 S/m<sup>2</sup> (ab 1992 erhöht auf 14,-S/m<sup>2</sup>) ergänzt. Die Wohnungskategorie wird in dieser Übersicht mit "B" ausgewiesen.

Gem. § 16 Abs. 2 MRG betrug der höchstzulässige Mietzins für Wohnungen der Kategorie B ab 1.1.1982 16,50 S/m<sup>2</sup>, jener für die Kategorie C 11,- S/m<sup>2</sup>. Frühestens ab 1.3.1984 war die Valorisierung auf 18,30 S/m<sup>2</sup> (Kat. B) bzw. 12,20 S/m<sup>2</sup> (Kat. C), ab 1.12.1988 eine weitere Anpassung auf 20,20 S/m<sup>2</sup> (Kat. B) bzw. 13,40 S/m<sup>2</sup> (Kat. C) und ab 1.1.1992 auf 22,20 S/m<sup>2</sup> (Kat. B) bzw. 14,80 S/m<sup>2</sup> (Kat. C) wirksam.

Der Vergleich zeigt, dass für die Wohnung im 1.OG, für welche, da bei Vertragsabschluss noch die Bestimmungen des MG gegolten hatten, die Vereinbarung eines EVB nach § 45 MRG grundsätzlich zulässig war, offenbar ab der Mietzinsvalorisierung im Jahr 1988 ein aus Hauptmietzins + EVB bestehender Mietzins in Anlehnung an die Grenzen des MRG für Wohnungen der Kategorie B eingehoben wurde. Dies spricht dafür, dass diese Wohnung neben einem WC auch über ein Bad verfügte.

Beim Mietvertrag mit dem Sohn E. aus dem Jahr 1990 über die Wohnung im EG ging der Bw. nach dem Vorbringen im Verfahren davon aus, dass es sich ebenfalls um eine Wohnung der Ausstattungskategorie B handelte, für welche hinsichtlich des Hauptmietzinses die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses durch § 16 Abs. 2 MRG iVm. der Kundmachung, BGBI 563/1988 vorgegebene Obergrenze von 20,20 S/m<sup>2</sup> maßgeblich war.

Allerdings wurde, wie dargestellt, tatsächlich im Mietvertrag vom 18. Juni 1990 ein Hauptmietzins von nur 12,54 S/m<sup>2</sup> vereinbart, somit nicht einmal die für Wohnungen der Kategorie C zulässige Höhe erreicht und die für Wohnungen der Kategorie B gesetzlich vorgesehene Höchstgrenze sogar um rd. 38% unterschritten.

Der Inhalt des Mietvertrages vom 18. Juni 1990 bestätigt die Angaben des Bw. im Verfahren, wonach die Wohnung bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit einer Etagenheizung ausgestattet war (die Abgabenerklärung für 1990 weisen korrespondierend Instandsetzungskosten für die *Erweiterung* der Etagenheizung aus). Im Gegensatz zum Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung waren lt. Mietvertrag in der Wohnung sowohl eine Küche als auch Bad und WC vorhanden. In Verbindung mit den übrigen

---

Ausstattungsmerkmalen lag damit bereits bei Vertragsabschluss eindeutig eine Wohnung der Ausstattungskategorie A vor, für welche der valorisierte, höchstzulässige Hauptmietzins durch das BGBl 563/1988 ab 1.11.1988 mit 26,90 S/m<sup>2</sup> festgelegt worden war. Dieser Wert wurde mit dem Mietvertrag vom 18. Juni 1990 somit sogar um mehr als 53% unterschritten.

So wie beim MV mit dem Sohn G. im November 1988 stellte sich auch bei diesem Mietvertrag die Frage eines EVB nach § 45 MRG aufgrund des Neuabschlusses nach dem 1.1.1982 nicht. Dennoch hat der Bw. im Verfahren die Einhebung eines EVB ab Vertragsabschluss bekannt gegeben, durch welchen sich ein Mietzins (Hauptmietzins + EVB) von 13,50 S/m<sup>2</sup> (ab 1992 von 15,- S/m<sup>2</sup>) errechnet. Dies entspricht exakt jener Miethöhe, wie sie für die Wohnung im 1.OG angegeben wurde. In Berücksichtigung der Unzulässigkeit einer EVB-Einhebung für dieses Mietverhältnis wurde damit allerdings lediglich die für Wohnungen der Kategorie C gesetzlich zulässige Zinshöhe erreicht bzw. leicht überschritten. Abgesehen von der Tatsache, dass sich bei Summierung beider Werte mit 13,50 S/m<sup>2</sup> von Beginn an ein Wert ergibt, der vom Inhalt des Mietvertrages abweicht, wird der gesetzlich beschränkte Höchstmietzins der Kategorien A und B somit in jedem Fall bei Weitem nicht erreicht.

Nach der mietrechtlichen Judikatur führt die Zumietung einer weiteren selbständigen Wohnung zum Zwecke des Zusammenschlusses mit einer bereits angemieteten Wohnung zu einer Novation des bisherigen MV, das rechtlich mit der dazu gemieteten Wohnung eine Einheit bildet, somit nunmehr beide Wohnungen umfasst. Maßgeblich für die Kategoriezuordnung ist in diesem Fall die Gesamtausstattung beider Wohnungen im Zeitpunkt der Novation. War mit der Zusammenlegung eine Kategorieanhebung verbunden, bestimmt sich der zulässige Mietzins nach § 16 Abs.1 Z 4 MRG, ist also in angemessener Höhe frei vereinbar, wenn das im Rahmen des neuen Mietverhältnisses geschaffene Bestandobjekt zumindest über die Ausstattungsmerkmale der Kategorie B verfügt und eine Gesamtnutzfläche von mehr als 130 m<sup>2</sup> aufweist, sofern die Vermietung innerhalb von sechs Monaten nach Räumung durch den Vormieter erfolgt (vgl. MietSlg 36.595 und 39.339).

Für die Wohnung im 1.OG trat durch die Zusammenlegung mit der EG-Wohnung im Jahr 1990 zweifellos eine Kategorieanhebung, nicht nur auf B sondern vielmehr auf A ein (vgl. Werbungskosten 1990/ Erweiterung der Etagenheizung). Da beide Wohnungen nach der Aktenlage über eine Nutzfläche von je 67,8 m<sup>2</sup> verfügten, war zudem auch das Größenmerkmal erfüllt.

Nach dem mit der Aktenlage übereinstimmenden Vorbringen des Bw. war die im Jahr 1990 an den Sohn E. vermietete EG-Wohnung bis zur Betriebsaufgabe am 31.12.1989 als Magazin für

seinen Gewerbebetrieb angemietet worden. Zuletzt hatte der Bw. in der Gewinnermittlung seines Gewerbebetriebes für 1989 Kosten für Büro- und Magazinmiete im Haus in der C.-Straße geltend gemacht. Am 16. Jänner 1990 hatte der Bw. das FA ersucht, ihm „zufolge der Auflösung seiner Betriebe“ künftig die Post an seine Adresse in der C.-Straße zuzustellen. Am 5. Februar 1990 hatte er in einer weiteren Eingabe an das FA darauf verwiesen, dass die im Zusammenhang mit seinen Betrieben angefallenen Büroarbeiten nunmehr abgeschlossen seien und daher seine Zustelladresse künftig an seiner Wohnadresse in der M.-Gasse liege. Im Haus in der C.-Straße würden weiterhin schriftliche Betriebsunterlagen gelagert.

Die ab 1. Juni 1990 wirksame Vermietung an den Sohn erfolgte unter diesen Umständen eindeutig innerhalb der durch § 16 Abs. 1 Z. 4 MRG vorgegebenen Frist. Auch im Mietvertrag vom Juni 1990 wäre daher eine freie Mietzinsvereinbarung in angemessener Höhe zulässig gewesen.

Somit war bezüglich dieses Mietverhältnisses ebenfalls die Angemessenheit des vereinbarten Mietzinses im Fremdvergleich zu klären, wobei als Maßstab der Zustand der Wohnung nach der Zusammenlegung heranzuziehen ist. Das Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, der Zustand der Wohnung nach der Benutzung als Magazin für den Gewerbebetrieb des Bw. hätte eine Vermietung für Wohnzwecke am freien Markt ausgeschlossen, ist daher nicht Ziel führend. Zudem steht es im Widerspruch zum Inhalt des Mietvertrages vom Juni 1990, nach welchem nicht nur Küche, Bad und WC vorhanden gewesen waren, sondern der die Ausstattung der Wohnung insgesamt als gut und ihre Brauchbarkeit sogar als sehr gut bezeichnet .

Die Überlegungen des Bw. bezüglich einer Vermietung an zwei verschiedene Fremdmietner zu unterschiedlichen Zeitpunkten gehen ebenfalls ins Leere, weil auch bei einem Fremdvergleich davon auszugehen ist, dass ein und der selbe Fremdmietner Interesse am Zumieten der zweiten Wohnung hat, um durch eine Wohnungszusammenlegung eine entsprechend größere Nutzfläche für sich zu erlangen. Ein Fremdvergleich hat von der Überlegung auszugehen, zu welchen Bedingungen ein fremder Mieter die zusammengelegte Kategorie A-Wohnung gemietet bzw. der Vermieter diese an einen Fremden vermietet hätte.

Doch selbst ohne die Zusammenlegung mit der Wohnung im 1.OG war die im Jahr 1990 an den Sohn E. vermietete Wohnung im EG nach dem Inhalt des Mietvertrages der Kategorie A zuzuordnen und wäre zu einem angemessenen freien Zins vermietbar gewesen.

Auch zu dieser Wohnung erscheint in Hinblick auf die fehlenden Werbungskosten für die Mietersuche in der Abgabenerklärung des Bw. für 1990 - im Gegensatz zu jenen bei

Fremdvermietung in den Jahren 1991 und 1994 (bzw. 1998 und 2000 zum Mietobjekt in der M.-Gasse) – im Übrigen nicht glaubhaft, dass der Bw. tatsächlich ernsthaft bemüht war, die Wohnung vor der Vermietung an seinen Sohn als selbständige Einheit fremd zu vermieten, zumal im 1. Halbjahr 1990 bereits die Arbeiten für die Wohnungszusammenlegung im Gange waren, wie einer Eingabe des Sohnes E. an das EVU vom August 1990 zu entnehmen ist. Demnach war die Zusammenlegung der beiden Wohnungen spätestens am 16. Juni 1990 abgeschlossen gewesen.

Wie ausgeführt, bildet nach der Literatur bei Ermittlung der angemessenen Höhe des frei zu vereinbarenden Hauptmietzinses der gesetzliche Kategoriemietzins für derartige Wohnungen ( $26,90 \text{ S/m}^2$ ) – bzw. ab Geltung des 3.WRÄndG auch der Richtwertzins - grundsätzlich eine Untergrenze. Darüber hinaus sind auch für die vereinigte Kategorie A-Wohnung in der C.-Straße Vergleiche mit den übrigen, vom Bw. mit Fremdmietern frei vereinbarten Mietzinsen anzustellen. Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, dass sich aufgrund der anders gelagerten, zeitlichen Situation entsprechend andere Indexanpassungen ergeben.

Aufgrund der zeitlichen und örtlichen Nähe bietet sich als Vergleichspreis für die an den Sohn E. vermietete Gesamtwohnung ab Juni 1990 zunächst die ab 1991 als Geschäftsraum fremd vermietete, zweite EG-Wohnung im Haus des Bw. in der C.-Straße an. Dabei ist neben der unterschiedlichen Nutzungsart auf den beträchtlichen Größenunterschied ( $135 \text{ m}^2 : 67,8 \text{ m}^2$ ), die uneinheitliche Geschosslage und den Unterschied in der Ausstattungskategorie (die zweite EG-Wohnung war aufgrund der fehlenden Etagenheizung als Kategorie B-Wohnung einzustufen) Bedacht zu nehmen.

Im März 1991 war, wie bereits ausgeführt, für die zweite EG-Wohnung als Geschäftsraum ein Hauptmietzins von  $54,67 \text{ S/m}^2$  frei vereinbart worden. Im März 1994 war sie für Wohnzwecke um einen als angemessen erachteten freien Mietzins von  $75,74 \text{ S/m}^2$  vermietet worden. Der gesetzliche Richtwertzins hätte im Vergleich dazu zu diesem Zeitpunkt  $69,50 \text{ S/m}^2$  betragen. Die Indexveränderung von 3,4 zwischen Juni 1990 und März 1991 ist vernachlässigbar, aus jener zwischen Juni 1990 und März 1994 ergibt sich – bezogen auf den Juni 1990 – ein indexbereinigter Mietzins von  $63,47 \text{ S/m}^2$  für die kleinere Kategorie B-Wohnung im EG des Hauses in der C.-Straße.

Damit hat der vom Sohn ab Juni 1990 vereinnahmte Nettomietzins (ohne BK aber inklusive der übrigen mietrechtlichen Zinsbestandteile) von  $16,20 \text{ S/m}^2$  nur einen Bruchteil des für die nach Größe und Ausstattung minderwertigere, zweite Erdgeschoßwohnung erzielten Mietentgeltes erreicht.

Es erübrigts sich unter diesen Umständen auf das Vorbringen des Bw. betreffend die exponierte Lärmsituation der Wohnung einzugehen, zumal diese für die zweite EG-Wohnung in gleicher Weise zutrifft. Im Übrigen wird hinsichtlich der Lärmbeeinträchtigung auf die Ausführungen zur Wohnung in der M.-Gasse verwiesen.

Ein Vergleich mit den beiden fremd vermieteten Kategorie A-Wohnungen des Bw. in der M.-Gasse, die auch in der Wohnungsgröße jener in der C.-Straße nach der Zusammenlegung durchaus ähnlich sind, ergibt nach Indexbereinigung - bezogen auf den Juni 1990 - 74,39 S/m<sup>2</sup> für die Wohnung im 2.OG des Hauses in der M.-Gasse und 67,20 S/m<sup>2</sup> für die im EG gelegene Wohnung (MV 1998).

Dass sich damit die aus dem MV mit dem Sohn E. vereinnahmte Nettomiete von 16,20 S/m<sup>2</sup> in keiner Weise als angemessen erweist, liegt auf der Hand. Eine andere Beurteilung aufgrund allfälliger Detailunterschiede im Ausstattungs- oder Erhaltungszustand ist auszuschließen, zumal, wie ausgeführt, als Vergleichsbasis vom Zustand der Wohnung bei Vermietung, somit nach erfolgter Zusammenlegung und den damit gleichzeitig durchgeführten Instandsetzungsarbeiten, heranzuziehen ist. Auch bei diesem Mietverhältnis liegt somit allein aufgrund der Höhe des Mietentgeltes die abgabenrechtlich erforderliche Fremdvergleichbarkeit nicht vor.

Bei der an den Sohn E. vermieteten Wohnung belegen ebenfalls neben der Mietzinshöhe weitere Vertragsinhalte die fehlende Fremdvergleichbarkeit des MV. Insbesondere gelten nach dem im Juni 1990 abgeschlossenen Mietvertrag hinsichtlich der vereinbarten Erhaltungs- und Haftungspflichten die selben Regelungen wie beim MV mit dem Sohn G. betreffend die Wohnung in der M.-Gasse. Der Mietvertrag aus dem Jahr 1981 sieht zur Erhaltungspflicht vergleichbare, an der Rechtslage des MG orientierte Regelungen vor.

Die Wohnungszusammenlegung führte in Bezug auf die ab 1981 gemieteten Räumlichkeiten zu einer Standardanhebung. Die angefallenen Aufwendungen gehören daher insoweit zum Verbesserungsaufwand i.S.d. § 4 MRG. Auch in diesem Fall ist eine Kostenbeteiligung des Mieters unterblieben.

Im Gegensatz zu den Fremdmietverhältnissen war im ersten MV mit dem Sohn E. im Jahr 1981 – ebenso wie in jenem mit der Gattin 1980 – ausdrücklich keine Wertsicherung des Entgeltes vereinbart worden. Der 1990 abgeschlossene Mietvertrag war zwar formell wertgesichert worden – und zwar, so wie beim Vertrag mit dem zweiten Sohn, unter Zugrundelegung eines veralteten Basismonates (Juli 1988), doch hatte der Bw. tatsächlich

eine Wertanpassung nach seinen Angaben im Verfahren, ebenfalls während der gesamten Laufzeit des MV nicht eingefordert.

Auch das MV mit dem Sohn E. hält demnach einem Fremdvergleich in keiner Weise stand und war somit ebenfalls aus dem Bereich der Einkünftezielung des Bw. auszuscheiden bzw. dessen Privatsphäre zuzuschreiben.

Als Konsequenz dieser Beurteilung waren auch sämtliche Aufwendungen, die der Bw. im Zusammenhang mit den beiden an die Söhne vermieteten Wohnungen getätigt hat, dem Privatbereich zuzuordnen und somit als freiwillige Zuwendung gem.

§ 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 Z.2 lit. a UStG 1972 weder bei der Einkommensbesteuerung noch beim Vorsteuerabzug zu berücksichtigen. Für die beiden MV ergeben sich damit die gleichen abgabenrechtlichen Konsequenzen wie sie der Bw. bei seiner eigenen Ehewohnung in der M.-Gasse bereits seit Jahren in seinen Abgabenerklärungen selbst zieht. Allerdings werden die mehrjährig nutzbaren Investitionen in der EG-Wohnung des Objektes in der M.-Gasse, wie etwa der Einbau der Etagenheizung, bei der späteren Fremdvermietung für die Dauer ihrer abgabenrechtlichen Restnutzung anteilig im Wege der AfA wiederum abzugsfähig sein.

ad c) Gebäude-AfA:

Die für das anhängige Verfahren maßgebliche Abschreibungsregelung ergibt sich aus § 9 Abs. 1 Z 6 EStG 1953 idF. des BGBI 202/1965 (EStG-Novelle 1965). Demnach bildete bei vor dem 1.1.1963 angeschafften, hergestellten oder unentgeltlich erworbenen Gebäuden, die zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften verwendet werden, der für den 1.1.1963 festgestellte Einheitswert oder auf Antrag jener Betrag, der zur Anschaffung oder Herstellung am 1.1.1963 aufgewendet werden hätte müssen (= fiktive Anschaffungs-/Herstellungskosten), die Bemessungsgrundlage für die AfA. Für alle zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bestimmung bereits zu Vermietungszwecken genutzten Gebäude war das eingeräumte Wahlrecht bei der Veranlagung 1964 auszuüben, sofern der zum 1.1.1963 geltende Einheitswert zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt war, andernfalls bei der ersten Einkommensteuerveranlagung nach der Bekanntgabe dieses Einheitswertes. Ein späterer Wechsel der AfA-Bemessungsgrundlage sollte damit auch für die außerbetrieblichen Einkunftsarten grundsätzlich ausgeschlossen sein.

Im EStG 1988 wurden die Regelungen über die Abschreibung im außerbetrieblichen Bereich in § 16 Abs. 1 Z. 8 mit zum Teil grundlegenden Änderungen normiert. Ebenso wie anlässlich der Neuregelung in den Vorgängergesetzen war damit jedoch nach der VwGH-Judikatur nicht die

Möglichkeit eines späteren Wechsels der AfA-Bemessungsgrundlage verbunden (VwGH 17.9.1969, 706/69, Slg. 3952 F bzw. 18.7.2001, 98/13/0003).

Die fiktiven Anschaffungskosten sind in der Regel durch ein Sachverständigengutachten glaubhaft zu machen. Sie entsprechen üblicherweise dem gemeinen Wert zum maßgeblichen Zeitpunkt.

Durch das EStG 1988 wurde erstmals eine gesetzliche Vermutung für die Nutzungsdauer von Gebäuden, die der Vermietung und Verpachtung dienen, geschaffen. Demnach ist ab der Veranlagung 1989 für derartige Gebäude von einem jährlichen AfA-Satz von 1,5% der Bemessungsgrundlage auszugehen, sofern nicht der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer erbracht wird (§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988). Der neue AfA-Satz gilt auch für Gebäude, die zum 1.1.1989 bereits zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften verwendet wurden und selbst dann, wenn bis dahin ein höherer AfA-Satz in Abzug gebracht worden war, sofern nicht eine kürzere Nutzungsdauer durch ein Sachverständigengutachten über den Bauzustand des Gebäudes nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wird. Eine Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage war mit dieser Gesetzesänderung ebenso wenig verbunden wie ein neues Wahlrecht für die AfA-Berechnung (§ 114 Abs.4 EStG 1988). Grundsätzlich ist daher auch für Gebäude, die vor 1989 bereits zu Vermietungszwecken genutzt wurden, der neue AfA-Satz von 1,5% auf die bisherige Bemessungsgrundlage anzuwenden.

Die Schätzung der Nutzungsdauer obliegt im Allgemeinen dem Abgabepflichtigen (bzw. einem von ihm beauftragten SV). Die Behörde darf davon abweichen, wenn sich die Schätzung als unzutreffend erweist. Von einer einmal gewählten Nutzungsdauer kann nur wegen Änderung der Nutzung abgegangen werden, oder wenn die Schätzung auf einem Irrtum beruht (VwGH 24.6.2003, 99/14/0015)

Eine AfA ist generell nur solange möglich, als die maßgebliche Bemessungsgrundlage, linear verteilt über die Nutzungsdauer, rechnerisch noch nicht zur Gänze abgeschrieben wurde. Weder können vergessene Abschreibungen in einem späteren Jahr nachgeholt, noch darf insgesamt mehr als 100% der Bemessungsgrundlage abgeschrieben werden. Dies gilt bei der Abschreibung vom Einheitswert ebenso wie bei der Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten.

Der Bw. hat seine beiden Mietobjekte im Jahr 1931 erworben, und zwar jenes in der M.-Gasse im Erbweg bzw. jenes in der C.-Straße durch Kauf. Er nutzt beide Objekte seit ihrem Erwerb für Vermietungszwecke. Für die AfA-Berechnung kommen daher die oa. Bestimmungen zur Anwendung.

Für das Gebäude in der C.-Straße war der Erstbescheid über die Feststellung des Einheitswertes zum 1.1.1963 im Jahr 1965 ergangen. Die Rechtskraft war durch eine Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion (FLD) für Steiermark vom 18. Mai 1968 eingetreten. Das Datum des korrespondierenden Einheitswert-Bescheides zum Objekt in der M.-Gasse ist nicht aktenkundig. Unmittelbar nach der Berufungsentscheidung der FLD Steiermark, hatte der Bw. am 31.5.1968 in einer Eingabe an das FA auf seinen am 31.5.1966 gestellten Antrag auf Berechnung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten "gemäß § 9 (1) 6 a EStG 1967" bei der Veranlagung 1965 und den dazu ergangenen Bescheid vom 3.4.1967 verwiesen. Die beiden dem damaligen Antrag beigeschlossenen Sachverständigungsgutachten betreffend die Miethäuser des Bw. in der M.-Gasse und der C.-Straße stammen vom 28.4.1966. Darin heißt es ausdrücklich: "Die Schätzung des Anschaffungswertes zum 1.1.1963 wird zum Zwecke der jährlichen Abschreibung vorgenommen". Das FA hat bei der Veranlagung 1965 zweifelsfrei als AfA-Bemessungsgrundlage nicht den Einheitswert der Gebäude zum 1.1.1963 herangezogen.

Wenn auch der fristgerechte Antrag auf Berechnung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten selbst nicht aktenkundig ist, so erscheint es unter den gegebenen Umständen unbedenklich, davon auszugehen, dass ein derartiger Antrag szt. tatsächlich rechtzeitig im Sinne der EStG-Novelle 1965 gestellt worden war. Der klar formulierte Zweck der beiden Gutachten i.V.m. dem dargestellten zeitlichen Ablauf und dem Inhalt des Veranlagungsbescheides 1965 lassen diesen Schluss mit hinreichender Sicherheit zu.

Der Sachverständige hatte in den vorgelegten Gutachten für das Gebäude in der M.-Gasse fiktive Anschaffungskosten von S 1.376.858,- errechnet (guter Erhaltungszustand, generalsaniert, laufende Instandhaltungsmaßnahmen durchgeführt, gute, moderne Ausstattung), für jenes in der C.-Straße solche von S 1.322.000,- (guter Erhaltungszustand, notwendige Instandsetzungen laufend durchgeführt, mittelgute Ausstattung). Zudem hatte er für beide Gebäude eine weitere 50jährige volle Nutzbarkeit bestätigt.

Das FA war den Ansätzen des SV allerdings – entgegen dem Vorbringen des Bw. im lfd. Verfahren - offensichtlich nicht gefolgt. Die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 1965 vom 5. April 1967 lautet: "Der Verkehrswert des Gebäudes in der M.-Gasse wurde mit S 456.000,- geschätzt und hievon die jährliche AfA von S 5.630,- errechnet (Restnutzungsdauer 81 Jahre), der Verkehrswert des Mietwohngrundstückes C.-Straße wurde mit S 379.860,- angenommen, die jährliche AfA beträgt S 5.190,- (Restnutzungsdauer 73 Jahre)".

Im verfahrensgegenständlichen Vorlageantrag begeht der Bw. die Beibehaltung der vom FA im Veranlagungsbescheid für 1965 vom 5.4.1967 gewählten Ansätze mit dem Hinweis, dass dieser Bescheid nach wie vor im Rechtsbestand ist.

Zwar sind die Gründe für das seinerzeitige Abweichen des FA von den Werten des SV-Gutachtens im laufenden Verfahren nicht hervorgekommen, doch wird durch die Jahrzehntelange Übernahme dieser Werte in die Abgabenerklärungen des Bw. und nicht zuletzt durch das nunmehrige Berufungsbegehren zum Ausdruck gebracht, dass der vom Gutachten abweichende Ansatz der Abgabenbehörde bei der Veranlagung 1965 auch die Anerkennung des Bw. gefunden hat. Die Erstbehörde hat ebenfalls keine Umstände vorgebracht, die diese Ansätze widerlegen. Im anhängigen Verfahren konnten daher die im Veranlagungsbescheid 1965 angeführten Werte unbedenklich übernommen werden. Demnach ist die lineare Abschreibung für das Gebäude in der M.-Gasse mit jährlich 5.630,- S, das entspricht einem AfA-Satz von 1,24%, bzw. für jenes in der C.-Straße mit jährlich 5.190,- S, das sind 1,37% der Bemessungsgrundlage, vorzunehmen.

Anlässlich der BP für 1981--1983 hatte das FA die jährlichen AfA-Beträge aus dem Veranlagungsbescheid 1965 übernommen, war allerdings bei der Bemessungsgrundlage wiederum auf die Einheitswerte zum 1.1.1963 zurückgegangen. Damit hätte das FA rechnerisch AfA-Sätze von 3,61% bzw. 4,16% zugelassen, deren Annahme durch die Aktenlage in keiner Weise begründet erscheint.

Nach einer Aufstellung im Handakt des damaligen Prüfers hatte der Bw. in seinen Abgabenerklärungen 1981-1983 bis zur BP für beide Gebäude höhere AfA-Beträge in Abzug gebracht. Die näheren Umstände konnten durch das ggstl. Verfahren allerdings nicht mehr geklärt werden. Insbesondere war nicht feststellbar, von welcher Bemessungsgrundlage diese Beträge errechnet worden waren, ob sich diese AfA ausschließlich auf die bei der Veranlagung 1965 festgestellte Basis bezieht oder, ob darin allenfalls auch danach angefallene Kosten enthalten sind, und wie lange diese Beträge in Abzug gebracht worden waren.

Bei den BP für 1985-1987 bzw. für 1989-1991 war die Gebäude-AfA kein Thema gewesen. Nach den Unterlagen hatte der Bw. für die Prüfungsjahre jeweils die im Veranlagungsbescheid 1965 ausgewiesenen AfA-Beträge in Abzug gebracht. In gleicher Weise tat er dies nach der Aktenlage in den Abgabenerklärungen ab 1988. Unter diesen Umständen erscheint es unbedenklich, davon auszugehen, dass zumindest seit 1981 jährlich jeweils die bei der Veranlagung für 1965 festgelegten AfA-Beträge als Werbungskosten der beiden Mietobjekte zum Abzug gekommen sind. Selbst wenn bis dahin die bei der BP für 1981-1983

korrigierten höheren Werte abgezogen worden sein sollten (im Zuge der BP für 1992-1994 waren diese Beträge mit insgesamt 143.820,- S für das Gebäude in der M.-Gasse bzw. 122.757,- S für jenes in der C.-Straße angenommen worden), war die maßgebliche Bemessungsgrundlage, nämlich jene fiktiven Anschaffungskosten, die im Veranlagungsbescheid für 1965 als "Verkehrswert" der Gebäude bezeichnet worden waren, bis zum verfahrensrelevanten Zeitraum 1992-1994 keinesfalls bereits zur Gänze abgeschrieben.

Die oben dargestellte Änderung der Rechtslage ab 1989 (grundsätzlich jährliche Gebäude-AfA von 1,5% bei Vermietung) bleibt im anhängigen Verfahren ohne Auswirkung. Das FA hatte im Veranlagungsbescheid 1965 die vom SV errechnete Restnutzungsdauer von jeweils 50 Jahren auf 81 bzw. 73 Jahre verlängert. Da dieser Bescheid nach wie vor im Rechtsbestand ist, ist davon auszugehen, dass der Bw. bei der Veranlagung 1965 auch die Verlängerung der Nutzungsdauer durch das FA ohne Rechtsmittel akzeptiert hatte. In der Folge hatte er, wie ausgeführt, die im damaligen Verfahren von der Abgabenbehörde angenommenen Werte jährlich bei der Ermittlung seiner Vermietungseinkünfte zum Ansatz gebracht (zumindest seit der BP für 1981-1983). Weder hat sich seither die Nutzungsart der beiden Gebäude geändert, noch gibt es Anhaltspunkte für einen Irrtum der Behörde bei der seinerzeitigen Ermittlung der Nutzungsdauer. Die Tatsache, dass damit jährlich geringere AfA-Beträge in Abzug gebracht werden als nach der Rechtslage seit 1989 zulässig, ist nicht zu beanstanden, da nach der VwGH-Judikatur in einem derartigen Fall dem Gesichtspunkt der Bewertungsstetigkeit der Vorrang einzuräumen ist (VwGH 99/14/0015, 24.6.2003).

Nach der dargestellten Sach- und Rechtslage war demnach, entgegen der Ansicht des FA, die Vornahme der Abschreibung für beide Mietobjekte des Bw. mit den in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen Beträgen im Verfahrenszeitraum zulässig, allerdings beschränkt auf jenes Flächenausmaß, das der Fremdvermietung diente. Für das Gebäude in der M.-Gasse ergibt sich dadurch eine jährliche AfA von 1.798,- S, für jenes in der C.-Straße eine solche von 3.552,- S. In diesem Punkt war der Berufung somit teilweise stattzugeben.

Aufgrund der Gegenverrechnung mit den nach § 28 Abs.5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträgen ("Mietzinsrücklage"), wirkt sich die Berücksichtigung der AfA allerdings in den Jahren 1992 und 1993 nur auf die Höhe dieser steuerfreien Beträge aus (Verminderung im Ausmaß der als Werbungskosten zusätzlich berücksichtigten AfA), während die Höhe der steuerpflichtigen Vermietungseinkünfte in diesen Jahren unverändert bleibt.

Im Jahr 1994 hatte der Bw. keine neuen, steuerfreien Beträge nach § 28 Abs.5 EStG 1988 geltend gemacht. In seiner Einkommensteuererklärung hatte er zunächst für beide Mietshäuser die steuerfreien Beträge der Vorjahre im höchstmöglichen Ausmaß mit Instandsetzungskosten des Jahres 1994 verrechnet und sodann die bis zum 31.12.1994 nicht verrechenbaren Restbeträge freiwillig vorzeitig aufgelöst.

Im angefochtenen Bescheid war diese Vorgangsweise dem Grunde nach anerkannt worden, allerdings hatten sich aufgrund der Nichtanerkennung der beiden MV mit den Söhnen betragsmäßige Änderungen gegenüber den Abgabenerklärungen ergeben. Für das Gebäude in der M.-Gasse war es zur Nachversteuerung eines freiwillig vorzeitig aufgelösten Betrages in Höhe von 251.337,21 S gekommen. Beim Haus in der C.-Straße waren die gesamten steuerfreien Beträge der Vorjahre mit den Instandsetzungskosten des Jahres 1994 verrechenbar gewesen, sodass keine vorzeitige Auflösung erforderlich gewesen war.

Nach § 28 Abs.5 Z 4 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996, BGBl 201/1996 waren steuerfreie Beträge im neunten Jahr nach ihrer Bildung einkünfteerhöhend aufzulösen, wenn sie bis dahin nicht widmungsgemäß im Sinne des § 28 Abs.5 Z 3 verwendet worden waren. Eine freiwillige Auflösung vor dieser Zeit sah das Gesetz nicht vor (vgl. VfGH 14.6.1997, B 184/96, B 324/96; VwGH 27.8.2002, 99/14/0028 mit Verweis auf Literaturmeinungen, ua Quantschnigg-Schuch, ESt-Handbuch, TZ 72.2 zu § 28; weiters Doralt EStG Kommentar zu § 28, TZ 197 ua mit Verweis auf die EB zu § 116 Abs.5 EStG 1988).

Die in Abschnitt 7. der Durchführungsrichtlinien (RL) des BMF zur Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (AÖFV 269/1989) enthaltene Interpretation, nach welcher bei Nichtvorlage des in § 28 Abs.5 Z 2 EStG 1988 vorgesehenen Verzeichnisses, bereits gebildete, steuerfreie Beträge aufzulösen und damit ggfs. noch vor Ablauf der Neunjahresfrist nachzuversteuern sind, kommt im anhängigen Fall nicht zur Anwendung, da der Bw. durch die teilweise Verrechnung der in den Vorjahren gebildeten und bis zum 31.12.1993 noch nicht verrechneten, steuerfreien Beträge mit Instandsetzungsaufwendungen des Jahres 1994 klar zum Ausdruck gebracht hat, dass er die steuerfreien Beträge der Vorjahre grundsätzlich im höchstmöglichen Ausmaß verrechnen und nur den nicht verwertbaren Restbetrag vorzeitig auflösen möchte.

Unter diesen Umständen kann es dahingestellt bleiben, ob diese Nachversteuerungsregelung der RL, der grundsätzlich nicht die Funktion einer Begünstigungsbestimmung zukommt, aufgrund ihrer Wirkung im konkreten Anlassfall, unter dem Blickwinkel des § 117 BAO idF. des

BGBI. I 2002/97, eine vorzeitige Auflösung der steuerfreien Beträge im Jahr 1994 zulässig gemacht hätte.

Eine Möglichkeit zur Verrechnung steuerfreier Beträge mit Instandsetzungsaufwendungen anderer Mietobjekte desselben Abgabepflichtigen wurde erst mit dem StruktAnpG 1996 mit Wirkung ab der Veranlagung 1996 geschaffen (§ 116 Abs.5 Z.2 lit. d EStG 1988). Sie bestand daher im Verfahrenszeitraum noch nicht.

Die im Erstbescheid zugelassene vorzeitige Auflösung der nach § 28 Abs.5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträge erfolgte somit nicht gesetzeskonform und war deshalb mit der ggsl. Berufungsentscheidung rückgängig zu machen.

Für das Gebäude in der M.-Gasse verbleibt daher, unter Berücksichtigung der durch den o.a. AfA-Abzug bedingten, geänderten, steuerfreien Beträge (1992 65.009,03 S bzw. 1993 103.005,14 S) zum 31.12.1994 ein steuerfreier Restbetrag nach § 28 Abs.5 EStG 1988 von 247.381,21 S zur Gegenverrechnung bzw. steuerpflichtigen Auflösung in den Folgejahren. Im Jahr 1994 betragen die zu versteuernden Mieteinkünfte aus diesem Objekt somit 125.144,- S (lfd. Ergebnis 1994 lt. BP-Berechnungen abzüglich anteiliger AfA).

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Gebäude in der C.-Straße ergeben sich für die Jahre 1992 und 1993 aufgrund des oa. AfA-Abzuges steuerfreie Beträge gem. § 28 Abs.5 EStG 1988 von 2.200,17 S bzw. 60.881,16 S, die 1994 zur Gänze mit Instandsetzungsaufwendungen zu verrechnen sind. Aus dem vom Bw. in der Abgabenerklärung 1994 mit 302.078,64 S angegebenen Instandsetzungsaufwand waren allerdings aufgrund der Nichtanerkennung des MV mit dem Sohn E. die darin enthaltenen Kosten für einen Fensteraustausch im 1.OG der Wohnung des Sohnes (Rechnung vom 21.4.1994) in Höhe von 11.500,- S auszuscheiden. Nach Abzug der steuerfreien Beträge aus 1992 und 1993 in Höhe von insgesamt 63.081,16 S verblieb somit ein Instandsetzungsaufwand von 227.497,- S, der mit 1/10 in den Werbungskosten für 1994 Berücksichtigung findet. Nach Abzug der AfA mit 3.552,- S ergibt sich damit für das Gebäude in der C.-Straße ein Werbungskostenüberschuss von 29.551,83 S für 1994.

d) Außergewöhnliche Belastung:

Dem Berufungsbegehren auf Berücksichtigung von Kosten einer notwendigen Diätverpflegung neben jenen wegen dauernder Minderung der Erwerbsfähigkeit des Bw. infolge Behinderung (beide bestätigt durch das zuständige Gesundheitsamt), jeweils im Ausmaß der gesetzlich (§ 35 Abs.3 EStG 1988) bzw. durch Verordnung (BGBl. 675/1988) vorgesehenen

Pauschalbeträge, wurde bereits im Zuge der BVE entsprochen. Der unabhängige Finanzsenat bestätigt diese Entscheidung des FA.

Hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 ergeben sich damit gegenüber der BVE keine Änderungen in der Höhe des zu versteuernden Einkommens. Die aus den stattgebenden Entscheidungen resultierenden Auswirkungen für 1994 sind der Beilage zu entnehmen.

Graz, 8. Juni 2004