



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch OJE, vom 3. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Franz Zaussinger, vom 12. September 2003 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001, Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 1997, 1998, 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 wird zu Ungunsten des Abgabepflichtigen abgeändert.  
Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der Bescheidbegründung zu entnehmen und bilden einen Teil des Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Gemeinschaft eines Zinshauses in Wien 1190, bestehend aus den beiden jeweils zur Hälfte an dem Grundstück beteiligten Miteigentümern Dkfm. J und A C. F.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung, deren Gegenstand die Umsatzsteuer sowie die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 beinhaltet hatte und in deren Rahmen u. a. das Vorliegen eines einem Fremdvergleich nicht standhaltenden Mietvertrages zwischen nahen Angehörigen festgestellt worden war, erließ das Finanzamt auf Grundlage des Prüfungsberichts vom 28. August 2003 (=PB) Bescheide, mit denen u. a. die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO sowie der Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1997 wieder

aufgenommen, die Umsatzsteuern jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 festgesetzt und die aus dem Zinshaus erzielten Einkünfte jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 abgeändert wurden. Auf die Berufung gegen die Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 folgte die Stellungnahme der Bp, zu der sich der steuerliche Vertreter mit seinem Schreiben vom 15. Dezember 2004 äußerte. Im Zuge des mündlichen Erörterungstermins vom 14. Juni 2005 erklärte der steuerliche Vertreter seinen Verzicht auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat. Zu dem Schreiben des steuerlichen Vertreters (samt Beilagen) vom 5. Oktober 2005 folgte das Schreiben des Finanzamts vom 19. Oktober 2005 mit der Erklärung, auf die Abgabe einer diesbezüglichen Stellungnahme zu verzichten. Bezuglich des in weiterer Folge beim UFS per @mail eingelangten (dem steuerlichen Vertreter auch in Form eines mit 10. März 2006 datierten Vorhalts des UFS zugestellten) Antrags des Finanzamts vom 10. März 2006 auf Abänderung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 mit der Begründung, die Mietzinsrücklage zum 1. Jänner 1994 unrichtig übertragen zu haben, weshalb S 28.811 nicht aufgelöst worden seien, teilte der steuerliche Vertreter dem UFS mit Schreiben vom 28. März 2006 mit: "Die Änderung der Mietzinsrücklage 1994 ist laut Angaben der Hausverwaltung in Ordnung. Wir schließen uns damit den Ausführungen ihres Schreibens an.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

- **Nichtanerkennung des Mietverhältnisses**

In der Tz 12 PB verneinte die Bp den Bestand des Mietverhältnisses betreffend der Wohnung top Nr. 12 im zweiten Obergeschoß des in Rede stehenden Zinshauses in abgabenrechtlicher Hinsicht nach Zitierung der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2001, 98/14/0137, und 29. Mai 1996, 92/13/0301, im Wesentlichen mit der Begründung, dass das Bestandobjekt ursprünglich über eine Fläche von rd. 57 m<sup>2</sup>, bestehend aus zwei Zimmern, Küche, Vorzimmer und WC verfügt habe; der mit der damaligen Vermieterin (Oma der Mieterin) vereinbarte Mietzins habe S 848,93 betragen. Seit dem 1. Juli 1994 sei die Wohnung an B F, verh. I, vermietet; mit dem Bestandvertrag wurde die Erhöhung des Mietzinses ab Zeitpunkt des Eintritts der Mieterin in das Berufsleben um S 500 vereinbart. Die Mieterin habe sich seit der Geburt des ersten Kindes (5. September 1995) bis zum 31. August 2000 durchgehend in Karenz befunden bzw. habe Sondernotstandshilfe

---

bezogen, der Ehegatte habe ein Gehalt von der Firma A-GmbH bis 30. Juni 1999 bzw. von der B-AG ab dem 1. Juli 1999 bezogen.

Die Erben der am 12. Dezember 1996 verstorbenen Vermieterin seien der leibliche Sohn und dessen Gattin (Eltern der Mieterin). Anfang des Jahres 1997, als die Tochter das zweite Kind erwartet habe, hätten die Eigentümer einen Antrag auf bauliche Änderung (Dachgeschoß-Ausbau) eingereicht. Infolge Angliederung dieses Dachgeschoßausbaus durch Herstellen eines Stiegenlaufes der Wohnung top Nr. 12 sei die Wohnung der Tochter um 5 m<sup>2</sup> im zweiten Stock und um rund 146 m<sup>2</sup> (exklusive 17,75 m<sup>2</sup> Terrasse) im Dachgeschoss auf insgesamt rund 208 m<sup>2</sup> vergrößert worden, verfüge über einen Vorraum, eine Küche, einen Wohnraum und ein WC im zweiten Stock bzw. über einen Vorraum, eine Diele, einen Abstellraum, vier Zimmer, einen Schrankraum sowie zwei Bäder mit WCs im Dachgeschoß. Nach der Geburt des dritten Kindes sei die nunmehr vergrößerte Wohnung im April 1999 der Baupolizei als fertig gemeldet worden. In der Folge sei die "neue" Wohnung eingerichtet und in Verwendung genommen worden.

Unbestritten sei, dass die Bw. für den erhöhten Platzbedarf ihrer Tochter Vorsorge treffen wollte. Am 17. April 1998 habe die Mieterin niederschriftlich zu Protokoll gegeben, dass die Wohnungserrichtung durch Dachbodenausbau für sie erfolge und eine Fremdvermietung nicht geplant sei. Im Zuge der UVA-Prüfung sei gegenüber der Prüferin eine voraussichtliche Nettomiete von S 13.000 angegeben worden.

Ab Februar 1999 "sollte" die Mieterin laut Vereinbarung mit der Hausverwaltung vom 23. Februar 1999 eine Miete von netto S 10.800 zahlen (lt. Vereinbarung für eine Gesamtfläche von 160 m<sup>2</sup>); diese Mieterhöhung sei beim Finanzamt für Gebühren nicht angezeigt worden, die sich ergebende Gebühr sei nicht entrichtet worden. Die Hausverwaltung habe den Bankeinzug hinsichtlich der neuen Miete, Betriebskosten und Umsatzsteuer entsprechend angepasst; allerdings seien nach wenigen Monaten alle eingezogenen Mietbeträge an die Tochter mit dem Hinweis in den Aufzeichnungen, es seien nur Betriebskosten und Umsatzsteuer zu kassieren, zurückbezahlt worden.

Vor der "Mieterhöhung" sei ein Betrag zwischen rund S 2.033 und rund S 2.081 pro Monat mittels automatischen Zahlungseinzug vom Konto der Tochter vereinnahmt worden. Nach der Mieterhöhung habe die Hausverwaltung den Bankeinzug auf S 14.927,76 pro Monat angepasst und den Einziehungsauftrag - nach Klarstellung des "Nichtinkassos" - nur für Betriebskosten in Höhe von rund S 2.900 und Umsatzsteuer von der Miete S 1.080 (insgesamt sohin rund S 3.980) herabgesetzt; die Verrechnung der Differenz (nicht kassierte Miete) sei mit dem Konto des Hauseigentümers erfolgt.

Hinsichtlich der Bezahlung der Miete habe die Bp mehrfach die Vorlage eines Nachweises über den Geldfluss verlangt; die Stellungnahmen des steuerlichen Vertreters und der

Hausverwaltung seien in die Richtung gegangen: Das sei "privat" zwischen Eltern und Tochter.

In der Schlussbesprechung habe der Steuerberater erstmals die Möglichkeit des Vorliegens eines Darlehens der Eltern vorgebracht. Von Seiten der Vertreter der Bw. sei immer wieder angeführt worden: Eine tatsächliche Bezahlung des Mietzinses sei nicht notwendig, es reiche die "Versteuerung der Einnahmen", damit ein steuerlich anerkanntes Mietverhältnis vorliege. Unter Berücksichtigung der finanziellen Lage der Mieterin in den Jahren ihrer Karent sei es menschlich durchaus verständlich, dass die Eltern ihrer Tochter hinsichtlich der Bezahlung "entgegenkommen". Dass diese Vorgangsweise einem Fremdvergleich aber nicht standhalte, sei auch aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. November 2000, 95/13/0004, 12. September 1996, 94/15/0019, und (zur Nichtentrichtung:) 27. Mai 1987, 84/13/0221 ersichtlich.

Bezüglich der Höhe des Mietzinses brachte die Bp vor, dem von der Bw. nach Abschluss der Prüfung erhobenen Einwand, demzufolge die 208,3 m<sup>2</sup> (die der Bauplan aufweise und die nach Baufertigstellung vom Architekten bestätigt worden seien) insofern unrichtig seien, als die Wohnflächen mit einer Höhe unter 1,5 m nicht zu zählen seien und die richtige Fläche der Wohnung nur 160 m<sup>2</sup> betrüge, bei Berichterstellung Rechnung getragen zu haben; die insgesamt rund 10,3 m<sup>2</sup> seien zwar aus der Wohnfläche (für den Vergleich hinsichtlich der Höhe der Miete), aber nicht aus der Gesamtnutzfläche ausgeschieden worden.

Die Unangemessenheit der Miete von netto S 54,54 (für 198 m<sup>2</sup>) für einen neu errichteten Dachbodenausbau erkannte die Bp in dem Umstand, dass vergleichsweise der Mieter der nicht "neu errichteten" Wohnung top 4 bei Einzug im Jahr 1999 - bei noch größerer Lärmbelästigung in 1. Stock - eine m<sup>2</sup> Miete von netto S 57 zu bezahlen habe. (Liege die Wohnungsgröße unter 130 m<sup>2</sup>, sei der Begriff der mietrechtlichen Normwohnung auf diese top 4 anwendbar und der Richtwert - damals S 55 - heranzuziehen). Aus der Höhe sei die Nichtanwendung von Abschlägen für die top Nr. 4 zu ersehen.

Für die Wohnung der Tochter mit einer Fläche von 198 m<sup>2</sup> bzw. 208 m<sup>2</sup> habe die Hausverwaltung (unter Heranziehung des Richtwertes nach dem RWG, das nur für Wohnungen bis 130 m<sup>2</sup> Aussagen treffe,) eine m<sup>2</sup>-Miete von netto S 67,50 als "absolut angemessen" bezeichnet; selbst unter Ansatz dieses (nicht anzuwendenden) Richtwertes "wäre" die Miete um rund 24 % höher als die bisher in der Hauptmietzins- und Eigentümerabrechnung gegenüber den Eltern ausgebuchte (weil nicht kassierte) Miete der Tochter.

Die Bp habe die aus dem Immobilienpreisspiegel 1999 (der Wirtschaftskammer Österreich, Bundesinnung der Immobilentreuhänder und Vermögenstreuhänder) mit Stichtag 31. August 1998 erhobene m<sup>2</sup>-Miete bei guter Lage und Wohnungsgröße von mehr als 70 m<sup>2</sup> mit

einem Wert von durchschnittlich rund S 80 netto sowohl dem steuerlichen Vertreter, als auch der Vertretung der Hausverwaltung vorgehalten. Hätten diese den Zins aber nur als "überhaupt nicht vergleichbar" bezeichnet, da das Gebäude in einem sehr schlechten Zustand sei, es liege an einer Kreuzung von zwei stark befahrenen Straßen..., so könne diesem die Bp insofern nicht folgen, als ein etwa zur gleichen Zeit neu eingezogener Mieter auf top 4 - im "Altbestand" - S 57 pro m<sup>2</sup> zu zahlen gehabt habe; wohl "wären" von einem fremden Mieter für den neu errichteten Dachgeschoßausbau jedenfalls höhere Mietzinse pro m<sup>2</sup> zu erzielen gewesen.

Unter der Tz 13 PB wurde die "Umsatz-Minderung" in folgender Form dargestellt:

"a)	Aufgrund der steuerlichen Nichtanerkennung des Mietverhältnisses mit der Tochter sind die Umsätze wie folgt zu mindern:				
	brutto lt. Mieterkonto	ab 2/1999	2000	2001	1.HJ 2002
	brutto lt. Mieterkonto	156.665,49	181.930,82	175.935,70	6.670,28
b)	Die steuerpflichtigen Umsätze werden von der BP wie folgt ermittelt:				
	Umsätze lt. Erkl.	1999	2000	2001	1.HJ 2002
	Minderung lt. Pkt a)	-142.423,17	-165.391,65	-159.941,55	-6.063,89
	Umsatz lt. BP	665.642,82	721.822,73	699.371,86	15.402,83
	davon unecht befreit	-282.770,00	-290.732,00	-291.456,00	0,00
	steuerpflichtige Umsätze	382.872,82	431.090,73	407.915,86	15.402,83
	davon zu 20 %	98.625,56	103.364,28	82.296,12	3.836,36
	bzw. zu 10 %	284.247,26	327.726,45	325.619,74	11.566,47
					12.919,99

Unter der Tz 14 PB wurden die "abziehbaren Vorsteuern" in folgender Form festgestellt:

"a )	Am 26. Dezember 1997 sei eine Überweisung an die Fa. M unter Inanspruchnahme des Skontos getätigt worden. Die Vorsteuer sei allerdings vom Rechnungsbetrag geltend gemacht worden und werde von der BP nunmehr um S 267,54 korrigiert.				
b)	Vorsteuern aus Aufwendungen, die die Wohnung der Hauseigentümer betreffen, könnten nicht geltend gemacht werden:				
	1999	Therme T 3		n.a. Vorst.	326,20
	2001	Therme Fam. F		n.a. Vorst.	349,20
c)	Die Vorsteuern, die aus den Umbaukosten für die Wohnung der Tochter (Nichtanerkennung des Mietverhältnisses siehe Tz 12) geltend gemacht worden seien, würden ausgeschieden:				
	bisher erfasst als	Vorsteuer aus			
		Instandsetzung	Instandhaltung	n.a. Vorsteuern	
	1997:	172.400,00		172.400,00	
	1998:	433.353,68	1.420,20	434.773,88	
	1999:	79.498,52	1.374,33	80.872,85	
d)	Die Nutzflächen würden von der BP wie folgt ermittelt:				

	bis Ende Jänner 1999:		in m <sup>2</sup> Kürzung in Prozent:			
	Gesamtnutzfläche lt. Hausverw.:		1.426,61			
	Nutzfläche Bank		521,58	36,56%		
	Hauseigentümer Wohnung top 2a u. 3		124,57	8,73%		
	top 12 (Tochter)		57,36	-----		
	Ausmaß der Vorsteuerkürzung:			45,29%		
	ab Feber 1999:		in m <sup>2</sup> Kürzung in Prozent:			
	Gesamtnutzfläche lt. Hausverw.:		1.577,55	(Vergrößerung um 150,94 m <sup>2</sup> )		
	Nutzfläche Bank		521,58	33,06%		
	Hauseigentümer Wohnung top 2a u. 3		124,57	7,90%		
	top 12 (Tochter)		208,30	13,20%		
	Ausmaß der Vorsteuerkürzung:			54,16%		
e)	Neuberechnung der Vorsteuerkürzung für unecht befreiten Umsatz und Eigenanteil:					
	Vorsteuern aus		1997	1998	Jän.99	
	Instandsetzung		102.896,21	432,00		
	Betriebskosten		24.103,14	17.000,06	1.928,28	
	allgem. Instandhaltung		1.548,72	1.596,67		
	Basis für Kürzung		128.548,07	19.028,73	1.928,28	
	Kürzung lt. Pkt d)		45,29%	45,29%	45,29%	
	in ATS		58.219,42	8.618,11	873,32	
	davon entfällt auf die Bank:		46.997,17	6.956,90	704,98	
	Vorsteuern aus	ab 2/1999	2000	2001	1.HJ 2002	2. HJ 2002
	Instandsetzung	5.203,12			EURO	EURO
	Betriebskosten	21.990,57	19.224,12	21.584,12	lt. den abgegebenen UVAs	
	allgem. Instandhaltung	1.993,37	5.739,68	3.694,50		
	Basis für Kürzung	29.187,06	24.963,80	25.278,71	1.553,38	2.486,81
	Kürzung lt. Pkt d)	54,16%	54,16%	54,16%	54,16%	54,16%
	in ATS	15.807,71	13.520,39	13.690,95	841,31	1.346,86
	davon entfällt auf die Bank:	9.649,24	8.253,03	8.357,14		
		1997	1998	1999	2000	2001
	Vorsteuerkürzung lt. Bp	58.219,42	8.618,11	16.681,03	13.520,39	13.690,95
	Vorsteuerkürzung lt. Erkl.	10.916,25	9.065,67	12.658,88	9.137,91	18.065,79
f)	Die abziehbaren Vorsteuern lt. BP würden wie folgt errechnet:					
		1997	1998	1999	2000	2001
	Vorsteuern lt. Erkl.	288.750,64	451.263,24	119.225	47.495,60	43.919,71
	Kürzung lt. Hausverwaltung	10.916,25	9.065,67	Extra-Kennzahl	9.137,91	18.065,79
	VSt. bisher (vor Kürzg)	299.666,89	460.328,91	119.225,67	56.633,51	61.985,50
	- Korrektur für Skonto	-267,54				
	- n.a. Vorst. aus Kosten der Hauseigentümer			- 326,20		-349,20
	- n.a. Vorst. aus Umbau Wohnung f. Tochter	- 172.400,00	-434.773,88	-80.872,85		
	- n.a. Vorst aus Neuberechnung Kürzung	- 58.219,42	- 8.618,11	- 16.681,03	-	-13.690,95
	abziehbare Vorst lt Bp	68.779,93	16.936,92	21.345,59	43.113,12	47.945,35

			1. Halbj. 2002	2. Halbj. 2002	
Vorsteuern lt. UVA's		1.553,38		2.486,81	
- Kürzung aus Neuberechnung		- 841,31		- 1.346,86	
abziehbare VSt. lt. BP		712,07		1.139,95	

Mit der Berufung bestritt der steuerliche Vertreter der Bw. die Richtigkeit der Ausführungen in der Tz 12 PB - nach Zitierung der RZ 1130 der Einkommensteuerrichtlinien - im Wesentlichen mit der Begründung:

Dem Publizitätsprinzip sei entsprochen, wenn über das Mietverhältnis ein Mietvertrag existiere. Dieser am 1. Juli 1994 abgeschlossene und beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ordnungsgemäß angezeigte Mietvertrag "*müsste der Finanzbehörde bekannt sein*", werde doch im Betriebsprüfungsbericht darauf Bezug genommen. Des Weiteren existiere ein der Finanzbehörde ebenfalls vorgelegtes Schriftstück, in welchem die weitere Gültigkeit des alten Mietvertrages unter Berücksichtigung der Änderungen normiert sei. Die Nichtanzeige der Erhöhung der Miete beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern habe keinen Einfluss auf die ertragsteuerrechtliche Würdigung des Mietverhältnisses. Da die Publizität des Mietverhältnisses auf Grund des vorhandenen Mietvertrages gewährleistet sei, sei den gesetzlichen Bestimmungen Rechnung getragen worden.

Als Beweis für das Vorliegen eines Vertrages mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt nannte der steuerliche Vertreter den der Behörde vorliegenden Mietvertrag mit der Begründung, bei diesem handle es sich um einen Standardmietvertrag, der alle relevanten Punkte - den Mietgegenstand, die Mietzeit und die Kündigungsmodalitäten, die Wertsicherung, die Erhaltungspflicht, die Benützung, die Untervermietungsrechte und noch weitere Punkte - regle. Der in RZ 1208 geforderten Normierung der Modalitäten der Vergütung von Eigenleistungen bei Beendigung des Mietverhältnisses sei insofern Rechnung getragen worden, als die Investitionen des Mieters - sofern diese grundsätzlich zu einer Standardanhebung im Sinne des § 9 MRG geführt hätten - gemäß § 10 MRG für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses - von welcher Seite auch immer - unter Berücksichtigung entsprechender Amortisationszeiträume vom Vermieter oder einem Nachmieter abzugelten seien.

Was den Fremdvergleich anbelangt, betrage die Größe der Wohnung laut Plan 208 m<sup>2</sup>. Die Hausverwaltung habe für die Berechnung der für die Vermietung relevanten Flächen pauschal 25 % von der Gesamtfläche abgezogen. Die Grundlage für die Berechnung eines solchen Abzuges basiere auf § 53 Abs. 5 BewG, in dem ausdrücklich normiert werde, dass „... Räume oder Teile von Räumen, die weniger als 150 cm hoch sind, sowie Treppen, Stiegenhäuser, Gänge, offene Balkone und Terrassen, bei der Berechnung der „nutzbaren Fläche“ nicht einzubeziehen sind.“ Diese Norm werde auch im Rahmen der Vermietung von

Bestandsobjekten nicht nur im Bereich des MRG angewendet, dementsprechend werde ein Mietzins nur auf Basis der „nutzbaren Fläche“ verrechnet. Die Norm werde für die Berechnung des Mietzinses und der anteiligen Betriebskosten als Grundlage genommen. Auf Eckharter, Hauswirth, Mainhart, Rollwagen, "Die Nutzfläche im Wohnrecht" werde verwiesen.

Eine gleiche Vorgangsweise werde im Rahmen der Erstellung von Nutzwertgutachten im Bereich des WEG vorgenommen. Die Höhe (25 %) sei seinerzeit vom Immobilienexperten Mag. O.W. ermittelt worden. Die von der Finanzbehörde angenommenen 10,3 m<sup>2</sup> Abzug würden bei weitem nicht der Realität entsprechen, was insofern verwundere, als eine Besichtigung der Räumlichkeiten stattgefunden habe. Festzuhalten sei, dass eine familienfremde Person nach denselben Kriterien „*vorgegangen wäre und die Wohnungsgröße daher mit ca. 160m<sup>2</sup> angenommen hätte*“.

Der Argumentation der Finanzverwaltung, derzufolge die Höhe der Miete mit S 54,54 für einen neu errichteten Dachbodenausbau sicher nicht angemessen sei, da ein Mieter in dem nicht neu errichteten Top 4 eine Nettomiete von S 57 pro m<sup>2</sup> zahle, hielt die Bw. in der Berufung entgegen:

1.	Die Höhe des entsprechenden Mietzinses sei noch durch die Richtwertabschläge determiniert. Abgesehen davon, dass die Ursprungskategorie nicht Kategorie A gewesen sei, könnten noch Abschläge für Lärmbeeinträchtigung - 20%, nicht vorhandenen Lift 4 % ab dem 2. Stock, Dachschrägen - 10 %; Fläche größer als 130 m <sup>2</sup> -5% etc. angesetzt werden.
2.	Die unrichtige Ermittlung der von der Finanzbehörde eingesetzten Wohnfläche sei schlüssig nachvollzogen worden.
3.	Der Mieter habe Eigenleistungen in beträchtlicher Höhe "geleistet".
4.	Der Vergleich der Finanzbehörde mit Top 4 gehe ins Leere, da diese Wohneinheit renoviert und teilweise möbliert vermietet worden sei und werde;
5.	Die mietrechtlichen Richtwerte für eine Wohnung in dieser Kategorie würden S 55/m <sup>2</sup> betragen.

An Eigenleistungen der Familie I, die alleine die angesetzte Miete rechtfertigen würden, nannte die Bw. umfangreiche Sanierungsarbeiten „in der alten Wohnung“, wie beispielsweise Installation einer Zentralheizung (davor sei ein Ölofen für die gesamte Wohnung vorhanden gewesen); Trennen von Küche und Bad, Sanierung der gesamten elektrischen Leitungen (diese hätten nicht mehr den gesetzlichen Bestimmungen entsprochen), Einleitung einer 380-Volt-Leitung, Einrichtung eines FI-Verteilers, Sanierung der Fenster und Türen, Bodensanierung in der Küche, des Bades und des Vorraumes, etc., etc.....; die bei ca. S 500.000 gelegenen Investitionskosten seien teilweise nach wie vor kreditfinanziert.

Von den von der Familie I selbst durchgeführten Arbeiten entfielen an Leistungen bezüglich des Dachbodenausbaus (Investitionssumme ca. S 1.000.000) Teile des Trockenausbaus (S 250.000) sowie Vorarbeiten zu den Baumeisterarbeiten in Höhe von S 350.000, zu denen die Entrümpelung des Dachbodens, das teilweise Abtragen der Dachbodenpflasterung und

Beschüttung (sowie deren Entsorgung), das Abreißen von Zwischenmauern, das Abschlagen von losem Verputz und der Abtransport des angefallenen Materials, diverse Verputzarbeiten sowie die Mitarbeit bei diversen Professionisten gehörten.

An auf die Wohnung entfallende Leistungen der letztzitierten Familie nannte der steuerliche Vertreter das komplette Grundieren, Feinverputzen und Ausmalen der neuen Wohnung (ca. S 200.000); die Verfliesung der Nassräume (ca. S 100.000,- inkl. Material); die Bezahlung der Beleuchtungskörper zur Gänze; den Ausbau, die Entnagelung samt Putz des alten Parkettbodens (Wert S 20.000) und die Abschlussreinigung der kompletten Wohnung und der Fenster, um die Wohnung bezugsfertig, d.h. vermietfähig zu machen (S 15.000).

Im Anschluss an die o. a. Beschreibungen der o. a. Leistungen der Familie I bemerkte der steuerliche Vertreter in der Berufung, diverse Kostenvoranschläge vorlegen zu können.

Zum Richtwert verwies der steuerliche Vertreter auf die der Berufung beigelegte Kopie einer Tabelle aus der österreichischen Immobilienzeitung und konterte dem möglichen Einwand der Finanzbehörde "*die Tabelle gilt für Wohnungen zwischen 30 und 130 m<sup>2</sup>*", im Wesentlichen, dass man sich bei der Besichtigung auch davon, dass von einer Wohnung im obersten Stockwerk eines Hauses ohne Lift mit Blick in einen Innenhof an einer lärmenden Straße auszugehen sei, überzeugen habe können. Der Ansatz der Richtwerte sei daher jedenfalls gerechtfertigt, auch wenn die Wohnung mehr als die angegebenen 130 m<sup>2</sup> habe. Die von der Finanzbehörde angesetzte (S 80,00 pro m<sup>2</sup> mal 198 m<sup>2</sup>, daher also S 15.840) Miete sei als Basis für den Fremdvergleich untauglich.

Selbst bei Ausgang von S 80 pro m<sup>2</sup> halte die angesetzte Miete auf Grund der oben angeführten Eigenleistungen jedenfalls einem Fremdvergleich stand; dazu seien auch die Einkommensteuerrichtlinien RZ 1209 zu sehen.

Zur Frage des Nachweises des Zahlungsflusses nahm der steuerliche Vertreter auf die in der Anlage zu dem Schreiben befindliche "Aufstellung von klar ersichtlichen Mietzahlungen" Bezug, erklärte, die restlichen Mieten seien bar geflossen, und brachte, was die Rückleitung der Miete der ersten Monate anbelangt, vor, dass Fr: I auf Grund ihrer finanziellen Situation (Hausfrau und Mutter) nicht in der Lage gewesen sei, die Miete von ihrem Konto zu begleichen. Da Hr. I über das entsprechende Einkommen verfüge, sei ein Großteil der Miete vom Ehegatten bezahlt worden bzw. werde bezahlt. Mit dieser Aufstellung werde daher der RZ 1209 erster Satz Rechnung getragen.

Auf der Seite 7, Absatz 1 der Berufung hielt der steuerliche Vertreter der Finanzbehörde vor, mit der Unterstellung, die Miete sei gar nicht geflossen, außer Acht zu lassen, dass dies die finanzielle Potenz der Hausinhabung bei weitem überschritten „*hätte. Es wäre für die Hausgemeinschaft gar nicht möglich gewesen, auf die Mietzahlung zu verzichten, "sei die Bw. doch so kaum in der Lage, das Haus ordentlich in Schuss zu halten. „Auch davon hätte man*

nach Besichtigung der Liegenschaft überzeugt sein müssen. Die Frage nach dem Zahlungsfluss erscheint daher eigentlich beinahe obsolet“.

Des Weiteren bestritt der steuerliche Vertreter die Richtigkeit der Ausführung im PB „Unbestritten ist, dass die Abgabepflichtigen für den erhöhten Platzbedarf ihrer Tochter Vorsorge treffen wollten“ und führte als Begründung für den Dachbodenausbau ins Treffen: Der alte Dachstuhl sei stark sanierungsbedürftig gewesen und „hätte inkl. Dach erneuert werden müssen“. Erst dadurch sei man auf die Idee, den Dachboden auszubauen, gekommen. Die Vorsorge für erhöhten Platzbedarf werde aus der Aussage, dass der Wohnungsausbau für die Tochter erfolge und an eine Fremdvermietung nicht gedacht sei, gefolgt. Der Aus- bzw. Umbau eines Objekts nach den Wünschen des Mieters sei durchaus üblich und habe mit der Unterstützung eines Familienangehörigen nichts zu tun. Als Beispiel dafür nannte der steuerliche Vertreter seine Kanzlei.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt die Bp dem steuerlichen Vertreter im gegenständlichen Punkt vor, die Themen a) Notwendigkeit der Überprüfung der Fremdüblichkeit des in Rede stehenden Mietverhältnisses sowie b) Liebhabereivermutung, wenn nicht binnen 20 Jahren ein Totalgewinn aus der Bewirtschaftung der neu geschaffenen Wohnung entstehe, mehrmals gegenüber dem Steuerberater angesprochen sowie den Nachweis der Einhaltung der fremdüblichen Bedingungen, vor allem den Nachweis der Bezahlung mehrfach - nicht nur beim steuerlichen Vertreter, sondern auch bei der Hausverwaltung - abverlangt zu haben. Bei der Wohnungsbegehung habe der steuerliche Vertreter nachdrücklich gebeten, man möge doch auf die Besichtigung der „*Intimräume der Tochter der Hauseigentümer*“ (gemeint seien dabei das Elternschlafzimmer, die drei Kinderzimmer, die beiden Bäder usw. im Dachgeschoss) verzichten, die im 2. Stock liegende Küche und Wohnzimmer „sollten doch reichen.“ Um dem steuerlichen Vertreter entgegenzukommen, sei seiner Bitte entsprochen worden.

Zur Wohnungsgröße sei der Bp neu, dass ein Abschlag für die Ermittlung des Einheitswertes die tatsächliche Nutzfläche ändere. Dem pauschalen Abschlag von 25 % der Fläche vermöge die BP nicht zu folgen; im BP-Bericht sei die Fläche von 208,3 m<sup>2</sup> um die Raumteile, die geringer als 150 cm hoch seien, bereits auf 198 m<sup>2</sup> korrigiert worden.

Laut gutachtlicher Stellungnahme vom Hausverwalter Dr. O.W., die der Bp vom steuerlichen Vertreter vor der Schlussbesprechung übergeben worden sei, sei die Miethöhe unter Heranziehung des Richtwertes nach dem RWG (das nur für Wohnungen bis 130 m<sup>2</sup> Aussagen treffe) und „unter Berücksichtigung der Lage des Objektes, das Nichtvorhandensein eines Aufzuges, das Vorhandensein von schrägen Dachflächen,... die m<sup>2</sup>-Miete von netto 567,50 (für die Top 12) als ‚absolut angemessen‘ anzusehen“. Selbst dieser vom steuerlichen

Vertreter beigebrachte Wert "wäre" rd. 24 % höher als die bisher in der Hauptmietzinsabrechnung ausgebuchte Miete.

Bezüglich des Vergleichs der Wohnung top 12 mit jener der Top 4 zitierte die Bp aus den Mietverträgen für die Top 4, in denen explizit angeführt sei, "dass *die Lage der Wohnung besser als die durchschnittliche Lage einer Wohnung nach § 2 Abs.3 Richtwertgesetz ist, weil zentrale Lage gegeben ist und ein Teil des Bestandsobjekts auf Kosten der Hausinhabung in einen tadellosen Zustand versetzt wurde.*" und fügte dem hinzu, dass der steuerliche Vertreter keine Gründe dafür, dass die Lage im 2. Stock schlechter sei, angeführt habe. Eine Inventarliste über mitvermietete Einrichtungsgegenstände sei dem Mietvertrag nicht beigelegt worden; auch sei kein Entgelt für die Vermietung von Einrichtungsgegenständen angegeben worden.

Unter dem Punkt „Zum Mietvertrag, Ergänzung des Mietvertrages“ hielt die Bp dem steuerlichen Vertreter vor, dass der Zeitpunkt (des Eintritts der Mieterin in das Berufsleben), ab dem die Miete laut Mietvertrag vom 1. Juli 1994 um S 500 erhöht werde, der 1. Oktober 1994 gewesen sei. Entgegen dem Vertrag sei die höhere Miete niemals kassiert worden. Die Ergänzung des Mietvertrages klassifiziere die nach Umbau und Erweiterung „neu geschaffene“ Wohnung Top 12 als ein Bestandsobjekt der Kategorie A. Auch die bereits oben erwähnte gutachtliche Stellungnahme des Hausverwalters führe aus: Die Vermieter hätten eine Kategorieanhebung auf „A“ vorgenommen.

Unter dem Punkt "Anrechnung der Investitionen auf das Mietentgelt" nahm die Bp Bezug auf die Ergänzung des Mietvertrages, die davon spreche, dass „*seitens der Hausinhabung ... das bisherige Bestandsobjekt Top Nr. 12 wesentlich unter Einbeziehung bzw. Ausbau des ursprünglichen Dachbodens (teilweise) erweitert wurde*“. Darin fehle jeglicher Hinweis, dass vom Mieter Investitionen zu tragen seien; es gebe auch keinerlei Hinweis bzw. Regelung bezüglich einer Gegenverrechnung der Miete. Im Fremdvergleich sei eine solche Regelung (Anrechnung auf die Miete), die nun vom steuerlichen Vertreter vorgebracht worden sei, in aller Regel im Mietvertrag fixiert.

Die vom steuerlichen Vertreter aufgezählten, umfangreichen Eigenleistungen (Investitionssumme von ca. S 1.000.000) seien teilweise auch in Rechnungen von befugten Professionisten angeführt, die im Prüfungszeitraum von den Hauseigentümern bezahlt worden seien.

In allen anderen im Jahr 1999 abgeschlossenen Mietverträgen sei angeführt worden: Bauliche Veränderungen des Bestandgegenstandes seien ... nur nach schriftlicher Genehmigung des Vermieters gestattet, diese seien ausschließlich von befugten Gewerbsleuten nach dem Stand der Technik vorzunehmen. Andere Mietverträge würden auch ein Aufrechnungsverbot von Gegenforderungen gegen den Mietzins beinhalten.

Trotz der Angabe des steuerlichen Vertreters, der Kredit für die Investitionskosten (vor Umbau, also vor 1997) von rd. S 500.000 für die „alte Top 12“ würde auch im Jahre 2003 noch rückgezahlt werden, habe eine Abbuchung von Kreditraten auf den vorgelegten Kontoauszügen nicht gefunden werden können.

Betreffend der Bezahlung der Miete habe die Bp wiederholt den Zahlungsnachweis abverlangt und in der Folge den fehlenden Zahlungsnachweis beanstandet. Im Zuge der Berufung seien für die Jahre 1999 bis 2001 Kopien von Kontoauszügen mit **Barabhebungen** vom Girokonto des Schwiegersohnes vorgelegt worden, der laut Berufung den Großteil der Miete bezahle (BK und USt würden vom Konto der Fr. I eingezogen): Es seien

- für 1999: anstelle von elf Miete-Zahlungen über insgesamt ausgebuchte S 114.498 sechs **Barabhebungen** über insgesamt S 60.900;
- für 2000: anstelle von zwölf Miete-Zahlungen über insgesamt ausgebuchte S 133.911 fünf **Barabhebungen** über insgesamt S 58.000;
- für 2001: anstelle von zwölf Miete-Zahlungen über insgesamt ausgebuchte S 129.600 eine **Barabhebung** über S 12.500 belegt.

Zu einer Zeit, als die Gattin lediglich Karenzgeld bezogen habe und davon noch die Betriebskosten und USt für die Wohnung beglichen habe, seien an Eigenerlägen S 17.000 am 5. Januar 2000 und S 14.000 am 28. März 2000 getätigten worden. Laut den Ausführungen des steuerlichen Vertreters „sollten“ alle sonst noch fehlenden Zahlungen (, deren Abhebungen von dem vorgelegten Konto aber nicht ersichtlich seien), bar erfolgt sein.

Weiters bezeichnete die Bp die vom steuerlichen Vertreter angeführte Fremdüblichkeit der Vorgangsweise, zuerst die Miete mittels Bankeinzug zu kassieren und diese Beträge nach wenigen Monaten zurückzubezahlen, damit der Ehegatte der Mieterin die Beträge an die Hauseigentümer bar entrichte, als fraglich und hielt dem Verweis des steuerlichen Vertreters auf die EStRL RZ 1209 und dessen Schluss, der „Fremdvergleich wäre in allen Punkten erfüllt“, die RZ 1209 der EStRL entgegen, welche laute (geänderte RZ gem. Erlass des BMF vom 28. Dezember 2001, GZ 06 0104/11-IV/6/01): *Unregelmäßige Mietzinszahlungen bzw. Stunden der Forderungen über einen längeren Zeitraum führen zur Versagung der steuerlichen Anerkennung (VwGH 27. Mai 1987, 84/13/0221); geringfügige Zahlungsrückstände sind jedoch unbeachtlich (VwGH 16. Februar 1988, 87/14/0036, betreffend einmonatigen Mietzinsrückstand). Eine Fremdunüblichkeit liegt auch bei fehlendem Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages sowie der Übernahme von Zahlungsverpflichtungen des Vermieters (z.B. Betriebskosten, Abgabenforderungen, Versicherungen) an Stelle der Zahlung von Mietentgelten (VwGH 24. Februar 1999, 96/13/0201) bzw. auch dann vor, wenn bei einer Fremdvermietung Mietentgelte erzielt werden könnten, die jene, die von nahen*

---

Angehörigen bezahlt werden, um ein Mehrfaches übersteigen (VwGH 12. September 1996, 94/15/0019).

Abschließend hielt die Bp. dem steuerlichen Vertreter vor, die Gründe für die Annahme einer Restnutzungsdauer von zehn Jahren betreffend der neu hergestellten Dachgeschosswohnung im Zuge der Bp nicht aufklären haben zu können.

Mit der zur obigen Stellungnahme der Bp ergangenen Gegenäußerung vom 15. Dezember 2004 bestätigte der steuerliche Vertreter, dass über die Einhaltung der fremdüblichen Bedingungen und des Nachweises der Bezahlung der Miete während der durchgeführten Betriebsprüfung gesprochen worden sei, und fügte u. a. hinzu: Die Standpunkte der Bw. in diesem Bereich seien auch in mündlicher Art und Weise klar dargelegt worden, ohne dass die Prüfungsorgane mit einem Wort den Umstand, dass es sich hierbei um eine sine qua non- Bedingung handle, geäußert hätten. Vielmehr sei über Detailfragen aller Art gesprochen worden, die aber erst bei Anerkennung des Mietverhältnisses Relevanz bekommen; über diese Punkte habe es Diskussionen gegeben.

Was die Wohnung anbelangt, sei eine Besichtigung dieser Räume möglich, wenn sie der Wahrheitsfindung dienlich sei. Die Nutzfläche sei im Bewertungsrecht und im Mietrechtsgesetz definiert. Bei einer Durchschnittsgröße eines erwachsenen Österreichers von mehr als 1,50 m seien diese Flächen nicht uneingeschränkt nutzbar. Müssen auch Hängekästen eine bestimmte Höhe aufweisen, so könnten derartige Schrägen erfahrungsgemäß nicht einmal für Einbaukästen genutzt werden, weshalb eine Miete für diese Flächen weder von der Tochter, noch von irgendeiner anderen Person zu erzielen sei. *"Ein Mieter hätte ausgezeichnete Chancen, die Miethöhe bei der Schlichtungsstelle reduziert zu bekommen"*.

Als Begründung für die Fremdüblichkeit der Miethöhe führte der steuerliche Vertreter zu dem in der Stellungnahme thematisierten Kriterium der Relation der Fremdmieten zu von nahen Angehörigen zu bezahlenden Mieten ins Treffen, dass in dem in der Stellungnahme angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes als Mehrfaches das 2- bis 4-fache angeführt sei, verwies auf die Randzahl 1233 EStRL, wo von 10-20 % Miethöhe die Rede sei, bezeichnete es als unverständlich, warum sich die Finanz weigere, den Umstand, dass diese Wohnung nicht teurer und schon gar nicht um ein Mehrfaches zu vermieten sei, anzuerkennen, und erklärte: Selbst wenn zwischen dem Richtwert von S 67,50 eine Differenz zu den S 54,54 bestehe, sei diese Differenz im Rahmen des Fremdvergleiches unerheblich.

Zur Ausführung der Finanzbehörde *"... als die in der Hauptmietzinsabrechnung ausgebuchte Miete ..."* brachte der steuerliche Vertreter vor, dass eine Hauptmietzinsabrechnung eine Fiktivrechnung unter der Vornahme von Zu- und Abschlägen sei, verwies für weitere Details auf § 20 MRG, bestritt die Relevanz der Hauptmietzinsabrechnung in dieser Diskussion, bezeichnete (den Umstand), dass von einer Ausbuchung von Mieten gesprochen werde, wenn

nach Erachten der Bw. uneinbringliche Forderungen ausgebucht würden, als irreführend und erklärte, die Mieten seien in die Überschussrechnung aufgenommen und versteuert worden. Betreffend des Wohnungsvergleichs der top Nr. 4 und 12 führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass es sich bei dem Satz "*die Lage der Wohnung ist besser als die durchschnittliche Lage einer Wohnung nach § 2 Richtwertgesetz weil ...*" um einen Standardsatz in Mietverträgen handle, der hier jeglicher Relevanz entbehre. Befinde sich die Wohnung an der Kreuzung von zwei Hauptverkehrsstraßen, nach Nordwesten gelegen, extrem umbaut und daher finster, in einem stark renovierungsbedürftigen Haus ohne Lift, so handle es sich diesbezüglich um verifizierbare Tatsachen, welche unabhängig von etwaigen Standardsätzen im Mietvertrag vorliegen. Der steuerliche Vertreter sei der Meinung gewesen, es sei offensichtlich, dass eine in einem Haus ohne Lift, südseitig gelegene und daher sonnige Wohnung im 1. Stock eine höhere Quadratmetermiete als die oben beschriebene Wohnung im Dachgeschoß erzielen könne. Dies sei hiermit nachgeholt.

Zum Mietvertrag und zur Ergänzung des Mietvertrages verwies der steuerliche Vertreter auf das Gutachten des Dr. O.W.

Unter Bezugnahme auf die Kompensation der Investitionen mit dem Mietentgelt merkte der steuerliche Vertreter zur Ausführung der Finanzbehörde "... *darin fehlt ... in aller Regel im Mietvertrag fixiert ...*" an, dass eine Gegenverrechnung der Miete mit der hier zu behandelnden Thematik nichts zu tun habe. Das "Kompensationsverbot bedeute": Der zu bezahlende Mietzins könne nicht deshalb zurückbehalten werden, weil der Vermieter etwas schulde (Ausmalen der Mieträumlichkeiten nach Wasserrohrbruch u. ä.). Führe die Finanzbehörde aus, dass eine solche Regelung in der Regel im Mietvertrag fixiert sei, so möge sie vorbringen, woher sie dieses Wissen beziehe, da es jeglicher Expertenmeinung widerspreche.

Weiters bestritt der steuerliche Vertreter die Erheblichkeit der Ausführung der Finanzbehörde "nur nach schriftlicher Genehmigung..." für die rechtliche Beurteilung und brachte zu den von der Finanzbehörde angesprochenen Kontoauszügen vor, dass es sich bei diesen naturgemäß um das Konto des Schwiegersohns handle, weshalb die Auszüge der Finanzbehörde natürlich nicht zur Gänze vorliegen würden.

Bezüglich der Bezahlung der Miete wiederholte der steuerliche Vertreter unter Verweis auf die Berufung, dass "*es für die Hausinhabung gar nicht möglich gewesen wäre*", den Umbau selbst zu finanzieren, und behauptete: Müssten in aller Regel Steuerpflichtige bei diversen Betriebsprüfungen nachweisen, wovon sie den Lebensunterhalt bestritten hätten, so sei es in diesem einen Fall offensichtlich genau umgekehrt.

Dkfm. F beziehe eine Pension in Höhe von nicht einmal € 9.000 pro Jahr (KZ 245); seine Gattin beziehe Einnahmen in der Höhe von € 5.000 bis € 6.000 pro Jahr. Zur Ausführung, man

---

habe für die Tochter Wohnraum schaffen wollen, möge die Finanzbehörde klarstellen, wie denn das finanziert werden sollte.

Auch das schon während der Prüfung mehrmals angeführte Faktum, dass die Entstehung der Wohnung lediglich ein Nebenprodukt einer seit Jahren anstehenden Dacherneuerung gewesen sei, negiere die Behörde beharrlich. Ein Gutteil der Mietzahlung sei nachgewiesen worden; für die restlichen Zahlungen würden alle Beteiligten eidesstattlich erklären, dass diese Zahlungen geleistet worden seien.

Wider die analoge Anwendung des von der Finanzbehörde zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1987, 84/13/0221, auf den der Berufung zugrunde liegenden Sachverhalt brachte der steuerliche Vertreter nach Zitat des Satzes (aus dem Erkenntnis) "*Wird Untermietzins, dessen Nichtentrichtung den Vermieter zur Kündigung berechtigt ohne Sicherheit und zumindest jahrelang bis zum Ausmaß einer halben Million Schilling gestundet, liegt eine unübliche Vertragsentwicklung vor, die zum Versagen der steuerlichen Anerkennung des Vertrages führen kann.*" vor, dass es im vorliegenden Fall keine jahrelange Stundung gebe, von einer halben Million könne auch keine Rede sein. Dass es sich hierbei auch um eine Konjunktivformulierung handle, lasse die Auslegung zu, dass selbst wenn oben angesprochene Fakten so ausgeprägt seien, bei Vorhandensein aller anderen Voraussetzungen das Mietverhältnis anerkannt werde. Abgesehen davon, dass eine Fremdüblichkeit auch bei fehlendem Mietvertrag vorliege, gebe es im vorliegenden Fall einen Mietvertrag.

Des Weiteren bemerkte der steuerliche Vertreter, dass ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen dürfe, weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handle, und verwies auf RZ 1131 EStR, Absch. 5.

Im Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 14. Juni 2005 gab Rechtsanwalt Dr. O.W., nachdem der steuerliche Vertreter seinen Verzicht auf die Abhaltung der mit der Berufung beantragten mündlichen Berufungsverhandlung erklärt hatte, im Wesentlichen zu Protokoll, selbst in diesem Objekt bis 1966 gelebt zu haben und in unmittelbarer Nähe des Objekts zu leben, weshalb er aus eigener Wahrnehmung in der Lage sei, hinsichtlich der Wohnqualität des Objektes Aussagen zu treffen. Darüber hinaus lebe er in unmittelbarer Nähe des Objekts und könne daher Aussagen über die Verkehrs- und Lärmbeeinträchtigungen aus eigener Wahrnehmung treffen. Dies auch im Vergleich zu anderen Objekten in Bezug auf eine damalige in Verbindung stehende Mietzinsbildung. Seitens der Finanzbehörde seien konkret zur Beurteilung des Sachverhaltes zivilrechtliche Unterstellungen vorgenommen worden, die weder den tatsächlichen Normen des ABGB, geschweige denn den Normen des MRG

entsprechen würden. Die in diesem Zusammenhang getroffenen Annahmen der Behörde würden jeglicher Rechtsgrundlage entbehren.

Das Bestandobjekt unterliege zur Gänze den zwingenden Bestimmungen des MRG und damit der Mietzinsbildung, da auch bei Objekten über 130 m<sup>2</sup> die Mietzinsobergrenze durch die Angemessenheit im Gesetz definiert sei.

Was die Angemessenheit anbelangt, verwalte das Unternehmen hundert Häuser unterschiedlichster Qualität und Baujahre. In einem neu errichteten Gebäude gehobener Qualität (mit Lift, Zentrale Warmwasseraufbereitung und Garagenplatz) in ruhiger Lage im 4. Bezirk seien max. 7 und 8 € zu bekommen. Für vergleichbare Objekte seien heute nicht einmal S 60 zu bekommen; das Angebot am Wohnungsmarkt hinsichtlich neu errichteter Wohnungen gehobener Qualität sei derart groß, dass Wohnungen in dieser Lage ohne Lift mit durchschnittlicher Ausstattung wahrscheinlich schwer um S 60 vermietet werden könnten. Dies vor dem Hintergrund, dass das Objekt am Schnittpunkt der Hauptverkehrsverbindungen Klosterneuburg, 18., 19. Bezirk liege, andererseits an der Hauptverkehrsverbindung sämtlicher anderer westlicher Bezirke, bes. 18. und 19. Bezirk, Anbindung an den Donaukanal, die Begleitautobahn und Nordbrücke liege. Unmittelbar vor dem Haus sei die Straßenbahnhaltestelle in beide Richtungen plus Autobushaltestellen 10 A und Klosterneuburg. Teile der in Rede stehenden Wohnung seien unter die Ausstattungskategorie C oder D zu subsumieren gewesen.

Der gängigen Nutzwertberechnung im Rahmen der Begründung von Wohnungseigentum entspreche, dass u. a. Flächen unter einer Raumhöhe von 1,50 nicht zur Nutzflächenberechnung herangezogen würden. Dies gelte heute auch bei frei vermietbaren Flächen, dass man für diese Flächen - bei frei vermietbaren Wohnungen - keinen Mitzins erhalte bzw. diese Flächen bei Findung eines marktüblichen Mietzinses dem Durchschnittspreis je m<sup>2</sup> reduziere.

Beim Aufrechnungsverbot würden zwei Begriffe unrichtig verwendet. Unter dem Aufrechnungsverbot oder Kompensationsverbot werde im konkreten Fall verstanden, dass der Mieter seine Zahlungsverpflichtungen nicht mit Forderungen gegenüber dem Vermieter aufrechnen könne. Diese Bestimmung stehe aber in keinem Zusammenhang mit dem § 9/10 MRG, das seien jene Bestimmungen, die vorsehen, unter welchen Voraussetzungen ein Mieter Investitionen zur Verbesserung des Bestandobjekts (Anhebung der Kategorie) machen könne und können müsse bzw. unter welchen Voraussetzungen bei Beendigung des Mietverhältnisses der Mieter jedenfalls einen Anspruch auf Refundierung von sogenannten Verbesserungsinvestitionen habe, wobei unterschiedliche Amortisationszeiträume zum tragen kommen würden, nämlich für Teile der Verbesserungsinvestitionen zehn Jahre, für andere zwanzig Jahre. Dieses Recht des Mieters sei unabdingbar und stehe mit dem vorgenannten

Kompensationsverbot in keinem Zusammenhang. Die Annahme, dass Verbesserungsinvestitionen bzw. die Erbringung von Eigenleistungen, wie sie hier geltend gemacht worden seien, üblicherweise vorher vertraglich geregelt würden, entspreche schlichtweg nicht den Tatsachen. Verbesserungsinvestitionen gem. § 9 MRG würden nicht die Notwendigkeit des Abschlusses von vertraglichen Vereinbarungen vorsehen. Dies gelte auch für die Geltendmachung für die Ansprüche des § 10 MRG. Einzige Voraussetzung für diese Geltendmachung sei das Vorliegen von Rechnungen hiezu befugter Gewerbsleute. In Fällen, in denen der Mieter zur Anhebung des Wohnungsstandards oder zur Brauchbarmachung seiner Wohnung eigene Mittel aufwende, schlage sich diese Tatsache in einem reduzierten Mietzins nieder, und zwar im Verhältnis zu einem Objekt, dass seitens des Vermieters in einem brauchbaren Zustand vermietet werde.

Dem Gesagten konterte der Vertreter des Finanzamts: Aus der Sicht der Bp sei die Prämisse, dass die Mietzinsbildung in einem direkten Zusammenhang mit Eigenleistungen, Finanzierungsanteilen und sonstigen für die Bp nachprüfbares Fakten stünde, nicht gegeben. Im Übrigen werde auf den ausführlichen Betriebsprüfungsbericht sowie die Stellungnahme zur Berufung verwiesen, wo auf die steuerrechtlich relevanten Kriterien der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ausreichend eingegangen worden sei.

Im Anschluss daran legte die Betriebsprüferin dem UFS an Beweismitteln den Bescheid der MA 37 vom 13. Juni 1997 (verbunden mit der Behauptung "*Das Interesse für den Umbau lag bei der Fam. I*"), ein Schreiben von C und B I vom 7. Oktober 1997 sowie ein Schreiben des Architekten Dipl. Ing. D vom 16. Oktober 1997 vor, woraufhin Dr. Grigkar zu Protokoll gab: "*Die Bauordnung sieht vor, dass als Bauwerber nur der Grundeigentümer oder mit Zustimmung des Grundeigentümers ein Dritter sein kann.*"

Auf die Frage des UFS nach der Finanzierung des Dachbodenausbaus folgte die Antwort der Betriebsprüferin Amtsdirektor Pfister, dass "*es einen Kreditvertrag über S 1.000.000 (AB Seite 166) gibt, der auf S 1,5 Millionen (AB Seite 165) aufgestockt wurde. Die Investitionskosten ohne die Dachreparatur betragen von seiten der Hausverwaltung rund S 3,5 Millionen. Die Bedeckung von rund S 2.000.000 sind ungedeckt*" und die Bemerkung von Mag. E "*was bei der Bp auch nicht zur Sprache kam*".

Dem Ersuchen von Dr. O.W. (anlässlich des Erörterungsgesprächs) um Abgabe einer Stellungnahme zur aufgeworfenen Frage der Liebhaberei und zur Frage der Kalkulation folgte das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. Oktober 2005, mit dem zur Einkunftsquelleneigenschaft vorgebracht wurde: Unter Mitwirkung des Architekten seien die Investitionen, die dem Dachbodenausbau zuzurechnen seien, herausgearbeitet worden. Vom gesamten Bauvolumen von € 288.941 seien € 112.324 auf die Instandhaltung des Daches, welche auch ohne Dachbodenausbau unumgänglich sei, € 884 auf sonstige Arbeiten und

€ 175.733 auf den Dachbodenausbau entfallen. Das Bauvorhaben sei mit einem Kredit in Höhe von € 109.009,25 (S 1.500.000) und aus geerbten Sparbüchern finanziert worden.

Es liege im Ermessen des Steuerpflichtigen, was mit Eigenkapital und was mit Fremdkapital finanziert sei. Finde die gesamte Kreditsumme in der Dachinstandhaltung Deckung, könne behauptet werden, "der Dachbodenausbau wäre zur Gänze mit Eigenmittel finanziert worden. Um Diskussionen diesbezüglich hintanzuhalten (Geld hat ja kein Mascher!)" habe die Bw. sich entschlossen, die Zinsen aliquot zu berücksichtigen. Da 60 % des Bauvorhabens den Dachbodenausbau betreffen würden, also 60 % der Zinsen in die Berechnung aufgenommen worden seien, gehe die Zinsstaffelrechnung von einem Obligo von S 900.000 (1.500.000,00 x 60 %) aus. Als Zinssatz sei ein **Durchschnittssatz** von 5,5 % gewählt worden, der derzeitige Zinssatz betrage 4,5 %.

Im Bereich der Mietentwicklung sei von einer durchschnittlichen Teuerungsrate von 2,2 % ausgegangen worden, wobei in den Jahren bis 2003 die tatsächlichen Mieterträge berücksichtigt worden seien. Bezuglich der Abschreibung sei keinerlei Rücksicht auf die Nutzungsdauer oder Sonderabschreibung genommen worden, sondern einfach die gesamten (!) Investitionskosten herangezogen worden. Daraus ergebe sich folgendes Bild:

"Kumulierte Mieterträge lt. Aufstellung	€	226.402,33
Hochgerechnete Zinsen gesamt	€	44.056,30
Investitionen	€	175.733,00
Totalgewinn	€	6.613,03
Instandhaltung und sonstiges	€	5.000,00
Totalgewinn korrigiert	€	1.613,03"

Trotz Hinzurechnung von Zinsen und der gesamten Investitionssumme ergebe sich ab dem 20. Jahr ein Totalgewinn.

Wenn die Finanzbehörde vermeine, bei dieser Liegenschaft einen angemessenen Mietzins incl. USt von € 9 pro m<sup>2</sup> zu erzielen, ergebe dies bei der von der Finanzbehörde (fälschlich) angenommenen Größe von 198 m<sup>2</sup> eine Miete von € 1.782 bzw. S 24.520 pro Monat ohne Betriebskosten. Rechne man dafür € 1,50 pro m<sup>2</sup>, so ergebe sich eine monatliche Gesamtbelastung in Höhe von € 2.079 oder S 28.600.

Auf die sonstigen Eigenschaften der Wohnung wie fehlender Lift, Lärmelastigung etc. sei schon hingewiesen worden.

In der Beilage zu dem Schreiben wurden dem UFS die Seite 2 des Kreditvertrages, eine Annuitätenrechnung, eine Berechnung der Mietentwicklung, eine Gliederung über die auf den Dachbodenausbau entfallenden Kosten, die als Beiblatt für die Einkommensteuererklärungen der Beteiligten für die Jahre 1997 bis 1999 erstellte Berechnung der ab 1. Jänner 1998 verbleibenden (Miet)Rücklage, Darstellung der AfA von den Instandsetzungskosten für das Jahr 1998 sowie eine Belegaufstellung unter dem Titel "Instandhaltung, Instandsetzung,

Herstellung" für das Jahr 1999, eine vom Architekten Dipl. D an Dkfm. J und A C. F adressierte Honorarnote vom 7. April 1999 betreffend Planungs- und Überwachungsarbeiten an dem in Rede stehenden Zinshaus, zwei Rechnungen der Bauunternehmung Ing. G vom 7. August und 21. August jeweils des Jahres 1998 über geleistete Baumeister- und Zimmermannsarbeiten im Dachboden bzw. im Zuge des Dachgeschoßausbaus, die mit 16. September 1998 datierte Rechnung der Fa. H betreffend Arbeiten im zweiten Obergeschoß und am Dachboden sowie diverse Fotos vom Haus übermittelt.

Abschließend sei bemerkt: Das Finanzamt verzichtete auf die Abgabe einer Erklärung zur obigen Stellungnahme des Bw.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 15 MRG (Mietzins für Hauptmiete) in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

- "(1) *Der vom Mieter für die Überlassung eines Mietgegenstandes in Hauptmiete zu entrichtende Mietzins besteht aus*
  - 1. *dem Hauptmietzins,*
  - 2. *dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil an den Betriebskosten und den von der Liegenschaft zu entrichtenden laufenden öffentlichen Abgaben,*
  - 3. *dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil für allfällige besondere Aufwendungen,*
  - 4. *dem angemessenen Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände oder sonstige Leistungen, die der Vermieter über die Überlassung des Mietgegenstandes hinaus erbringt.*
- (2) *Der Vermieter ist ferner berechtigt, vom Mieter die Umsatzsteuer zu begehren, die vom Mietzins zu entrichten ist. Begeht der Vermieter die Zahlung der Umsatzsteuer, so muss er aber seinerseits alle Aufwendungen, die er dem Mieter auf- oder verrechnet, um die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge entlasten.*
- (3) *Der Mieter hat den Mietzins, sofern kein anderer Zahlungstermin vereinbart ist, am 1. eines jeden Kalendermonats im vorhinein zu entrichten."*
- (4) *.... "*

Mit § 15 a Abs. 3 MRG, BGBI. Nr. 520/1981 in der Fassung des BGBI. Nr. 800/ 1993, wurde der Kategoriebetrag je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat für die Ausstattungskategorie A mit 29,60 S, B mit 22,20 S, und C mit 14,80 S bestimmt.

**§ 16 MRG** (Vereinbarungen über die Höhe des Hauptmietzinses") in der **bis zum 28. Februar 1994** geltenden Fassung lautet:

- "(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
  - 1. der Mietgegenstand nicht zu Wohnzwecken dient; wird ein Mietgegenstand teils als Wohnung, teils als Geschäftsräumlichkeit verwendet, so darf nur der für Wohnungen zulässige Hauptmietzins angerechnet werden, es sei denn, dass die Verwendung zu Geschäftszwecken die Verwendung zu Wohnzwecken bedeutend

- überwiegt;
2. der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, das auf Grund einer nach dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden ist, oder der Mietgegenstand auf Grund einer nach dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung durch Um-, Auf-, Ein- oder Zubau neu geschaffen worden ist; Mietzinsvorschriften in förderungsrechtlichen Bestimmungen werden hiernach nicht berührt;
  3. der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, an dessen Erhaltung aus Gründen des Denkmalschutzes, der Stadt- oder Ortsbildpflege oder aus sonst vergleichbaren Gründen öffentliches Interesse besteht, sofern der Vermieter unbeschadet der Gewährung öffentlicher Mittel zu dessen Erhaltung nach dem 8. Mai 1945 erhebliche Eigenmittel aufgewendet hat;
  - 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  $130 \text{ m}^2$  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;
  5. der Mietgegenstand eine Wohnung der Ausstattungskategorie A oder B in ordnungsgemäßem Zustand ist, deren Standard vom Vermieter nach dem 31. Dezember 1967 durch Zusammenlegung von Wohnungen der Ausstattungskategorie C oder D, durch eine andere bautechnische Aus- oder Umgestaltung größeren Ausmaßes einer Wohnung oder mehrerer Wohnungen der Ausstattungskategorie C oder D oder sonst unter Aufwendung erheblicher Mittel angehoben worden ist; dies gilt jedoch nur, wenn der Vermieter diese 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; die Frist von sechs Monaten erhöht sich um ein Jahr, sofern der Vermieter die Arbeiten zur Standardanhebung erst nach der Räumung durch den Vermieter in Angriff genommen hat;
  6. der Mietgegenstand eine Wohnung der Ausstattungskategorie C in ordnungsgemäßem Zustand ist, deren Standard vom Vermieter nach dem 31. Dezember 1967 durch Zusammenlegung von Wohnungen der Ausstattungskategorie D, durch eine andere bautechnische Aus- oder Umgestaltung größeren Ausmaßes einer Wohnung oder mehrerer Wohnungen der Ausstattungskategorie D oder sonst unter Aufwendung erheblicher Mittel angehoben worden ist; dies gilt jedoch nur, wenn der Vermieter diese 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; die Frist von sechs Monaten erhöht sich um ein Jahr, sofern der Vermieter die Arbeiten zur Standardanhebung erst nach der Räumung durch den Vermieter in Angriff genommen hat;
  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  $30 \text{ m}^2$  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), Vorräum, 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;
  4. 5,50 S für eine Wohnung der Ausstattungskategorie D, das ist eine Wohnung, die entweder über keine Wasserentnahmestelle oder über kein Klosett im Inneren verfügt oder bei der eine dieser beiden Einrichtungen nicht brauchbar ist und auch nicht innerhalb angemessener Frist nach Anzeige durch den Mieter vom Vermieter brauchbar gemacht wird.
- (3) Die Ausstattungskategorie nach Abs. 2 richtet sich nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags. 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 vH des bisher maßgebenden Betrages, der jedoch ohne Bedachtnahme auf Rundungsvorschriften zu ermitteln ist, nicht übersteigen. Bei der Berechnung der jeweiligen neuen Beträge sind Beträge, die 5 Groschen nicht übersteigen, auf die nächst niedrigeren 10 Groschen abzurunden und Beträge, die 5 Groschen übersteigen, auf die nächst höheren 10 Groschen aufzurunden. Die jeweiligen neuen Beträge gelten ab dem der Verlautbarung der Indexveränderung durch das Österreichische Statistische Zentralamt folgenden übernächsten Monatsersten. Der Bundesminister für Justiz hat die Änderungen der im Abs. 2 bestimmten Beträge und den Zeitpunkt, ab dem die Indexveränderung mietrechtlich wirksam wird, kundzumachen; die Kundmachung hat in den Fällen einer Erhöhung auch einen Hinweis auf die im Abs. 6 zweiter Satz und im § 45 Abs. 6 angeführten weiteren Voraussetzungen für eine Erhöhung des bisherigen Hauptmietzinses (Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrags) zu enthalten.
- (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 Erhöhungsbegehren bekanntgibt.

**§ 16 MRG ("Vereinbarungen über die Höhe des Hauptmietzinses") in der **am 1. Juli 1994** geltenden Fassung lautet:**

**"(1) Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und dem Mieter über die Höhe des**

	<p><i>Hauptmietzinses für einen in Hauptmiete gemieteten Mietgegenstand sind ohne die Beschränkungen der Abs. 2 bis 5 bis zu dem für den Mietgegenstand im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen Betrag zulässig, wenn</i></p>
	<p>1. <i>der Mietgegenstand nicht zu Wohnzwecken dient; wird ein Mietgegenstand teils als Wohnung, teils als Geschäftsräumlichkeit verwendet, so darf nur der für Wohnungen zulässige Hauptmietzins angerechnet werden, es sei denn, dass die Verwendung zu Geschäftszwecken die Verwendung zu Wohnzwecken bedeutend überwiegt; ein Unternehmer, der eine Geschäftsräumlichkeit mietet, kann sich auf die Überschreitung des zulässigen Höchstmaßes nach Abs. 8 erster Satz nur berufen, wenn er die Überschreitung unverzüglich, spätestens jedoch bei Übergabe des Mietgegenstandes, gerügt hat;</i></p>
	<p>2. <i>der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, das auf Grund einer nach dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden ist, oder der Mietgegenstand auf Grund einer nach dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung durch Um-, Auf-, Ein- oder Zubau neu geschaffen worden ist; dies gilt insbesondere auch für die Neuschaffung des Mietgegenstands durch den Ausbau eines Dachbodens;</i></p>
	<p>3. <i>der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, an dessen Erhaltung aus Gründen des Denkmalschutzes öffentliches Interesse besteht, sofern der Vermieter unbeschadet der Gewährung öffentlicher Mittel zu dessen Erhaltung nach dem 8. Mai 1945 erhebliche Eigenmittel aufgewendet hat;</i></p>
	<p>4. <i>der Mietgegenstand eine Wohnung der Ausstattungskategorie A oder B ist und seine Nutzfläche 130 m<sup>2</sup> übersteigt, 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; bei Durchführung von Verbesserungsarbeiten verlängert sich diese Frist um ein Jahr;</i></p>
	<p>5. <i>ein unbefristetes Mietverhältnis vorliegt, seit Übergabe des Mietgegenstandes mehr als ein Jahr verstrichen ist und die Vereinbarung über die Höhe des Hauptmietzinses in Schriftform getroffen wird.</i></p>
(2)	<p><i>Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so darf der zwischen dem Vermieter und dem Mieter für eine gemietete Wohnung der Ausstattungskategorien A, B oder C vereinbarte Hauptmietzins je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat den angemessenen Betrag nicht übersteigen, der ausgehend vom Richtwert (§ 1 RichtWG) unter Berücksichtigung allfälliger Zuschläge und Abstriche zu berechnen ist. Für die Berechnung des demnach höchstzulässigen Hauptmietzinses sind im Vergleich zur mietrechtlichen Normwohnung (§ 2 Abs. 1 RichtWG) entsprechende Zuschläge zum oder Abstriche vom Richtwert für werterhöhende oder wertvermindernde Abweichungen vom Standard der mietrechtlichen Normwohnung nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und der Erfahrung des täglichen Lebens vorzunehmen, wobei die folgenden, für die Bewertung einer Wohnung bedeutsamen Umstände im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages zu berücksichtigen sind:</i></p>
	<p>1. <i>die Zweckbestimmung der Wohnung, ihre Stockwerkslage, ihre Lage innerhalb eines Stockwerks, ihre über oder unter dem Durchschnitt liegende Ausstattung mit anderen Teilen der Liegenschaft, beispielsweise mit Balkonen, Terrassen, Keller- oder Dachbodenräumen, Hausgärten oder Abstellplätzen, ihre sonstige Ausstattung oder Grundrissgestaltung, eine gegenüber der mietrechtlichen Normwohnung bessere Ausstattung oder Grundrissgestaltung jedoch nur, wenn sie nicht allein auf Kosten des Hauptmieters vorgenommen wurde,</i></p>
	<p>2. <i>die Ausstattung der Wohnung (des Gebäudes) mit den in § 3 Abs. 4 RichtWG angeführten Anlagen, Garagen, Flächen und Räumen, wobei die jeweiligen Zuschläge mit den bei der Ermittlung des Richtwerts abgezogenen Baukostenanteilen begrenzt sind,</i></p>

	3. die Verpflichtung des Vermieters zur Erhaltung einer Etagenheizung, die er errichtet oder deren Errichtungskosten er übernommen hat, durch einen entsprechenden Zuschlag,
	4. die Lage (Wohnumgebung) des Hauses,
	5. der Erhaltungszustand des Hauses,
	6. die gegenüber der mietrechtlichen Normwohnung niedrigere Ausstattungskategorie bei einer Wohnung der Ausstattungskategorie B und bei einer Wohnung der Ausstattungskategorie C durch entsprechende Abstriche.
(3)	Für werterhöhende oder wertvermindernde Abweichungen gemäß Abs. 2 Z 4 sind je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat Zuschläge oder Abstriche bis zur Höhe von 0,33 vH der Differenz zwischen dem der Richtwertermittlung zugrunde gelegten Grundkostenanteil (§ 3 Abs. 2 und 5 und § 6 RichtWG) und den der Lage des Hauses entsprechenden Grundkostenanteilen je Quadratmeter der Nutzfläche zulässig, die unter Berücksichtigung der nach der Bauordnung zulässigen Bebaubarkeit für die Anschaffung von bebauten Liegenschaften, die überwiegend Wohnzwecken dienen, in dieser Lage (Wohnumgebung) üblicherweise aufgewendet werden.
(4)	Ein Zuschlag nach Abs. 3 ist nur dann zulässig, wenn die Liegenschaft, auf der sich die Wohnung befindet, eine Lage aufweist, die besser ist als die durchschnittliche Lage (§ 2 Abs. 3 RichtWG), und wenn die für den Lagezuschlag maßgebenden Umstände dem Mieter in Schriftform bis spätestens bei Zustandekommen des Mietvertrages ausdrücklich bekannt gegeben worden sind.
(5)	Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so darf der für eine Wohnung der Ausstattungskategorie D vereinbarte Hauptmietzins je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat 7,40 S nicht übersteigen; befindet sich diese Wohnung jedoch in brauchbarem Zustand, so darf ein Hauptmietzins bis zu einem Betrag von 14,80 S je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat vereinbart werden.
(6)	Die in Abs. 5 genannten Beträge vermindern oder erhöhen sich in dem Maß, das sich aus der Veränderung des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1986 oder des an seine Stelle tretenden Index gegenüber der für Juli 1991 verlautbarten Indexzahl ergibt, wobei Änderungen so lange nicht zu berücksichtigen sind, als sie 10 v H der für Juli 1991 verlautbarten Indexzahl und in der Folge 5 v H der sodann maßgebenden Indexzahl, die jedoch jeweils ohne Bedachtnahme auf Rundungsvorschriften zu ermitteln ist, nicht übersteigen. Bei der Berechnung der jeweiligen neuen Beträge sind Beträge, die 5 Groschen nicht übersteigen, auf die nächst niedrigeren 10 Groschen abzurunden und Beträge, die 5 Groschen übersteigen, auf die nächst höheren 10 Groschen aufzurunden. Die jeweiligen neuen Beträge gelten ab dem der Verlautbarung der Indexveränderung durch das Österreichische Statistische Zentralamt folgenden übernächsten Monatsersten. Der Bundesminister für Justiz hat die Änderungen der in Abs. 5 bestimmten Beträge und den Zeitpunkt, ab dem die Indexveränderung mietrechtlich wirksam wird, im Bundesgesetzblatt kundzumachen; die Kundmachung hat in den Fällen einer Erhöhung auch einen Hinweis auf die in Abs. 9 zweiter Satz angeführten weiteren Voraussetzungen für eine Erhöhung des bisherigen Hauptmietzinses zu enthalten.
(7)	Der nach Abs. 2 bis 6 höchstzulässige Hauptmietzins vermindert sich im Fall eines nach § 29 Abs. 1 Z 3 lit. c befristeten Hauptmietvertrags um 20 vH. Im Fall eines nach § 29 Abs. 1 Z 3 lit. b befristeten Hauptmietvertrags vermindert sich der nach Abs. 2 bis 6 höchstzulässige Hauptmietzins nur dann um 20 vH, wenn der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, das auf Grund einer vor dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung neu errichtet wurde. Wurde der befristete Hauptmietvertrag durch ausdrückliche Vereinbarung oder stillschweigende Erneuerung in einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit umgewandelt, so gilt die Verminderung des höchstzulässigen Hauptmietzinses nach dem ersten und zweiten Satz ab dem Zeitpunkt dieser Umwandlung nicht mehr.
(8)	Mietzinsvereinbarungen sind insoweit unwirksam, als der vereinbarte Hauptmietzins den nach Abs. 1 bis 7 zulässigen Höchstbetrag überschreitet. Die Unwirksamkeit ist binnen

	drei Jahren gerichtlich (bei der Gemeinde, § 39) geltend zu machen. Diese Frist verlängert sich im Fall eines nach § 29 Abs. 1 Z 3 lit. c befristeten Hauptmietverhältnisses um sechs Monate.
(9)	Ergibt sich durch die Anwendung einer Wertsicherungsvereinbarung ein höherer Hauptmietzins (Anm.: richtig: Hauptmietzins,) als nach Abs. 1 bis 7 zu diesem Zeitpunkt zulässig ist, so ist der übersteigende Teil unwirksam. Berechtigt eine 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. 6 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.
(10)	Die Beschränkungen der Abs. 2 bis 7 gelten nicht für Vereinbarungen über die zeitlich begrenzte Erhöhung des Hauptmietzinses zur Deckung der Kosten der Erhaltung und von nützlichen Verbesserungen im Sinn der §§ 3 und 4 sowie zur Deckung der Kosten von geförderten Sanierungsmaßnahmen. Solche Vereinbarungen sind nur in Schriftform und frühestens ein halbes Jahr nach Abschluss des Mietvertrags zulässig; das Ausmaß der Erhöhung und der Erhöhungszeitraum sind ausdrücklich zu vereinbaren. Bei befristeten Mietverträgen sind solche Vereinbarungen überdies nur zulässig, sofern der Erhöhungszeitraum vor dem Ablauf des Mietverhältnisses endet.
(11)	Vereinbarungen gemäß Abs. 10 sind auch für spätere Mieter rechtswirksam, sofern ihnen bei Abschluss des Mietvertrages das Ausmaß der Erhöhung und der Erhöhungszeitraum schriftlich bekannt gegeben wurde und bei einem befristeten Mietvertrag der Erhöhungszeitraum vor dem Ablauf des Mietverhältnisses endet.
(12)	Mietzinsvorschriften in förderungsrechtlichen Bestimmungen bleiben unberührt."

Bei Neuvermietung einer Wohnung der Ausstattungskategorie A, B oder C ab 1. März 1994 gilt der Richtwertmietzins, sofern nicht der "freie Mietzins" nach dem ABGB oder der angemessene Mietzins nach § 16 Abs. 1 MRG vereinbart werden kann. Ausgangspunkt des Richtwertmietzinses ist der Richtwert.

§ 1 des Bundesgesetzes über die Festsetzung des Richtwertes für die mietrechtliche Normwohnung (Richtwertgesetz - RichtWG) in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

- "(1) Der Richtwert ist jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung (§ 2) festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 MRG.
- (2) Der Bundesminister für Justiz hat für jedes Bundesland einen Richtwert in Schillingbeträgen je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat für die mietrechtliche Normwohnung unter Bedachtnahme auf das Gutachten des Beirates (§ 7) und die in § 3 genannten Grundsätze durch Verordnung festzusetzen."

§ 2 RichtWG ("Mietrechtliche Normwohnung") in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

- "(1) Die mietrechtliche Normwohnung ist eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 Quadratmeter und 130 Quadratmeter in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorräum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht, über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher

- Lage (Wohnumgebung) gelegen ist.*
- (2) *Ein Gebäude befindet sich dann in ordnungsgemäßem Erhaltungszustand, wenn der Zustand seiner allgemeinen Teile nicht bloß vorübergehend einen ordentlichen Gebrauch der Wohnung gewährleistet. Ordnungsgemäß ist der Erhaltungszustand des Gebäudes jedenfalls dann nicht, wenn im Zeitpunkt der Vermietung Erhaltungsarbeiten im Sinn des § 3 Abs. 3 Z 2 MRG anstehen.*
- (3) *Die durchschnittliche Lage (Wohnumgebung) ist nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und der Erfahrung des täglichen Lebens zu beurteilen, wobei eine Lage (Wohnumgebung) mit einem überwiegenden Gebäudebestand, der in der Zeit von 1870 bis 1917 errichtet wurde und im Zeitpunkt der Errichtung überwiegend kleine, mangelhaft ausgestattete Wohnungen (Wohnungen der Ausstattungskategorie D) aufgewiesen hat, höchstens als durchschnittlich einzustufen ist."*

§ 3 des RichtWG ("Ermittlung des Richtwerts") in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

- "(1) Bei der Ermittlung des Richtwertes ist vom Herstellungswert (§ 6 Abs. 3 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes) einer gut ausgestatteten geförderten Neubaumietwohnung in einem mehrgeschossigen Gebäude mit mindestens 4 Wohnungen auszugehen. Es sind dabei aber nur geförderte Neubaumietwohnungen heranzuziehen, bei denen eine förderungsrechtliche Begrenzung der (förderbaren) Baukosten oder des zulässigen Hauptmietzinses gegeben ist.
- (2) Der Grundkostenanteil je Quadratmeter Nutzfläche errechnet sich aus den Grundkosten, die während des Kalenderjahres 1992 den Förderungszusicherungen des jeweiligen Landes tatsächlich zugrunde gelegt wurden.
- (3) Zur Ermittlung der Baukosten je Quadratmeter Nutzfläche sind die am 31. Dezember 1992 geltenden Vorschriften des jeweiligen Landes über die förderbaren Baukosten zugrunde zu legen. Fehlen solche Vorschriften, sind die Baukosten zugrunde zu legen, die sich aus den Förderungszusicherungen des jeweiligen Landes im Kalenderjahr 1992 ergeben.
- (4) Von den Baukosten gemäß Abs. 3 sind jene Baukostenanteile abzuziehen, die für die Errichtung solcher Gebäudeteile üblicherweise anfallen, die nach den am 31. Dezember 1992 geltenden Wohnbauförderungsvorschriften des jeweiligen Landes zwar gefördert werden, aber dem typischen Althausbestand nicht entsprechen, nämlich Einstell- oder Abstellplätze (Garagen), Aufzugsanlagen, gemeinsame WärmeverSORGungsanlagen und Gemeinschaftsanlagen oder -räume (Fahrrad- und Kinderwagenabstellplätze, Hobbyräume, Schutzzäume, modern ausgestattete Waschküchen, Gemeinschaftsantennen, Saunen) sowie solche Baukostenanteile, die bautechnischen Erschwernissen zuzurechnen sind.
- (5) Es ist jeweils ein Durchschnittswert der Grundkostenanteile und der Baukosten des jeweiligen Landes heranzuziehen, der in Bezug auf die Wohnnutzfläche zu gewichten ist.
- (6) Die betragsmäßige Ermittlung des Richtwerts erfolgt, indem zunächst 4 vH des Grundkostenanteils (Abs. 2 und 5) und 5,5 vH der Baukosten (Abs. 3 bis 5) zusammengezählt und sodann von der errechneten Summe 5 vH der Kosten für die Errichtung von Aufzugsanlagen und gemeinsamen WärmeverSORGungsanlagen (fiktiver Erhaltungsaufwand) abgezogen werden; der Richtwert beträgt ein Zwölftel der sich daraus ergebenden Differenz.

§ 5 RichtWG in der im Jahr 1999 geltenden Fassung lautet:

"Die Richtwerte vermindern oder erhöhen sich jährlich in dem Maß, das sich aus der Veränderung des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1986 oder des an seine Stelle tretenden Index im Jahresabstand gegenüber dem Zeitpunkt des Inkrafttretens (Anm.: richtig: Inkrafttretens) dieser Bestimmung

oder gegenüber dem Zeitpunkt der neuerlichen Festsetzung der Richtwerte ergibt. Bei der Berechnung der jeweiligen neuen Richtwerte sind Beträge, die 5 Groschen nicht übersteigen, auf die nächstniedrigeren 10 Groschen abzurunden und Beträge, die 5 Groschen übersteigen, auf die nächsthöheren 10 Groschen aufzurunden. Die jeweiligen neuen Beträge gelten ab dem der Verlautbarung der Indexveränderung durch das Österreichische Statistische Zentralamt folgenden übernächsten Monatsersten. Der Bundesminister für Justiz hat die geänderten Richtwerte und den Zeitpunkt, an dem die Richtwertveränderung mietrechtlich wirksam wird, sowie die früheren Richtwerte und deren Geltungsdauer im Bundesgesetzblatt kundzumachen."

Laut der Kundmachung des Bundesministeriums für Justiz, BGBI II 2006/101 beträgt der Richtwert für das Bundesland Wien ab dem 1. April 1999 S 55.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 2003, 99/14/0071, erfahren Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 99/14/0082). Sind Vereinbarungen unklar, so gehen sie nach Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 49 zu § 20, und dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 1978, 1943/2237/77, zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Für die Parteien des Berufungsverfahrens ist der Bestand eines fremdüblichen Mietvertrages betreffend der top Nr. 12 in dem in Rede stehenden Zinshaus im Zeitraum vom Juli 1994 bis Jänner 1999 außer Streit gestanden. Bedingt durch die Überlagerung des Mietverhältnisses von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor war die Unterbrechung des ursprünglichen Veranlassungszusammenhangs und damit die familienhafte Veranlassung des nach außen vorgegebenen Mietrechtsverhältnisses betreffend der in Rede stehenden Mietwohnung ab dem Monat Februar 1999 festzustellen:

Der beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 1. Juli 1994 angezeigte, zwischen der von der Fa. Dr. X. u. Y. O.W. Immob.verw.GmbH vertretenen Vermieterin und B F als Mieterin abgeschlossene Mietvertrag lautet:

“

*Mietvertrag*

....

*Kategorie C... (§ 16 Abs.2 MRG)*

*Ausmaß der Nutzfläche: 57.36 m<sup>2</sup>*

<i>Aufzug: nein</i>	<i>Zentralheizung: nein</i>
<i>Ausstattung: sehr gut</i>	<i>Brauchbarkeit: gegeben</i>

.....

*Zwischen ... Z F , ... , vertreten durch Dr. X. und Y. O.W., Immob. Verw. Ges.m.b.H, ... als Vermieter(in) und ... F B ... als Mieter(in) ... wird folgender Mietvertrag abgeschlossen:*

*§ 1. Mietgegenstand*

*1. Vermietet wird die Wohnung ... Stock 2/Tür 12.*

*2. Der Mietgegenstand besteht aus zwei Zimmern – Küche, Vorzimmer, WC und darf nur zu*

Wohnzwecken verwendet werden.....

§ 2. Mietzeit

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

...

§ 3. Mietzins

1. Der vereinbarte Mietzins besteht aus

- a) dem Hauptmietzins (Grundzins)
- b) dem Anteil an den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben, welcher 3,96% beträgt
- c) ...
- ...
- e) der Umsatzsteuer (MwSt.)

2.....

3. Der Mietzins besteht in dem jeweils durch Gesetz oder behördliche Anordnung festgesetzten zulässigen Höchstbetrag, derzeit S 14,80 m<sup>2</sup> Nutzfläche, sohin monatlich S 848,93 ...

Der Mietzins ist wertgesichert gem. **§ 16 Abs. 4 MRG**

§ 4. Erhaltungspflicht

...

§ 5. Benützung

...

§ 6. Untervermietung oder sonstige Überlassung

...

**VEREINBARTE MIETZINERHÖHUNG**

Die Mieterin verpflichtet sich unmittelbar zum Zeitpunkt des Eintritts in das Berufsleben bzw. zum Zeitpunkt der eigenen Erwerbs- bzw. Unterhaltsfähigkeit zu einer Erhöhung des jeweils sich ergebenden Mietzinses gem. § 3 Abs. 3 um S 500...

Der sich so ergebende Mietzins ist dann für die Zukunft im Sinn gem. § 16 Abs. 4 MRG wertgesichert.

§ 8. Kosten und Gebühren

...

§ 12. Sonstiges

...

Die Mieterin verpflichtet sich die monatliche EDV-Gebühr von derzeit S 9,50 zu bezahlen.

...."

Obwohl der Zins für den Mietgegenstand, bestehend aus 2 Zimmern, Küche, Vorzimmer und WC, dem einer Wohnung der Ausstattungskategorie C zum Zeitpunkt des Bestandvertragsabschlusses entsprochen hatte, war die Annahme, dieser Vertrag wäre ein Bestandteil eines mit einem Familienfremden unter den gleichen Bedingungen im Jahr 1999 abgeschlossenen Bestandvertrages geworden, aufgrund des der Vermieterin vertraglich zugestandenen Rechts, unmittelbar zum Zeitpunkt des Eintritts in das Berufsleben bzw. zum Zeitpunkt der eigenen Erwerbs- bzw. Unterhaltsfähigkeit den sich jeweils ergebenden Mietzins gemäß § 3 Abs. 3 um S 500 zu erhöhen, zu verneinen, wenn der (miet)rechtsfreundliche Vertreter der Bw. wusste, dass das Objekt in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes, somit eines Gesetzes, dessen meisten Bestimmungen (zu denen die Bestimmung des § 16 Abs. 2 über die Mietzinsobergrenzen gehört) zum Schutz des sozial schwächeren Mieters zwingend sind, fällt und vom Schreiben vom 15. Dezember 2004 auf die Kenntnis der Bw. von

deren Prozessrisiko bei Eingang eines Wagnisses bei Abschluss eines Mietvertrages solchen Inhalts mit einem Fremdmieter zu schließen war (vgl. Seite 2 des letztzitierten Schreibens: "Ein Mieter hätte ausgezeichnete Chancen, die Miethöhe bei der Schlichtungsstelle reduziert zu bekommen").

Die Anführung des § 16 Abs. 4 MRG im Punkt 3.3. des unbefristeten Mietvertrages in Verbindung mit der Streichung des § 3 Punkt 4 des für die Errichtung des Mietvertrages vom 1. Juli 1994 verwendeten Vertragsformulars legte insofern einen beim Abschluss des Vertrages unterlaufenen Fehler offen, als § 16 Abs. 4 leg. cit. in der am Tag des Vertragsabschlusses geltenden Fassung den Wortlaut "*Ein Zuschlag nach Abs. 3 ist nur dann zulässig, wenn die Liegenschaft, auf der sich die Wohnung befindet, eine Lage aufweist, die besser ist als die durchschnittliche Lage (§ 2 Abs. 3 RichtWG), und wenn die für den Lagezuschlag maßgebenden Umstände dem Mieter in Schriftform bis spätestens bei Zustandekommen des Mietvertrages ausdrücklich bekannt gegeben worden sind*" hatte und ein Familienfremder die Streichung des § 3 Punkt 4 des Vertragsformulars (= der Mustervereinbarung einer Wertsicherungsklausel) als Verzicht auf die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel in der im Standardformular für Bestandverträge vorgesehenen Form zu deuten hätte.

Die im Vertrag separat ausgewiesene Kostenposition EDV-Gebühr ist für einen Mieter irritierend (und daher nicht fremdüblich), weil der Vermieter gemäß § 22 MRG je Kalenderjahr und Quadratmeter der Nutzfläche des Hauses (höchstens) den nach § 15 a Abs. 3 Z 1 jeweils geltenden Betrag (zur Deckung der Auslagen für die Verwaltung des Hauses einschließlich der Ausgaben für Drucksorten, Buchungsgebühr und dgl.) anrechnen darf (, der auf zwölf gleiche Monatsbeträge zu verteilen ist,) und die EDV-Gebühr mit dem im Vertrag genannten Betrag von S 9,80 Deckung in dem im § 15 a Abs. 3 Z 1 MRG, BGBl. Nr. 520/1981 in der Fassung des BGBl. Nr. 800/1993 ausgewiesenen Betrag von S 29,60 zu finden hat.

Das an B I adressierte Schreiben der Dr. X . u. Y . O.W. Immob.verw. GmbH vom 23. Februar 1999 betreffend den Mietvertrag vom 1. Juli 1994 enthielt folgenden Text:

"	<p><i>Seitens der Hausinhabung wurde das bisherige Bestandobjekt top Nr. 12 wesentlich unter Einbeziehung bzw. Ausbau des ursprünglichen Dachbodens (teilweise) erweitert und weist nunmehr eine Gesamtnutzfläche von 160 m<sup>2</sup> ... auf. Das Bestandobjekt ist als solches der Kategorie A einzustufen.</i></p> <p><i>Dementsprechend verpflichten Sie sich, in teilweiser Abänderung des Mietvertrages vom 1. Juli 1994 - ab 1. Februar 1999 einen beiderseits als angemessen vereinbarten monatlichen Mietzins in Höhe von S 10.800 ... zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer zu bezahlen.</i></p> <p><i>Ausgangsbasis für zukünftige Wertveränderungen ist der Monat Jänner 1999 auf Basis des Punkt 4 des zit. Mietvertrages.</i></p> <p><i>Alle übrigen Bestimmungen des zitierten Mietvertrages bleiben vollinhaltlich aufrecht.</i>"</p>
---	---

Trotz des Satzes "*Ausgangsbasis für zukünftige Wertveränderungen ist der Monat Jänner 1999 auf Basis des Punkt 4 des zit. Mietvertrages*" war das Vorliegen einer fremdüblichen Vereinbarung über die Wertsicherungsklausel zu verneinen, wenn der im Schreiben angesprochene, im Mietvertrag vom 1. Juli 1994 aber gestrichene Vertragspunkt (§ 3. Mietzins) 4. folgenden Text beinhaltet:

*"Der Hauptmietzins (Mietzins) von ... S wird auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten monatlichen Index der Verbraucherpreise 1986 wertbezogen. Sollte dieser Index nicht mehr verlautbart werden, gilt jener Index als Grundlage für die Wertsicherung, der diesem Index am meisten entspricht. Ausgangsbasis für diese Wertsicherungsklausel ist die für den Monat ... 19... errechnete Indexzahl ... Schwankungen bis ausschließlich 10 % (5 %) nach oben oder nach unten bleiben unberücksichtigt. Jedoch wird bei Überschreitung die gesamte Veränderung voll berücksichtigt. Die neue Indexzahl bildet jeweils die neue Ausgangsgrundlage für die Errechnung der weiteren Überschreitungen. ...."*

Abgesehen davon, dass die Gebäudeverwaltung sich mit der Nichtausfüllung der Leerstellen im obigen Text einer klaren Aussage, ob Schwankungen bis ausschließlich 10 % oder 5 % nach oben oder nach unten unberücksichtigt bleiben, enthielt, beschränkte sie sich betreffend des Bestandobjekts auf die Angabe "*das bisherige Bestandobjekt top Nr. 12 sei wesentlich unter Einbeziehung bzw. Ausbau des ursprünglichen Dachbodens (teilweise) erweitert und weist nunmehr eine Gesamtnutzfläche von 160 m<sup>2</sup> ... auf. Das Bestandobjekt ist als solches der Kategorie A einzustufen*", ohne die für die Bestimmung der Ausstattungskategorie relevanten Kriterien in einer wie im Mietvertrag vom 1. Juli 1994 vorgesehenen Form im Detail zu beschreiben; obwohl bei Bestandverträgen der Bestandgegenstand zu den wesentlichen Vertragsbestandteilen zählt, fehlten in dem mit 23. Februar 1999 datierten Schreiben solche Angaben, wie sie der "Standardvertrag" vorgesehen hatte, also Angaben betreffend "*Ausstattung*", "*Zentralheizung*", "*Brauchbarkeit*", "*Bestandteile des Mietgegenstands im Sinne des § 1 Punkt. 2 Mietvertrag*".

Dieser Mangel an die Ausstattungskategorie der Bestandsache bestimmenden Detailangaben wurde durch die Ausführungen auf der Seite 5 der Berufung verdeutlicht, wenn dort an von der Fa. I erbrachten Leistungen "*z.B. die Installation einer Zentralheizung in der "alten Wohnung"* mit dem Zusatz "*davor war ein ÖlOfen für die gesamte Wohnung vorhanden*" genannt wurde. Hatte erst die von der Fam. I installierte Zentralheizungsanlage die Zurechnung der Wohnung zur Ausstattungskategorie A ermöglicht, so wäre der Bw. bei Familienfremden der Abschluss des Bestandvertrages zu einem Mietzins in niedrigerer Höhe möglich gewesen, wenn die Wahrscheinlichkeit der Durchführung eines von einem familienfremden Bestandnehmer auf dessen Antrag hin geführten Verfahrens vor der

Schlichtungsstelle betreffend Überprüfung der Höhe des Mietzinses vermindert bzw. ausgeschlossen werden soll.

Als Beweis für das Risikobewertungsvermögen der mietrechtsfreundlichen Vertreter der Bw. sei nochmals auf das oben zitierte Schreibens des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 15. Dezember 2004 verwiesen, wenn es dort, allerdings in einem anderen Zusammenhang heißt: "*Ein Mieter hätte ausgezeichnete Chancen, die Miethöhe bei der Schlichtungsstelle reduziert zu bekommen*".

Aus der an die Bw. adressierten gutachtlichen Stellungnahme des Dr. O.W. vom 21. Juli 2003 war für die Bw., was das Abgabenrecht anbelangt, nichts zu gewinnen, wenn diese den oben zitierten Mietvertrag vom 1. Juli 1994 und das auf den Mietvertrag bezügliche Nachtragsschreiben vom 23. Februar 1999 als Ausgangsbasis für die Stellungnahme benennt und die auf die Nachtragsvereinbarung Bezug habende Bemerkung "*Diese wurde im Zusammenhang mit dem Ihrerseits erfolgten Ausbau des Bestandobjekts top 12 durch teilweise Einbeziehung bzw. Ausbau des ursprünglichen Dachbodens erstellt. Das Bestandobjekt weist nunmehr insgesamt eine Gesamtnutzfläche von 160 m<sup>2</sup> auf. Aufgrund der Ausstattung des Bestandobjekts kann dieses zweifelsohne als solches der Kategorie "A" eingestuft werden*" samt der Erklärung, dass "*Sie nunmehr, sehr geehrte Herrschaften, aus eigenen Mitteln bzw. unter Inanspruchnahme eines Kredites das Bestandobjekt ausgebaut, erweitert und den Standard auf Kategorie "A" angehoben haben und offensichtlich ihre Tochter mit den vorgenommenen Erweiterungen und Verbesserungen des Bestandobjekts einverstanden war*" beinhaltet, ohne dabei auf die in der Berufung dargestellten Eigenleistungen der Fam. I und die Größe der Wohnung laut Plan 208 m<sup>2</sup> näher einzugehen. Fakt ist, dass der Richtwert für das Bundesland Wien ab dem 1. April 1999 laut der Kundmachung des Bundesministeriums für Justiz, BGBl II 2006/101 S 55 betragen hat. Da die Mieterin sich in Kenntnis der örtlichen Verhältnisse dazu entschlossen hatte, die seit 1. Juli 1994 in Bestand genommene Wohnung auszubauen, und "*sich entsprechend den meiner Kanzlei zur Verfügung stehenden Unterlagen*" so die gutachtliche Stellungnahme vom 21. Juli 2003 "*ein Mietzins je m<sup>2</sup> in Höhe von € 4,91,... S 67,50 ergibt*", der "*unter Berücksichtigung der Lage des Objekts an der Kreuzung der beiden Hauptverkehrsstraßen Heiligenstädterstraße und Grinzerstraße, das Nichtvorhandensein eines Aufzuges, das Vorhandensein von schrägen Dachflächen, das Nichtvorhandensein von sonstigen entsprechend dem Richtwertgesetz werterhöhenden Gegebenheiten etc. auch aus damaliger Sicht gesehen der vereinbarte Richtwertmietzins je m<sup>2</sup> als absolut angemessen anzusehen ist*", war von dem vom Richtwert abweichenden Betrag auf die Hinzurechnung eines Lagezuschlags zu schließen.

Aufgrund der Vorlage der in Rede stehenden gutachtlichen Stellungnahme vom 21. Juli 2003 samt jenes Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 15. Dezember 2004 (in welchem der Bestand einer Differenz zwischen dem Richtwert von S 67,50 zu den S 54,54 im Rahmen des Fremdvergleiches als unerheblich bezeichnet wurde) zu einem Zeitpunkt, zu dem die Bw. das in Rede stehende Mietverhältnis begründet hatte, war die Annahme, in der im Auftrag der Bw. erstellten gutachtlichen Stellungnahme vom 21. Juli 2003 hätten den Mietzins mindernde Eigenleistungen der Fam. I Berücksichtigung gefunden, zu verneinen, weil der oben zitierte § 16 Abs. 2 leg. cit. den Vermieter dazu verpflichtet, die Wohnung bei der Bestimmung des Richtwertmietzinses anhand der in der letztzitierten Norm in sechs Ziffern angeführten Kriterien mit der mietrechtlichen Normwohnung zu vergleichen. Wäre das zu beurteilende Objekt in einer dieser Vergleichskomponenten vom Standard der mietrechtlichen Normwohnung abgewichen, so wäre ein entsprechender Abstrich vom oder Zuschlag zum festgesetzten Richtwert zwangsläufig anzusetzen gewesen. Der "Saldo" aus diesen Zuschlägen und Abstrichen wäre zum Richtwert hinzuzuzählen oder im Fall eines Negativsaldos von diesem abzuziehen gewesen; das Ergebnis dieser Bemessungs- und Rechenoperation wäre der Richtwertmietzins gewesen.

Die mietrechtliche Normwohnung ist eine solche der Ausstattungskategorie A, auch wenn ihre Definition von der Umschreibung dieser Ausstattungskategorie in § 15 a Abs. 1 Z 1 MRG abweicht. Daher sind für Wohnungen der Ausstattungskategorie B und C entsprechende Richtwerte vorgesehen. Das Ausmaß dieser Abstriche wird zwar gesetzlich nicht unmittelbar festgelegt, doch lässt sich aus anderen Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes eindeutig ableiten, dass für eine Wohnung der Ausstattungskategorie B ein Abstrich von 25 % und für eine Wohnung der Ausstattungskategorie C ein Abstrich von 50 % jeweils vom Richtwert anzusetzen ist. Laut Rainer, Handbuch des Miet- und Wohnrechts<sup>7</sup>, Tz 3.2.4.2.10 zu § 16 Abs. 2 Z 6 MRG, Seite 189, kann der Richtwertmietzins beispielsweise für eine Kategorie B-Wohnung trotz des 25-prozentigen Kategorie-Abstrichs insgesamt dennoch über dem Richtwert liegen, wenn sich nämlich aus den übrigen Vergleichskriterien des § 16 Abs. 2 leg. cit. Zuschläge in einem beträchtlich über diesem Abstrich gelegenen Gesamtausmaß ergeben. Auch wenn die gutachtliche Stellungnahme vom 21. Juli 2003 die in Rede stehende Wohnung als eine solche der Ausstattungskategorie A einstuft, fehlte ein entsprechender stichhaltiger Beweis für die Annahme, die Bw. hätte diese Wohnung bereits ausgestattet mit einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) samt einer Etagenheizung (oder gleichwertigen stationären Heizung) und Warmwasseraufbereitung in Bestand gegeben.

Auf die Feststellung im Betriebsprüfungsbericht "*Nach der Erhöhung der Miete wurde der Bankeinzug durch die Hausverwaltung auf S 14.927,76 pro Monat angepasst. Nach*

*Klarstellung des "Nichtinkassos" wurde der Einzugsauftrag von Seiten der Hausverwaltung nur für Betriebskosten in Höhe von rund S 2.900 und Umsatzsteuer von der Miete S 1.080 (insgesamt somit rund S 3.980) herabgesetzt. Die Verrechnung der Differenz (nicht kassierte Miete) erfolgte mit dem Konto des Hauseigentümers" sei verwiesen.*

In Zusammenhang mit den obigen Ausführungen sowie dem ersten von den auf der Seite 4 der Berufung ins Treffen geführten Gründen dafür, dass die Argumentation der Finanzbehörde bezüglich des Mietzinses ins Leere gehe - *"Selbst wenn die Finanzbehörde diese Expertenmeinung in Zweifel ziehen sollte, ist die Höhe des entsprechenden Mietzinses noch durch die Richtwertabschläge determiniert. Abgesehen davon, dass die Ursprungskategorie nicht Kat A war, können noch Abschläge für Lärmbeeinträchtigung - 2 %, nicht vorhandenen Lift 4 % ab dem 2. Stock, Dachschrägen - 10 %, Fläche größer als 130 m<sup>2</sup> - 5 % etc. angesetzt werden."* – und der Nichterbringung eines Beweises für die Unrichtigkeit der Feststellung im Betriebsprüfungsbericht betreffend der "bisher in der Hauptmietzins- und Eigentümerabrechnung gegenüber den Eltern ausgebuchten (weil nicht kassierten) Miete der Tochter" war das Fehlen des Anerkenntnisfordernisses eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts festzustellen.

Wider der auf der Seite 3 der Berufung angeführten Begründung für das Vorliegen eines "eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts" des Bestandverhältnisses sprach, dass dem in Rede stehenden Bestandverhältnis kein Standardmietvertrag, sondern ein unvollständig ausgefülltes Standardformular für Mietverträge und das oben zitierte Nachtragsschreiben zu dem Mietvertrag vom 1. Juli 1994 zugrunde gelegen war. Mit dem Argument, der in RZ 1208 geforderten Normierung der Modalitäten der Vergütung von Eigenleistungen bei Beendigung des Mietverhältnisses insofern Rechnung getragen zu haben, als *"die Investitionen seitens des Mieters - sofern diese grundsätzlich zu einer Standardanhebung im Sinne des § 9 MRG geführt habe - gemäß § 10 MRG für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses - von welcher Seite auch immer - unter Berücksichtigung entsprechender Amortisationszeiträume vom Vermieter oder einem Nachmieter abzugelten sind."* war für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn die Anwendung des § 9 MRG jene Veränderungen eines Mietgegenstandes durch den Mieter bestimmt, die der Vermieter nicht verhindern kann, bzw. § 10 leg. cit. den Ersatz von Aufwendungen des Wohnungsmieters für bestimmte Verbesserungen als Sonderfall der angewandten Geschäftsführung regelt. Dass § 10 leg. cit. dem Mieter einen Anspruch einräumt, welcher dem in §§ 1097, 1037 ABGB geregelten Anspruch zwar ähnlich, z. T. überschneidend, aber doch diesem gegenüber neuartig ist und im vorhinein nicht abbedungen werden kann, sei bemerkt.

Die Annahme, die Bw. hätte die im oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 2003, 99/14/ 0071, angeführten Kriterien für die abgabenrechtliche

Anerkennung des zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Bestandvertrages erfüllt, war aber auch insoweit zu verneinen, als selbst der Umfang der Nutzfläche betreffend der in Rede stehenden Wohnung im Berufungsverfahren in Streit gestellt wurde. Auch wenn die Hausverwaltung - laut Berufung - "für die Berechnung der für die Vermietung relevanten Flächen pauschal 25 % von der Gesamtfläche" aufgrund des § 53 Abs. 5 BewG in Abzug bringe, war die Rechtskonformität dieser Vorgangsweise für den UFS nicht zu erkennen, zumal die Berufungsausführungen zum § 53 BewG ("Bewertung von bebauten Grundstücken") samt dem Verweis auf die Literatur ("siehe diesbezüglich Eckharter, Hauswirth, Mainhart, Rollwagen, Die Nutzfläche im Wohnrecht") nichts an der Tatsache ändern, dass den Bestimmungen des § 17 Abs. 2 MRG zufolge Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohn- oder Geschäftszwecke geeignet sind, ebenso wie Treppen, offene Balkone und Terrassen bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen sind. Hat der Gesetzgeber bei der Ermittlung der Nutzfläche (= gesamte Bodenfläche abzüglich der Wandstärken und auch der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen), und zwar auch dann, wenn sie zu Wohn- oder Geschäftszwecken benutzt werden) - wie Würth Zingher, Miet- und Wohnrecht, 20. Auflage, Tz 7 zu § 17 samt der dort zitierten gerichtlichen Entscheidung, MietSlg. 38375) zu ersehen - auf die Raumhöhe nicht Bedacht genommen, so ist auch die Nutzfläche von Mansardenräumen ohne Rücksicht auf die Höhe des Raumes zu berechnen. Da sich ein Wohnungssuchender bei der Besichtigung einer frei stehenden Wohnung für die Lage und den Zustand der Wohnung, deren Nutzbarkeit für die Befriedigung privater Bedürfnisse und die Höhe des Mietzinses (inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer) interessiert und Angaben betreffend der Wohnungsgröße von Seiten des Anbieters der Wohnung zur Vermietung gemacht werden, vermochte die Festhaltung auf Seite 4, Absatz 3 der Berufung, derzufolge "*eine familienfremde Person die Wohnungsgröße ... mit ca. 160 m<sup>2</sup> angenommen hätte*", eine Unschlüssigkeit der im Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen nicht offen zu legen.

Bezüglich des mit dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 15. Dezember 2004 in Frage gestellten Betriebsprüfungsergebnisses bezüglich des Wohnungsvergleichs war auf die im § 16 Abs. 2 Z 1 MRG angeführten Vergleichskriterien aus dem Wohnungseigentumsgesetz zu verweisen, mit deren Übernahme aus § 5 Abs. 1 WEG 1975 (Festsetzung der Nutzwerte der einzelnen Wohnungseigentumsobjekte) die dort entwickelte Praxis über die prozentuelle Berücksichtigung der einzelnen Abweichungen auch im Mietrechtsgesetz für die Bemessung der Zuschläge und Abstriche nutzbar gemacht werden sollte; in der Ziffer 1 wird auch bestimmt, dass eine gegenüber der mietrechtlichen Normwohnung bessere Ausstattung oder Grundrissgestaltung nur berücksichtigt werden darf, wenn sie nicht allein auf Kosten des Hauptmieters vorgenommen wurde. Dazu sei angemerkt, dass die Grundrissgestaltung der

mietrechtlichen Normwohnung und ihre Ausstattung (abgesehen von der Anlehnung an die Definition der Ausstattungskategorie A) ebenso wie ihre Qualität nach den übrigen Merkmalen der Z 1 (z. B. Stockwerkslage) gesetzlich nicht umschrieben sind. Für die die Vergleichselemente der Ziffer 1 ist die mietrechtliche Normwohnung daher kein tauglicher Bezugspunkt; vielmehr wird ein Vergleich der einzelnen Mietgegenstände des Hauses untereinander nach wohnungseigentumsrechtlichen Vorbild anzustellen sein (vgl. Rainer, Handbuch des Miet- und Wohnrechts<sup>8</sup>, Seite 181ff). Führt der steuerliche Vertreter wider den Wohnungsvergleich der Finanzbehörde mit Top 4 in der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme ins Treffen, dass es sich bei dem Satz "*die Lage der Wohnung ist besser als die durchschnittliche Lage einer Wohnung nach § 2 Richtwertgesetz weil ...*" um einen Standardsatz in Mietverträgen handle, der hier jeglicher Relevanz entbehre, und erklärt im Anschluss an eine Lagebeschreibung: "*Wir waren der Meinung, dass es offensichtlich ist, dass eine in einem Haus ohne Lift gelegene Wohnung im 1. Stock südseitig gelegen und daher sonnig, eine höhere Quadratmetermieter erzielen kann, als die ... Wohnung im Dachgeschoß*", so war anhand der obigen Ausführungen eine Verletzung der verfahrensrechtlichen Vorschriften beim Wohnungsvergleich der Bp nicht festzustellen. Als Nachweis dafür, dass die Pflicht zur amtsweigigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts dort ihre Grenze findet, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Oktober 1995, 94/15/0131, 94/15/0181, verwiesen.

Der Mietvertrag ist ein Konsensualvertrag, der durch die erklärte Willensübereinstimmung der Parteien zustande kommt. Insofern wäre es für die Miteigentümer des in Rede stehenden Zinshauses von Vorteil gewesen, wenn die Zusammensetzung des Mietzinses, aufgegliedert in Richtwertmietzins, Richtwertabschlag und Richtwertzuschläge, schon im Mietvertrag vom 1. Juli 1994 ausgewiesen worden wäre. Obwohl dem nachfolgend zitierten Satz aus dem an Dkfm. J und A C. F adressierten Schreiben des sachverständigen Gutachters vom 21. Juli 2003 "*Das vorliegende Mietverhältnis wird sohin jedem "Drittvergleich" standhalten, zumal .... Sie ... auch nur auf Basis der zwingenden Bestimmungen des MRG Rechte gegenüber Ihrer Tochter geltend machen können. In diesem Sinne haben Sie keine Möglichkeit, den seinerzeit vereinbarten Mietzins, ausgenommen im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen laufenden Wertanpassung zu erhöhen*", inhaltlich, was das Mietrecht betrifft, zuzustimmen war, vermochte er nicht den Mangel des Fehlens eines Beweises für das Vorliegen der Kriterien für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu beheben.

Für die Annahme, für die nach außen vorgegebene Vertragsbeziehung habe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung bestanden, war neben der Widersprüchlichkeit der von der Bp und

den Vertretern der Bw. vertretenen Meinungen betreffend der Höhe des Mietzinses und des Umfangs der auf die top Nr. 12 entfallenden Nutzfläche auch jener mit 13. Juni 1997 datierte Bescheid von nicht unwesentlicher Bedeutung, mit dem die Baupolizei die Bewilligung gemäß § 70 in Verbindung mit § 68 der Bauordnung für Wien zur Vornahme der nachstehend beschriebenen Bauführung nach den mit dem amtlichen Sichtvermerk versehenen Plänen auf der im Betreff genannten Liegenschaft erteilt hatte:

*"Ein Teil des Dachgeschosses wird innerhalb des bestehenden Umrisses ausgebaut und durch Herstellen eines Stiegenlaufes der Wohnung Top 12 im 2. Stock angegliedert. In Verbindung damit werden straßenseitig drei Dachgaupen sowie hofseitig eine Dachgaupe hergestellt. Weiters werden zwei Dachterrassen hofseitig in den Dachumriss eingeschnitten. Die Raumeinteilung in der Wohnung Top 12 wird teilweise geändert. Die Putztürchen werden im Bereich der Wohnung abgemauert, die Kehrung erfolgt zukünftig über Dach. Weiters wird eine Rauchfanggruppe entfernt. Die Beheizung der Wohnungen im Hoftrakt Top 1 im Erdgeschoß, Top 5 im 1. Stock sowie Top 12 im 2. Stock erfolgen mittels Gasetagenheizung."*

Der baupolizeiliche Bescheid vom 13. Juni 1997 ist an C I als Bauwerber unter Anschluss des Planes A, an B I als Bauwerber unter Anschluss des Planes B, sowie an Dkfm. J und A F als Grundeigentümer ergangen. Trotz des Schreibens des Architekten Ing. D an die Baupolizei vom 16. Oktober 1997, im Vollmachtsnamen der Klienten Dkfm. J und A F den Bauführer für das Vorhaben bekanntzugeben, sowie des ersten Satzes des an die Baupolizei adressierten Schreibens der ursprünglichen Bauwerber C und B I vom 7. Oktober 1997 "*Mit gegenständlichen Schreiben möchten wir Ihnen den Wechsel der Bauwerber für o. a. Bauvorhaben anzeigen.*" war von der Darstellung der von Fam. I "*in beträchtlicher Höhe*" erbrachten Eigenleistungen (vgl. Seite 5 der Berufung) auf die Benutzer der top Nr. 12 als treibende Kräfte des über die Erneuerung des Dachstuhls hinausgehenden Bauvorhabens zu schließen, wenn die Pension des Dkfm. F *nicht einmal € 9.000 pro Jahr beträgt und dessen Ehegattin Einnahmen von € 5.000 bis € 6.000 pro Jahr bezogen hatte* (vgl. Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 15. Dezember 2004).

Aufgrund der Glaubwürdigkeit der auf Seite 5 der Berufung dargestellten Leistungen der Fam. I war auf die Vorlage der von der Bw. als Beweis für die Richtigkeit der Ausführungen angebotenen Kostenvoranschläge zu verzichten.

Den Berufungsausführungen zur Erscheinung des Mietverhältnisses nach außen war generell zu erwidern, dass die Schriftlichkeit von Bestandverträgen nicht unbedingt erforderlich ist, wenn auch auf andere Weise das nach Außen- Erscheinen eines Mietvertrages belegt werden kann. Als Anhaltspunkte seien beispielsweise die laufende Verbuchung der Mietzinszahlungen sowie ein tatsächlich vollzogener Geldfluss genannt. Genügt die Meldung allein an die Abgabenbehörden nicht, so war die am 1. Juli 1994 erfolgte Anzeige des Mietvertrages sowie

das der Abgabenbehörde im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte Schreiben vom 23. Februar 1999 allein in analoger Anwendung des im Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 56.1 zu § 20 zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Februar 1992, 89/13/0111, nicht ausreichend, die Erscheinung des ab dem Februar 1999 strittigen Mietvertragsverhältnisses nach außen hin zu beweisen. Auf die Feststellung im Betriebsprüfungsbericht betreffend der in der Hauptmietzins- und Eigentümerabrechnung gegenüber den Eltern ausgebuchten (weil nicht kassierten) Miete der Tochter sei verwiesen.

Auch wenn der steuerliche Vertreter die Richtigkeit der von der Bp aus deren Feststellungen betreffend des Zahlungsflusses gezogenen Schlussfolgerungen bestreitet, die Formulierung im Betriebsprüfungsbericht "*Unbestritten ist, dass die Abgabepflichtigen für den erhöhten Platzbedarf ihrer Tochter Vorsorge treffen wollten.*" als falsch bezeichnet und die den Arbeiten am Dach zugrunde gelegenen Motive ("starke Sanierungsbedürftigkeit des alten Dachstuhls inkl. Dach", "Umwidmung zumindest eines Teils des Dachbodens zu einer Wohnung", "Wohnvorsorge") thematisiert, vermochten auch dessen Ausführungen auf den Seiten 6 und 7 der Berufung für den bloßen Bedeckungscharakter der in Zusammenhang mit den in Rede stehenden Bauarbeiten angefallenen Kosten zu sprechen, wenn dort dem Finanzamt angezeigt wird: "*In der Anlage finden sie ... eine Aufstellung von klar ersichtlichen Mietzahlungen. Die restlichen Mieten sind bar geflossen. Die von der Finanzbehörde angesprochene Rückleitung der Miete der ersten Monate lässt sich leicht erklären. Fr. I war auf Grund ihrer finanziellen Situation (Hausfrau und Mutter) natürlich nicht in der Lage, die Miete von ihrem Konto zu begleichen. Vielmehr wurde und wird ein Großteil der Miete von Hr. I bezahlt. ... Die Finanzbehörde lässt mit der Unterstellung, die Miete sei gar nicht geflossen, außer Acht, dass dies die finanzielle Potenz der Hausinhabung bei weitem überschritten hätte... Die Frage erscheint daher eigentlich beinahe obsolet.*" Die Ungewöhnlichkeit dieser Vorgangsweise war aus den dem Vermieter durch das Mietrechtsgesetz auferlegten Pflichten insofern zu folgern, als diese über jene des ABGB hinausgehen. So hat der Vermieter gem. § 4 nützliche Verbesserungen durchzuführen, wenn dies im Hinblick auf den allgemeinen Erhaltungszustand des Zinshauses zweckmäßig ist und die Kosten aus den Mietzinsreserven der letzten zehn Jahre gedeckt werden können. Wurden die der Bw. zugeflossenen Gelder nicht als Mietzinsreserve betrachtet, sondern zur Bedeckung von finanziellen Bedürfnissen einer Mieterin an diese rückgeleitet, so waren die familiären Bedürfnisse nicht anders als in die Richtung einer steuerrechtlich irrelevanten familienhaften Geldüberlassung hin zu deuten.

Entgegen der in der Berufung geäußerten Meinung, alle entsprechenden Erkenntnisse erschöpfend behandelt zu haben, wurde kein einziges zu Gunsten der von der Bw. mit der Berufung vertretenen Rechtsmeinung sprechendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof in

---

der Berufung mit Angabe des Datums und Geschäftszahl zitiert. Handelt es sich laut dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139, bei den Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle und begründen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen, so waren die in der Berufung genannten Randzahlen der Einkommensteuerrichtlinien allein nicht ausreichend, die Abänderung auch nur eines der mit der Berufung angefochtenen Bescheide zu Gunsten der Bw. zu begründen.

Wie schon aus den obigen Ausführungen ersichtlich, ist der für das Zustandekommen eines Mietvertrages wesentliche Vertragsbestandteil "Bestandgegenstand" nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert worden. Damit war der Mietzins in der im Schreiben vom 23. Februar 1999 ausgewiesenen Höhe nicht auf Fremdüblichkeit prüfbar und daher die Annahme, dieser Vertrag wäre unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden, auszuschließen. Wurde die Miete mittels Bankeinzug kassiert und nach wenigen Monaten rückbezahlt, damit der Ehegatte der Mieterin die Beträge an die Hauseigentümer bar entrichtet, so war das in der Berufung ins Treffen geführte Argument, demzufolge es sich bei dem der Behörde vorliegenden Mietvertrag um einen Standardmietvertrag handle, "der wohl alle relevanten Punkte regelt", nicht dazu geeignet, das Vorliegen eines "*eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt's* nachzuweisen. Da der Vertrag vom 1. Juli 1994 in Verbindung mit dem den Mietvertrag in seiner ursprünglichen Fassung abändernden Schreiben vom 23. Februar 1999 ab dem Jahr 1999 nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen war, keinen klaren eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufgewiesen hatte und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre, waren die Mietverhältnisse ab dem von der Bp festgestellten Zeitpunkt in abgabenrechtlicher Hinsicht nicht anzuerkennen. Mangels Strittigkeit der Einkunftsquelleneigenschaft war über die vom steuerlichen Vertreter im Rahmen des Erörterungsgesprächs aufgeworfene Frage der Liebhaberei nicht abzusprechen.

Es war daher die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide und die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 1997 bis 2001 im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen.

- Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung

Die Mieterin des Geschäftslokals mit der Top Nr. 1 in dem in Rede stehenden Zinshaus ist eine Bank, der die Umsatzsteuern aus den Betriebskosten (mit 20% ausgewiesen) bis Juni 1999 in Rechnung gestellt worden sind. Bezuglich dieser Rechnungen stellte die Bp unter der Tz 15 PB mit dem Titel "Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung" fest: Die Umsatzsteuer sei weder berichtigt, noch zurückbezahlt worden; die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung betrage S 21.234,98 für das Jahr 1997, S 23.200,07 für das Jahr 1998 und S 11.049,38 für das Jahr 1999.

Gegen den aufgrund der obigen Feststellung ergangenen Umsatzsteuerbescheid brachte der steuerliche Vertreter in der Berufung vor: *"Richtig ist, dass die Umsatzsteuer aus Betriebskosten fälschlich in Rechnung gestellt und nach Berichtigung nicht zurückgezahlt wurde. Sie wurde jedoch sehr wohl berichtigt und die entsprechenden Beträge sind daher lediglich dem Gewinn hinzuzurechnen. Eine Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung ist nicht gesetzeskonform."*

Mit der zur Berufung ergangenen Stellungnahme entgegnete die Bp dem steuerlichen Vertreter: Laut mehrfachen Angaben der Hausverwaltung im Zuge der BP sei die Umsatzsteuer für die Betriebskosten bis Juni 1999 der „... Bank“ vorgeschrieben und kassiert worden. Erst ab Juli 1999 seien die Betriebskosten ohne Umsatzsteuer für die folgende Zeiträume vorgeschrieben und vereinnahmt worden. Für die Zeiträume zuvor „hätte“ es weder ein Berichtigungsschreiben an den Mieter, noch eine Rückzahlung an diesen gegeben. Laut Hausverwaltung betreffe die Richtigstellung den Zeitraum ab Juli 1999. Im Zuge der BP sei ein Mitteilungsschreiben an den Mieter betreffend der fälschlicherweise Belastung der Betriebskosten bis Juni 1999 mit USt nicht vorgelegt worden. Ansonsten werde auf den BP-Bericht verwiesen.

rechtliche Würdigung
----------------------

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet derjenige, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

Außer Streit steht, dass die der in Rede stehenden Bank bis Juni 1999 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer aus den Betriebskosten (mit 20 % ausgewiesen) nicht zurückgezahlt worden ist. Laut dem Betriebsprüfungsbericht beträgt die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung S 21.234,98 für das Jahr 1997, S 23.200,07 für das Jahr 1998 und S 11.049,38 für das Jahr 1999. Die als Vorhalt zu wertende Stellungnahme zur Berufung, dass ein Schreiben an den Mieter mit der Mitteilung, die Betriebskosten bis Juni 1999 fälschlicherweise mit Umsatzsteuer belastet zu haben, im Zuge der Bp nicht vorgelegt worden sei und dass ansonsten auf den BP-Bericht verwiesen werde, blieb unbeantwortet. Damit war die Berufung, soweit sie die

Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 betrifft, in dem in Rede stehenden Berufungspunkt abzuweisen.

- Antrag auf Abänderung des angefochtenen Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO für das Jahr 1999

Mit dem beim UFS per @mail am 10. März 2006 eingebrachten Antrag des steuerlichen Vertreters des Finanzamts auf Abänderung des Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO für das Jahr 1999 wurde die durch die Auflösung des Betrages von S 28.811 bedingte Erhöhung der Einkünfte für das Jahr 1999 folgendermaßen begründet:

<p><i>" Aufgrund der amtsbekannten Daten ist folgender Fehler im BP-Bericht ersichtlich: Richtige Mietzinsrücklage 1. 1. 95: aus 1990 159.187,00 wurde von FA für 1990 von 243.613 auf 274.427 erhöht, Erhöhung von HV nicht berücksichtigt. aus 1991 278.200,00 aus 1992 352.992,00 aus 1993 363.762,00 aus 1994 387.135,00 wurde von HV unrichtig übertragen</i></p>	
<i>Stand zum 1. 1. 95:</i>	<i>1.541.276,00</i>
<i>Verwendung 1995</i>	<i>-26.217,00</i>
<i>Offen 1. 1. 1996</i>	<i>1.515.059,00</i>
<i>Im Zuge der BP aufgelöst</i>	<i>1.486.248,00</i>
<i>BISHER NICHT AUFGELÖST</i>	<i>28.811,00 "</i>

Über Vorhalt des Antrags bestätigte der steuerliche Vertreter mit dem Schreiben vom 28. März 2006, dass die Änderung der Mietzinsrücklage 1994 laut den Angaben der Hausverwaltung in Ordnung sei.

#### rechtliche Würdigung

Gemäß § 116 Abs 5 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999 gilt für die bis 1995 nach § 28 Abs. 5 in der bis 1995 geltenden Fassung gebildeten steuerfreien Beträge Folgendes:

1. Steuerfreie Beträge, die nach § 28 Abs. 3 EStG 1972 gebildet wurden, gelten als steuerfreie Beträge im Sinne des § 28 Abs. 5 in der bis 1995 geltenden Fassung.
2. Mit den am 31. Dezember 1995 ausgewiesenen steuerfreien Beträgen sind innerhalb von neun Jahren nach ihrer Bildung, längstens aber bis zum 31. Dezember 1999 in folgender Weise zu verrechnen:
  - Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind.
  - Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind.
  - Verluste, die sich ergeben, falls die mit dem Grundstück (Gebäude) im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 des Mietrechtsgesetzes vereinnahmten Beträge übersteigen. Dabei sind die Betriebskosten und die laufenden öffentlichen

*Abgaben für das Grundstück (Gebäude) sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz zu lassen.*

- d) *Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in anderen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäuden des Steuerpflichtigen, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind. Soweit nach Verrechnung mit steuerfreien Beträgen Aufwendungen im Sinne der lit. b und d verbleiben, sind die verbleibenden Aufwendungen als Herstellungskosten anzusetzen*
3. *Steuerfreie Beträge (Teilbeträge), die nicht bis zum Ende der Frist der Z 2 zu verrechnen sind, sind zu diesem Zeitpunkt einnahmenerhöhend aufzulösen.*
4. ...."

Infolge der Bestätigung der im Antrag des Finanzamts enthaltenen Daten durch den steuerlichen Vertreter mit dem Schreiben vom 28. März 2006 war der Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 gemäß § 188 BAO in folgender Form abzuändern:

"Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO in Höhe von 108.341,97 € (= 1.490.818 S) festgestellt			
Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/StNr.	Anteil	
001	F . Dkfm. J 1000 Q-Str. Str. 157/3 Wien 9/18/19 Klosterneuburg 24/12	Einkünfte	54.170,98 € 745.409 S
002	F A 12 1000 Q-Str. Str. 157/3 Wien 9/18/19 Klosterneuburg 08/15	Einkünfte	54.170,99 € 745.409 S

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juni 2006