



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., H.Gasse, vertreten durch Walter Kleinrath, Steuerberater, 1030 Wien, Traungasse 7, vom 23. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20 vertreten durch HR Dr. Satovitsch, vom 22. Februar 2005, betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 sowie über die Berufung gegen den vorläufigen Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 sowie gegen den vorläufigen Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleineigentümer eines Miethauses in W., H.Gasse X, und erzielte seit 1989 neben Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der oben bezeichneten Liegenschaft.

Steuerliche Feststellungen bei einer Betriebsprüfung haben ergeben, dass der Bw. im Jahre 1999 am genannten Grundstück mit Maßnahmen einer Sockelsanierung unter Gewährung

einer Förderung gemäß § 40 WWFSG 1989 begonnen hatte. Nach einem Schlussprüfbericht des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds vom 24. September 2003 betragen die Gesamtsanierungskosten 459.500,00 €, wobei auf hausseitige Erhaltungsmaßnahmen sowie hausseitige Verbesserungsarbeiten 279.000,00 € und auf mietobjektsbezogene Verbesserungsarbeiten, wie zB Kategorieanhebungen, Wohnungszusammenlegungen 180.500,00 € entfielen. Die diesbezügliche ausbezahlte Förderung habe 114.875,00 € betragen.

Überdies habe der Bw. neben den genannten geförderten Sanierungsmaßnahmen den Dachboden der besagten Liegenschaft privat zur Eigennutzung ausgebaut (vgl. Tz 1 des Prüfungsberichtes).

Aus Tz 2 des Prüfungsberichtes geht zur Anmietung der Wohnungen Top 12 und 11 hervor, dass Frau H.I., die Lebensgefährtin des O.K. am 26. April 1996 einen Mietvertrag über die Anmietung der Wohnung Top 12 mit dem Bw. geschlossen habe. Nach einer Zinsliste habe Frau H.I., von April 1999 bis Juni 2001 zusätzlich die Wohnung Top 11 angemietet, eine schriftliche Änderung bzw. Ergänzung des oben genannten Mietvertrages sei jedoch nicht erfolgt. Die Prüferin hielt fest, dass der Bw. seit Juni 2001 seinem Sohn, O.K., die Wohnungen Top 11 und 12 nach ihrer Zusammenlegung und Kategorieanhebung von D auf A zur Nutzung überlassen habe.

Einer Aufstellung der Mieteinnahmen für das Jahr 1999 ist zu entnehmen, dass die mit dem Namen "I." versehenen Buchungstextzeilen unregelmäßige Mieteingänge darlegen, nämlich zum 11. Jänner 1999, zum 3. und 4. Mai 1999, zum 6. und 27. Juli 1999, zum 6. August 1999, zum 7. Oktober 1999 sowie zum 2. November 1999 in jeweils unterschiedlicher Höhe. Darüber hinaus habe seit dem Jänner 2000 nicht Frau I. , sondern Frau E.K. die Miete in Höhe von 5.038,26 S jeweils zu Beginn des Monats bezahlt.

Unstrittig ist, dass der ausgebauten Dachboden (122,19 m²) vom Bw. privat genutzt werde und ihm als Wohnsitz dienen würde.

Die Betriebsprüfung vertrat die Ansicht, dass die Vermietung der zusammengelegten Wohnungen Top 11/12 der genannten Liegenschaft zu fremdunüblichen Bedingungen erfolgt sei, zumal sie einem „nahen Angehörigen“ ohne schriftlichen Mietvertrag überlassen worden sei.

Die Fremdunüblichkeit dieser Vermietung sah die Prüferin in dem Umstand begründet, dass der Sohn des Bw. die bereits renovierten Wohnungen Top 12 und Top 11 ohne Ergänzung bzw. Änderung des ursprünglichen mit Frau Gabriele I. abgeschlossenen Mietvertrages zu nutzen berechtigt gewesen sei. Die Erweiterung der Wohnung Top 12 um jene der Top 11 sei

überdies erstmals aus der Zinsliste für den Monat April 1999 hervorgegangen (Tz 3 und Tz 3a des Prüfungsberichtes vom 3. März 2005).

Eine Gegenüberstellung der für vergleichbare Wohnungen verrechneten Mieten habe ergeben, dass der Mietzins für Angehörige (nach Kategorieanhebung D auf A) um 10,00 S oder 25% niedriger gewesen sei. Dabei stellte die Betriebsprüfung die Mietentgelte in Höhe von 42,85 S/m² für Top 3, von 38,27 ATS/m² für Top 11/12 jenen für an Fremde vermieteten Wohnungen, wie Top 5 in Höhe von 51,31 ATS/m², Top 8 von 52,84 ATS/m² und Top 10 von 45,14 ATS/m² gegenüber (vgl. Betriebsprüfungsbericht im Einkommensteuerakt, S 16).

Eine weiterer Vergleich zeige, dass der Bw. für die fremd vermietete Wohnung Top 4, bei der lediglich eine Kategorieanhebung von D auf B erfolgt sei, 41,53 ATS /m² Miete verrechnet habe, jedoch von den Angehörigen, obgleich es sich um Kategorie A Wohnungen handeln würde, einen nicht nennenswert höheren, im Falle der Wohnung Top 11/12 sogar – wie oben angeführt - einen niedrigeren Mietzins verlangt habe.

Überdies stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Ehegattin des Bw. ab dem Jänner 2000 die Mietzahlungen für die Wohnung Top 11/12 bezahlt habe und diese im Gegensatz zu den übrigen Mietzahlungen unregelmäßig erfolgt seien, sodass die Prüferin auch aus dieser Sicht das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und seinem Sohn als nicht fremdüblich beurteilte. Es seie daher steuerlich nicht anzuerkennen und als Einkunftsquelle aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden gewesen.

1. Herstellungs- Fünfzehntel

In diesem Zusammenhang geht aus Tz 5 des Prüfungsberichtes hervor, dass die Prüferin für den Zeitraum 1999 bis 2002 von den zu 100% steuerlich geltend gemachten Herstellungs-Fünfzehntel einen Privatanteil von insgesamt 95.257,64 ATS (14.189,93 €) festsetzte.

2. Ausscheiden des Privatanteiles aus dem Zinsaufwand (Tz 6)

Berechnungen der Betriebsprüfung in Tz 6, 7, 8 und 9 des Prüfungsberichtes führten zunächst zu einer Kürzung der angefallenen Zinsen. Dabei ging die Betriebsprüfung davon aus, dass 65 % der besagten Zinsen auf Sanierungsarbeiten, die das gesamte Haus betreffen und 35% auf Investitionen, die den einzelnen Wohnungen des Liegenschaftsobjektes direkt zuordenbar sind, entfallen würden. Aus dem Verhältnis der Nutzflächen der privat genutzten Wohnungen Top 3, 11/12 und des Dachgeschoßes zur Gesamtnutzfläche sei von dem 65%-igen Anteil ein Privatanteil von 37 % auszuscheiden. Vom restlichen 35%igen auf die einzelnen Wohnungen entfallenden Anteil sei ein Privatanteil aus dem Verhältnis der den Nutzflächen Top 3 und Top 11/12 zuordenbaren Kosten zu den Aufwendungen aller anderen Wohnungen auszuscheiden

(vgl. Tz 5 des Prüfungsberichtes). Diese dargestellte Kürzung habe insgesamt eine Überschusserhöhung im Ausmaß von 47.849,67 ATS (2000) von 60.728,37 ATS (2001) und von 89.784,31 ATS bzw. 6.524,88 € (2002) ergeben.

3. Kürzung der Absetzung für Abnutzung (AfA) für das gesamte Haus (Tz8)

Die Kürzung der AfA-Beträge für das gesamte Wohnobjekt im Ausmaß der Privatnutzung der Top 11/12 und Top 3 führte somit zu einer Überschusserhöhung im Ausmaß von 132,93 € (1.829,20 ATS) für die Jahre 1999 bis 2001 und in Höhe von 203,83 € für 2002.

4. Vorsteuerkürzung

Weiters versagte die Betriebsprüfung infolge Fehlens fremdüblicher Vereinbarungen hinsichtlich der Vermietung der Wohnungen Top 3 und 11/12 für den Zeitraum 1999 bis 2003 auf Grundlage der diesen Wohnungen direkt zuordenbaren Aufwendungen in Höhe von 75.010,15 € für den Zeitraum 1999 bis 2003 einen Vorsteuerabzug in Höhe von 33.630,72 €.

Bezüglich der auf das gesamte Haus entfallenden Kosten in Höhe von 251.738,99 € hat die Betriebsprüfung im Verhältnis der Summe der Nutzflächen der Wohnungen Top 3 und 11/12 sowie des Dachgeschosses zur Gesamtnutzfläche ein Ausmaß von 37%, das sind 93.143,43 € als Bemessungsgrundlage für die Vorsteuerkürzung herangezogen. Demnach hat sie im Streitzeitraum Vorsteuern in Höhe von 33.630,72 € und pro Jahr im Ausmaß von je einem Fünftel, das sind jeweils 92.553,75 S in den Jahren 1999 bis 2001 und 6.726,14 € in den Jahren 2002 und 2003 gekürzt.

Als Folge der Nichtanerkennung der mit der Ehegattin bzw. des Sohnes des Bw. dargelegten Mietverhältnisse errechnete die Betriebsprüfung Umsatzkürzungen in Höhe von 51.304,27 ATS (1999), von 55.420,86 ATS (2000), von 35.267,82 ATS (2001), von 7.019,52 € (2002), von 9.306,64 € (2003).

Auf Basis dieser Feststellungen erließ das Finanzamt am 22. Februar 2005 die angefochtenen Bescheide und ging dabei von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - 150.040,00 ATS (-10.903,83 €) für 1999, von -119.311,00 ATS (-8.670,67 €) für 2000, von - 137.310,00 ATS (-9.978,71 €) für 2001, von -10.089,00 € für 2002 und von einem Überschuss in Höhe von -1.596,21 € für 2003 aus.

In der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für den Streitzeitraum führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Kategoriezins für eine Wohnung der Kategorie D laut § 16 MRG ab dem 1. April 1998 je m² 8,60 ATS betragen würde. Da die Wohnung Top 11/12 nach der Magistratsabteilung 16 eine Fläche von 35,20 m² und 50,04 m² aufweise und somit insgesamt 85,24 m² betrage, würde der verrechnete Hauptmietzins in Höhe von

733,06 S genau dem zugelassenen Wert entsprechen. Die Magistratsabteilung 16 hätte die Erhöhung des Hauptmietzinses für Sanierungsmaßnahmen gemäß § 18 MRG behördlich festgelegt. Gleichfalls habe sie die unterschiedlichen Werte für die wohnungsseitigen Sanierungsmaßnahmen, die für die einzelnen Wohnungen des Hauses entsprechend der vorgenommenen Sanierungstätigkeiten unterschiedlich hoch seien, bestimmt. Wenn die wohnungsseitigen Maßnahmen aus der Gesamtmiete ausgeschieden werden würden, ergebe sich für alle Mietobjekte ein gleicher Mietzins pro Quadratmeter, sodass die Vermietung an den Sohn zu fremdüblichen Konditionen erfolgt und das Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen wäre.

Der Umstand, dass lange nach Fertigstellung der Bauarbeiten zu einem höheren Mietzins neu vermietet worden sei, könne für die Beurteilung der Fremdüblichkeit nicht herangezogen werden. Daher beantragte der Bw., die angefochtenen Bescheide aufzuheben und sämtliche Aufwendungen, die mit der Vermietung der Wohnung Top 11/12 verbunden sind, steuerlich zu berücksichtigen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass ein Mietvertrag mit einem nahen Angehörigen, der zwar ursprünglich den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprochen habe, der Hauseigentümer aber in der Folge die durch das MRG zugelassenen Möglichkeiten nicht ausgeschöpft habe, zu überprüfen sei, ob die Wohnung ab diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle ausscheide. In diesem Zusammenhang verwies die Abgabenbehörde erster Instanz auf die Tatsache, dass sowohl die Zurverfügungstellung der Wohnung Top 3 seit dem Oktober 2001 an die Ehegattin des Bw. als auch der zusammengelegten Wohnungen Top 11 und 12 seit dem Juli 2001 an den Sohn des Bw. in keinem Vertrag festgehalten worden seien. Demnach gebe es keine nach außen hin zum Ausdruck kommende Vereinbarung beispielsweise über Instandhaltungsmodalitäten.

Der Bw. habe seinerzeit zwar mit Frau I. die Überlassung der Wohnung Top 12 mietvertraglich schriftlich festgelegt, hingegen in der Folge keine schriftliche Änderung bzw. Ergänzung dieses Vertrages betreffend die Anmietung der Nutzfläche Top 11 vorgenommen. Die Abgabenbehörde erster Instanz führte weiters aus, dass bei einem fehlenden schriftlichen Bestandvertrag wesentliche Bestandteile, wie der Bestandgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich, die Mietzinshöhe, die Wertsicherungsklauseln, Instandhaltungspflichten etc. mit genügender Deutlichkeit fixiert sein müssten. Im konkreten Fall habe der Bw. bei einer Kategoriewohnung A den genannten Angehörigen einen Mietzins mit Erhaltungsbeitrag in Höhe von 42,85 S/m² für die Wohnung Top 3 und 38,27 S/m² für das Mietobjekt Top 11/12 verrechnet, während der von den übrigen Mietern der Kategorie A Wohnungen 51,31 S/m² für Top 5, 51,31 S/m² für Top 8 und 45,14 S/m² für Top 10 abverlangt hätte.

Das Finanzamt sah überdies die Zahlungsmodalität als wesentlichen Kritikpunkt an, nach der die Miete für Wohnung Top 11/12 nach der erwähnten Zinsliste bis Juni 2001 im Gegensatz zu den übrigen Zinszahlungen unregelmäßig und von der Ehegattin des Bw. einbezahlt worden sei. Daraus folge, dass die Vermietung der gegenständlichen Wohnung nicht zu fremdüblichen Konditionen erfolgt wäre und sie daher als Einkunftsquelle im steuerlichen Sinn auszuscheiden gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem als erwiesen angenommenen Sachverhalt aus:

Frau H.I. war die Lebensgefährtin des O.K.. Die Vermietung der Wohnungen Top 11 und 12 im Jahre 1999 erfolgte an Frau H.I., wobei es über die weitere Nutzungsüberlassung der Wohnung Top 11 keinen schriftlichen Mietvertrag gab, lediglich der zwischen dem Bw. und Frau I. im Jahre 1996 abgeschlossene Mietvertrag über die Wohnung Top 12 wurde vorgelegt. Demnach steht fest, dass es einerseits über die vor der erwähnten Sockelsanierung erfolgte zusätzliche Anmietung der Wohnung Top 11 an die Lebensgefährtin des O.K. weder eine schriftliche Änderung noch eine Ergänzung des Mietvertrages gegeben hat, vielmehr die Erweiterung der Nutzungsüberlassung der Wohnung erstmals der Zinsliste ab dem April 1999 zu entnehmen war.

Andererseits steht außer Streit, dass der Bw. hinsichtlich der Neuvermietung der zusammengelegten renovierten Wohnungen Top 11 und 12 an seinen Sohn weder einen schriftlichen Mietvertrag noch andere Unterlagen vorlegte, aus denen eine Festlegung wesentlicher Vertragsbestandteile, wie zB Beschreibung des Mietobjektes, Beginn und Dauer des Mietvertrages, Gebrauchsrecht des Mieters, die Zusammensetzung des Mietzinses einschließlich der Wertsicherungsvereinbarungen, Abrechnung des Mietzinses usw. erkennbar waren.

Im konkreten Fall hatte der Bw. für das Objekt Top 11/12, eine Kategoriewohnung A mit einer Wohnnutzfläche von 85,24 m² (und nicht wie im Prüfungsbericht, Tz 3b, ausgeführt 95,06 m²) seinem Sohn einen Mietzins einschließlich des Erhaltungsbeitrages in Höhe von 42,68 ATS/m² verrechnet.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen für den Haushalt des Abgabepflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen sowie nach Z 4 dieser Bestimmung freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und zwischen Fremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 18.11.1991, 91/15/0043).

Die für „nahe Angehörige“ geltenden Grundsätze bezieht die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (Rz 1129 EStR 2000) zum Beispiel auf die in § 25 BAO aufgezählten Personen, andere verwandte oder verschwägerte Personen und auf sonstige Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen (zB Verlobte, vgl. VwGH 16.11.1993, 90/14/0179, 29.7.1997, 93/14/0056).

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus. Wenn eine schriftliche Vereinbarung bei Verträgen naher Angehöriger nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186). Die Fixierung üblicherweise unter Fremden vereinbarter Vertragsbestandteile betrifft zB den Bestandgegenstand, den befristeten oder unbefristeten Mietvertrag, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Tragung der Betriebskosten (VwGH 1.7.2003, 97/13/0215).

Mietverhältnisse, wie im vorliegenden Fall, zwischen nahen Angehörigen, können nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn diese den dargestellten abgabenrechtlichen Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Dies bedeutet, dass selbst bei Vorliegen zivilrechtlich gültiger, schriftlicher Mietverträge mit klarem und eindeutigem Inhalt, die vor Beginn des Mietverhältnisses abgeschlossen und ordnungsgemäß nach außen zum Ausdruck gebracht wurden (etwa in Form einer fristgerechten Anmeldung des Mietvertrages zur Vergebühr), derartige Mietverhältnisse abgabenrechtliche Wirkungen nur entfalten können, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, wenn sie somit nach den allgemeinen

Erfahrungen des Wirtschaftslebens unter ökonomisch denkenden Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl Doralt, EStG, § 2 Tz 160 ff).

Ist dies nicht der Fall, ist davon auszugehen, dass bei der Vereinbarung private Erwägungen im Vordergrund gestanden sind und die Wohnraumüberlassung daher keiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung zuzuordnen ist. Dementsprechend gehören die aus einem solchen Vertragsverhältnis resultierenden Einnahmen nicht zum Bereich der Einkünftezielung des Vermieters und sind daher steuerlich nicht relevant. Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen sind als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren (vgl. VwGH 18.11.1991, 91/15/0043).

Zumal im gegenständlichen Verfahren unwidersprochen blieb, dass Frau I. die Lebensgefährtin von O.K. war, war die Überlassung der Benutzung der in Rede stehenden Wohnung an sie gleichfalls aus Sicht der oben genannten „Angehörigenjudikatur“ zu beurteilen. In diesem Zusammenhang ist neben der fehlenden vertraglichen Festlegung der erwähnten zusätzlichen Anmietung der Wohnung Top 11 überdies festzuhalten, dass allein mit der Verbuchung der "Mieteinnahmen" den vorhin dargelegten Anforderungen einer fremdüblichen Vorgehensweise nicht Genüge getan wurde und war das Vorliegen nicht fremdüblicher Bedingungen auch im Zusammenhang mit der unwidersprochen und damit erwiesenen Feststellung der Betriebsprüfung, wonach die Ehegattin des Bw. die unregelmäßigen Mietzahlungen für die Wohnung Top 11/12 entrichtet hatte, insgesamt zu bestätigen. Diesbezüglich ist auch auf die Ausführungen des Finanzamtes in seiner Berufungsvorentscheidung zu verweisen.

Da die Überlassung der Wohnung Top 11 und 12 weder vertraglich festgehalten noch deren wesentlichen Vertragsbestandteile (zB bei Bestandverträgen der Bestandgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich des Vertrages) mit ausreichender inhaltlicher Bestimmtheit schriftlich fixiert wurden, war sie nach außen hin nicht dokumentiert, und ist dieser Umstand als gewichtiges Indiz dafür zu werten, dass die Benutzung der Wohnung Top 11 und 12 in dieser Weise unter Fremden nicht üblich ist.

Schon deshalb war das in Rede stehende Mietverhältnis einkommensteuerrechtlich im Streitzeitraum nicht anzuerkennen und als Einkunftsquelle auszuscheiden und konnte der in der Berufung allein gegen die steuerlich nicht anerkannte Vermietung der Top 11/12 (85,24 m²) erhobene Einwand, es würde sich bei Ausscheiden der wohnungsseitigen

Sanierungsmaßnahmen für alle Mietobjekte ein gleicher Mietzins pro Quadratmeter ergeben, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Außerdem hat der Bw. durch die in Rede stehende Wohnungszusammenlegung ein neues Wohnobjekt der Kategorie A geschaffen und seinem Sohn zur Nutzung überlassen. Dass in diesem Zusammenhang eine solche Nutzungsüberlassung nicht nur auf Basis des bisherigen, mit Frau I. betreffend die Wohnung Top 12 abgeschlossenen Mietvertrages erfolgen kann ergibt sich unter Fremden jedenfalls als eine logische Schlussfolgerung.

Ausgehend von einer Wohnnutzfläche in Höhe von 85,24 m² lag der, nach der Zinsliste für Oktober 2002, vom Bw. verrechnete Quadratmeterpreis in Höhe von 42,68 ATS/m² (s. Tz 3b des Prüfungsberichtes) überdies unter dem für Wien gültigen Normrichtwert.

Bei einer Neuvermietung einer Wohnung der Ausstattungskategorie A, B, oder C ab dem 1. März 1994 gilt nämlich der Richtwertzins gem. § 16 Abs. 2 MRG. Nach der für die Höhe des Richtwertes maßgebenden Verordnung des Bundesministers für Justiz BGBI Nr. 140 – 148/1994 (vgl. Änderung der Richtwerte BGBI II, 37/2005), waren für die Zeitspanne vom 1. April 1999 bis 31. März 2000 Richtwerte in Höhe von 55,00 S vom 1. April 2000 bis 31. März 2001 in Höhe von 55,80 S, vom 1. April 2001 bis 31. März 2002 im Ausmaß von 57,20 S und vom 1. April 2003 bis 1. März 2004 in Höhe von 4,24 € pro Quadratmeter der Nutzfläche und Monat gültig.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hatte der Bw. trotz umfangreicher Investitionen für das Objekt Top 11 und 12 keine gegenüber Dritten erkennbare Regelungen zB. über die Erweiterung des Mietobjektes, die Mietzinshöhe, die Dauer des Vertrages sowie darüber hinausgehende Vereinbarungen geschaffen.

Das zu beurteilende Mietverhältnis wäre ohne schriftliche Vereinbarungen mit Familienfremden nicht zustande gekommen, sodass den in den oben genannten Tz des Prüfungsberichtes erfolgten Berechnungen der Abgabenbehörde erster Instanz vor dem Hintergrund des eingangs zitierten § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht entgegenzutreten war. Desgleichen ist auszuführen, dass im Sinne § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 erfasst in Z 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Z 2 lit. a "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung". Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

In Bezug auf ein Gebäude, das zu einem Teil unternehmerischen Zwecken, zu einem anderen Teil privaten Wohnzwecken des Unternehmers dient, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 EStG 1988 die Umsatzsteuern, die auf den nicht unternehmerischen Bereich des Gebäudes entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100).

Vor diesem Hintergrund ergibt sich der Vorsteuerausschluss hinsichtlich der zu fremdunüblichen Bedingungen überlassenen Wohnung Top 11 und 12 bereits als Rechtsfolge der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994, die nach der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Oktober 2009