



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat betreffend die nachfolgenden Berufungen des Bw., vertreten durch Stb., und zwar:

- Berufung vom 21. Dezember 2000 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des FA. vom 21. November 2000 betreffend Einkommensteuer 1999,
- Berufung vom 2. Jänner 2006 gegen die Bescheide des FA vom 28. November 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001 und Einkommensteuer 2000 bis 2003 und vom 30. November 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 bis 1998,
- Berufung vom 7. März 2006 gegen die Bescheide des FA vom 1. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig) und Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Oktober bis Dezember 2005,
- Berufung vom 16. April 2007 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des FA vom 8. März 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005,
- Berufung vom 20. Dezember 2007 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des FA vom 13. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006,
- Berufung vom 28. Oktober 2008 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des FA vom 24. September 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007,

- Berufung vom 6. April 2010 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des FA vom 25. Februar 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008,

nach den am 29. März 2011 und 25. September 2012 über Antrag der Partei in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung

1. beschlossen:

Die Berufung gegen den Bescheid vom 1. Februar 2006 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2005 wird als gegenstandlos geworden zurückgewiesen.

2. entschieden:

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1997, 1998, 2001 und 2005 bis 2008 werden als unbegründet abgewiesen. Die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt, ansonsten bleiben die angefochtenen Bescheide unverändert.

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer 1997, 1998, 2000, 2001, 2003 und 2005 werden als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1999 wird teilweise Folge gegeben, die Veranlagung zur Einkommensteuer 1999 erfolgt wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 28. November 2005.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 wird als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2004 und 2006 bis 2008 wird teilweise Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit allfälliger Mehrbeträge an Abgaben ist der Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2004 bis 2008 ergehen endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist die großteils mit Verlusten verbundene Vermietung des Hauses H, mit drei Wohnungen an die eigenen Kinder (eine Tochter und zwei Söhne) und den Schwiegersohn. Der Berufungswerber (Bw.) verrechnet die Verluste mit seinen positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (zuletzt Pensionseinkünfte) sowie anderen unstrittigen positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus Urheberrechten.

Vor dem UFS berufsgegenständlich sind die Jahre 1997 bis 2008.

a) Bescheide - Betriebsprüfung

Das Finanzamt (FA) teilte dem Bw. in den beiden gleich lautenden **Vorhalten vom 10. März und (Urgenz) 15. Mai 2000** (Akt 1998 Seite 41ff) betreffend Vermietungstätigkeit mit:

- Laut Aktenlage sei 1997 die letzte Wohnung, die einer Mietzinsbeschränkung unterlegen sei, frei geworden. Ab diesem Zeitpunkt würden die Wohnungen von den Kindern des Bw. bewohnt. Es liege daher nach Wegfall der Mietenbeschränkung ein neuer Beobachtungszeitraum vor. Des Weiteren sei zu prüfen, ob bei der Vermietung Fremdüblichkeit vorliege.
- Um beurteilen zu können, ob ab 1997 eine Einkunftsquelle iSd § 2 Abs. 2 EStG vorliege, sei eine Prognoserechnung vorzulegen.
- Wann könne mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden?
- Um Vorlage der Mietverträge werde ersucht.
- Stünden Wohnungen leer?
- Würden Wohnungen zusammengelegt?

Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen **Einkommensteuerbescheid 1999 vom 21. November 2000** (Akt 1999 Seite 35ff) setzte das FA noch die erklärungsgemäßen Werbungskostenüberschüsse an.

	S
Vermietung H	-77.837,00
AKM nicht strittig	8.345,00
V+V vorläufig	-69.492,00

Der Bw. erhob die **Berufung vom 21. Dezember 2000** und begehrte eine endgültige Veranlagung.

In einem an die Betriebsprüfungsabteilung gerichteten **Schreiben vom 14. Mai 2004** (Arbeitsbogen Betriebsprüfung 1998 bis 2000, Seite 82f) gab der Steuerberater des Bw. an, die Mietvereinbarungen seien determiniert durch die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes. Mit den derzeitigen Mietern sei vereinbart, dass dieselben Bestimmungen gelten würden wie für die Vormieter unter Anwendung der Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes. Die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes würden nur einen unwesentlichen Spielraum zulassen, weshalb die Ausfertigung eines schriftlichen Mietvertrages nicht ins Auge gefasst worden sei. Die Einhaltung der Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes werde durch die Hausverwaltung wahrgenommen. Es würden Originalrechnungen für die im Jahre 1997 und 1998 getätigten Aufwendungen übermittelt, wobei jeder Rechnung der Zahlungsbeleg angeheftet sei und somit der Zahlungsfluss nachvollzogen werden könne. Die Finanzierung eines Zubaus sei mit einem Betrag von S 757.208,24 durch den Schwiegersohn des Bw. erfolgt. Außerdem habe sich der Schwiegersohn auf Grund seines Bekanntheitsgrades (unter Anführung einer Fernsehrolle) bereit erklärt, die Preise mit den Professionisten zu vereinbaren, weil er die Erfahrung gemacht habe, dass ihm auf Grund seines Bekanntheitsgrades große Nachlässe gewährt würden, wenn die Professionisten darauf verweisen könnten, dass sie bei ihm gearbeitet hätten. Schriftliche Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und den Mietern bezüglich der Aufbringung der Mittel seien nicht getroffen worden. Die Mietzinsbildung unterliege den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes. Das Gebäude stamme aus dem Jahre 1892. Die Mietzinsbildung werde ausschließlich von der Hausverwaltung wahrgenommen, überprüft und erforderlichenfalls angepasst. § 18 MRG sei deshalb nicht in Anspruch genommen worden, weil der Schwiegersohn einen "namhaften Betrag" selbst bezahlt habe.

Im **FAX vom 27. Jänner 2005** (Arbeitsbogen Seite 85) gab der Bw. persönlich an, nachdem die Vormieter der Wohnung Nr. 2 im Hochparterre und der Wohnung Nr. 3 im Parterre ausgezogen seien, seien Tochter und Schwiegersohn im **März 1988** in das Mietverhältnis der Wohnung Nr. 2 und der Sohn M in das Mietverhältnis der Wohnung Nr. 3 eingetreten. Im **August 1996** sei die Vormieterin der Wohnung Nr. 1 im Hochparterre ausgezogen und die Tochter und der Schwiegersohn seien zusätzlich in das Mietverhältnis dieser Wohnung eingetreten. Der Sohn C habe **Anfang 1997** die Wohnung Nr. 5 in der Mansarde bezogen.

Im **Ersuchen um Stellungnahme vom 8. April 2005** (Arbeitsbogen Seite 99ff) gab das FA an, die vom Gesetzgeber für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geforderten Kriterien seien als in mehrfacher Hinsicht nicht ausreichend erfüllt anzusehen. So würden Mietverträge nur in mündlicher Form vorliegen und einem Ersuchen, die mündlichen Vereinbarungen in schriftlicher Form vorzulegen, sei nicht entsprochen worden. Die Mietzinse in Höhe von € 2,85 pro m² bzw. € 3,63 pro m² unter Einbeziehung der ausgezeichneten Grünruhelage würde keinesfalls dem ortsüblichen marktmäßigen Preis im unmittelbaren Umkreis

entsprechen. Fraglich sei insbesondere die Gestaltungsweise bezüglich des Zubaus. Es seien weder die nach Mietrechtsgesetz geforderten schriftlichen Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und den Mietern bezüglich der Aufbringung der Mittel getroffen worden noch habe irgendeine Vereinbarung betreffend der behaupteten Vorfinanzierung durch den Mieter (Schwiegersohn) und der darauf folgenden Übernahme des Mietzinses somit laufender Betriebskosten durch den Vermieter (Welcher Betrag? Wie lange werde die Miete samt Betriebskosten übernommen?) vorgelegt werden können. Auch würden die Kosten des Zubaus nicht unter Herstellungskosten iSd §§ 3 bis 5 MRG fallen, weshalb eine Aufteilung auf 15 Jahre nicht zulässig wäre. Gänzlich unklar sei auch die Behandlung einer im Zuge einer Besprechung am 19. Jänner 2005 vorgelegten Rechnungen in Höhe von [gesamt] S 757.208,24, welche sich angeblich noch in irgendeiner Schublade des Schwiegersohnes befunden hätten. Handle es sich hierbei um Mieterinvestitionen, welche Vereinbarungen seien getroffen worden? Wäre diese Vorgangsweise mit einer familienfremden Person denkbar? Auf die Frage nach der Motivation des Zubaus, weil eine Vorteilsmaximierung nicht erkennbar sei, sei vom Vermieter die Aussage getroffen worden: "Weil es der Schwiegersohn ist." Zusammenfassend könne somit daraus geschlossen werden, dass die in diesem Fall vorliegenden Rechtsgeschäfte nicht dem Erfordernis der Klarheit von Angehörigenvereinbarungen entsprechen würden, weil sie nicht schriftlich erfolgt seien und über ihren Inhalt gänzlich Unklarheit bestehe und damit dem Prinzip der Fremdüblichkeit in keinsten Weise Rechnung getragen werde. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass selbst bei Anerkennung des fraglichen Mietverhältnisses die Eigenschaft der Einkunftsquelle abzusprechen wäre. Nach der Liebhabereiverordnung sei bei einer Betätigung, die sich nach der Verkehrsauffassung im besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, Liebhaberei zu vermuten. Durch die mehrmals geforderte und nicht erbrachte Prognoserechnung würde sich diese Vermutung kaum widerlegen lassen, da für einen überschaubaren Zeitraum nur Verluste zu erwarten seien. Im Zuge des Parteiengehörs werde dem Bw. demzufolge die Gelegenheit gegeben auf die dargestellten Punkte einzugehen und gegebenenfalls Beweise vorzulegen, welche eine Beurteilung in eine andere Richtung zulassen würden. Besonders werde noch darauf hingewiesen, dass Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien immer zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen würden.

Da keine Antwort erfolgte, übermittelte das FA dem Bw. einen gleichlautenden **Schriftsatz vom 26. Mai 2005** (Arbeitsbogen Seite 103ff) unter Mitteilung des Termins zur Schlussbesprechung.

In einem der Betriebsprüfung am **15. Juni 2005** übergeben **undatierten Aktenvermerk** (Arbeitsbogen Seite 109ff) gab der Steuerberater des Bw. an:

1. Schriftliche Mietverträge mit den Mietern im Haus würden nicht vorliegen. Nach außen in Erscheinung getreten seien diese Mietverträge dadurch, dass die Mieter als Mieter bei der Gemeinde gemeldet seien.

2. Das Gebäude sei lange vor 1945 errichtet worden und unterliege somit sämtlichen gesetzlichen Mitrechtsbestimmungen. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Mietverträge hätten nach den mietrechtlichen Bestimmungen Kategoriensätze gegolten. Das Richtwertsystem sei erst später eingerichtet worden und nur auf Neuvermietungen anwendbar, sodass für bestehende Mietverträge weiterhin die Kategoriensätze gelten würden. Die vermietete Fläche betrage 270,54 m². Im Jahre 1997 seien Hauptmietzinse von S 145.241,76 eingehoben worden, woraus sich eine monatliche Quadratmetermiete von S 44,74 berechne. Der Kategoriensatz für die beste Kategorie A habe im Jahr 1997 S 32,80 betragen.

3. Prognoseergebnisse ab 1997 für Liebhabereibeurteilung:

Für Zwecke der Überprüfung des Vorliegens der Liebhaberei seien die Sonderabschreibungen für Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen zu eliminieren und durch normale Abschreibungen von 1,5% zu ersetzen. Danach würden sich folgende Jahresüberschüsse ergeben:

	€
1997	1.188,78
1998	2.126,64
1999	325,70
2000	-1.808,60
2001	-480,48
2002	5.695,97
2003	5.136,85
Einnahmenüberschuss für Zeitraum 1997 bis 2003	12.184,86

Es ergebe sich also schon jetzt ein Gewinn und es sei "in der Zukunft wie in der Vergangenheit insbesondere die letzten zwei Jahre zeigen" würden, zu erwarten, dass unter Ausscheiden der steuergesetzlichen Zwangsabschreibungen und zulässigen höheren Abschreibungen weiterhin positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in etwa gleich bleibender Höhe entstehen würden.

4. Vorlage der mündlichen Vereinbarungen in schriftlicher Form:

Mündliche Verträge hätten die Eigenschaft, nicht in schriftlicher Form abgefasst zu werden, weshalb die geforderte Vorlage von schriftlichen Vereinbarungen nicht möglich sei. Insbesondere werde darauf verwiesen, dass schriftliche Vereinbarungen lediglich die gesetzlichen Bestimmungen des Mieten- bzw. Mietrechtsgesetzes wiedergeben könnten, da abweichende Regelungen unwirksam seien. Es seien gesetzlich geregelt sowohl die Kündigungsbestimmungen, die Dauer, die Höhe der Mietzinse und die Weiterverrechenbarkeit der Betriebs-

kosten. Weitere Bestimmungen müsse ein Mietvertrag nicht enthalten, die schriftliche Ausfertigung sei daher wegen der zwingenden gesetzlichen Regelung entbehrlich.

5. Mietzins:

Die Finanzbehörde gehe davon aus, dass ortsübliche, marktmäßige Mietzinse angesetzt werden könnten. Da das Gebäude vor dem Jahr 1945 errichtet worden sei und mehr als zwei Wohnungen enthalte, unterliege es den mietgesetzlichen Beschränkungen. Im Zeitpunkt des Bezuges der Wohnung in den Jahren 1988 bis 1991 hätten die gesetzlichen Categoriesätze als gesetzlich geregelter Mietzins gegolten. Die Verrechnung ortsüblicher, marktmäßiger Mietzinse sei nicht erlaubt gewesen.

6. Zubau:

Über Wunsch des Schwiegersohnes des Bw. wegen eines Zubaus sei vereinbart worden, dass einen Teil der Zubaukosten der Bw. und einen Teil der Kosten der Schwiegersohn trage. Der Schwiegersohn habe daher Kosten in Höhe von S 757.208,24 getragen. Es sei eine übliche Vorgangsweise, dass der Vermieter über Wunsch eines Mieters eventuelle Zubauten gestatte, wenn der Mieter bereits sei, einen Teil oder die gesamten Herstellungskosten selbst zu finanzieren. Es sei auch üblich, dass in einem solchen Fall der Mieter für die zugebauten Flächen keinen Mietzins bezahle. Gerade mit Fremden würden derartige Vereinbarungen über Zubauten und deren Finanzierung sehr häufig getroffen werden.

7. Liebhabereiverordnung:

Die Finanzbehörde könne sich nicht darauf stützen, dass es sich bei der Vermietung um eine Tätigkeit handle, die sich nach der Verkehrsauffassung im besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen würde. Im Gegenteil, die Vermietung sei grundsätzlich gewinnorientiert und nicht lebensführungsorientiert. Heranzuziehen sei vielmehr § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung über die entgeltliche Gebäudeüberlassung. Daraus ergebe sich wie bereits dargestellt ein positives Ergebnis bereits für die Jahre 1997 bis 2003.

Im **Bericht vom 22. November 2005** (Dauerbelege Seite 11ff) über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 bis 2000 und Nachschau Jänner bis Juli 2005 stellte die Prüferin fest:

Tz. 1 Vermietung an Angehörige:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei die Vermietung der drei Wohnungen des seit 1. Jänner 1983 im Alleineigentum des Bw. stehenden Objekts, Baujahr 1894, an die beiden Söhne und die Tochter einer steuerlichen Beurteilung unterzogen worden. Bei dem Haus handle es sich um

ein ehemaliges Zinshaus mit ursprünglich vier Wohnungen. Nachdem die Vormieter ausgezogen seien, seien im März 1988 der Schwiegersohn und die Tochter in das Mietverhältnis der Wohnung Nr. 2 im Hochparterre und der Sohn M in das Mietverhältnis der Wohnung Nr. 3 im Parterre eingetreten. Im August 1996, als die Vormieterin der Wohnung Nr. 1 im Hochparterre ausgezogen sei, seien Schwiegersohn und Tochter zusätzlich in das Mietverhältnis dieser Wohnung eingetreten. Der zweite Sohn C habe im Anfang 1997 die Wohnung in der Mansarde (Wohnung Nr. 5) bezogen. Weiters befinde sich noch eine Garage auf dem Grundstück, welche als Abstellraum genutzt werde und für welche der Bw. [selbst] Miete bezahle. Im Prüfungszeitraum sei betreffend der Wohnung der Familie des Schwiegersohns und der Tochter ein Zubau mit Fertigstellung Oktober 1998 errichtet worden.

Mieter:	Wohnungsgröße m ² seit	1997 Preis pro m ² netto S	Zubau 1998	ab 10/1998 netto S
Schwiegersohn und Tochter	1996: 140,67	39,18	15,9 m ² somit 156,57 m ²	50,00
Sohn M	1988: 68,73	39,18		
Sohn C	1997: 73,53	39,08		
Bw.	1993: 24,48	41,89		

Der Bw. habe angegeben, dass durch den Eintritt der Kinder in die Mietverträge der Vormieter ein schriftlicher Mietvertrag nicht erforderlich und deshalb auch nicht aufgesetzt worden sei. Es seien ohnehin die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes anwendbar. Anlässlich der Schlussbesprechung sei lediglich ein Schriftstück vom 28. Dezember 1987 über eine einvernehmliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und den Kindern vorgelegt worden, welches aussage, wer welche Wohnung beziehe und dass die Mieten und Betriebskostenaufteilung weiterhin wie bisher berechnet würden. Laut Steuerberater sei für die Mietenberechnung das Kategoriemietzinssystem anwendbar. Dies gelte für Verträge, die vor dem 1. März 1994 abgeschlossen worden seien (S 32,80 pro m² vor dem 1.4.1998). Danach gelte das Richtwertzinssystem. Nach ständiger Rechtsprechung könnten vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und damit steuerlich Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
2. ein eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die seitens der Steuerbehörde bestehenden Zweifel hätten trotz ausreichender Gelegenheit zur Stellungnahme vom Bw. und seinem Steuerberater nicht ausgeräumt werden können. Insbe-

sondere über die Abwicklung des errichteten Zubaus bestünden derartige Bedenken, dass die Betriebsprüfung zu dem Schluss komme, die Vermietung an die nahen Angehörigen nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen.

So sei es im Zuge einer im März 1998 durchgeführten USO-Prüfung für den Zeitraum 10-12/1997 zur Nachforderung von Vorsteuern gekommen, weil die Rechnungen auf den Schwiegersohn ausgestellt worden seien. Dies sei mit besseren Konditionen für den prominenten Schwiegersohn begründet worden. Lediglich für einen Teil der Rechnungen seien Korrekturen ausgestellt und die Vorsteuern 1998 beantragt worden. Es handle sich um einen Nettobetrag S 194.987,02 zuzüglich 20% Vorsteuer = "netto" S 233.984,42. Als Ausgaben seien Fünfzehntel nach §§ 3 bis 5 MRG-Herstellungsaufwand beantragt worden. Daraufhin seien, um diese als Vorfinanzierung durch den Schwiegersohn anzusehenden Errichtungskosten abzugelten, die Mieten von Schwiegersohn und Tochter samt Betriebskosten für den Zeitraum 1997 bis 2000 vom Vermieter (Bw.) getragen worden, ebenso wie einige Zahlungen und eine Restzahlung am 13. November 2002, insgesamt S 1,097.788,96. Dies alles für einen Zubau der laut Aussagen des Bw. im Interesse des Mieters gelegen gewesen sei und dem der Bw. nur zögerlich zugestimmt habe.

Im Rahmen einer in den Amtsräumen am 19. Jänner 2005 stattgefundenen Besprechung seien vom Vermieter noch einmal Rechnungen aus 1997 von S 757.208,24 vorgelegt worden. Diese hätten alle mit einer Ausnahme (eines Holzbauunternehmens vom 15. Dezember 1997 mit S 17.871,72 brutto auf den Namen des Bw.) auf die Familie von Schwiegersohn und Tochter gelaute. Der Bw. habe gemeint, dass diese Rechnungen bisher in einer Schublade des Schwiegersohnes gelegen seien und [der Bw.] habe zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht gewusst, wie diese zu verrechnen seien. Erst bei einer weiteren Besprechung habe der Steuerberater gemeint, dass man sich darauf einigen könnte, dass diese der Mieter selbst trage. Nach Ansicht der Steuerbehörde sei diese Vorgehensweise, die zu keiner Zeit durch einen Vertrag, wie Darlehensvertrag, Vertrag über die Zurechnung des Zubaus, Vertrag über die Verrechnung der Vorfinanzierung, abgesichert worden sei, nur mit dem Naheverhältnis der Parteien zueinander erklärbar und halte mit derartigen Unsicherheitsfaktoren sowohl für Vermieter als auch Mieter einem Fremdvergleich niemals stand. Jedenfalls sei nach Ansicht des FAes in dieser Vermietung eher die innerfamiliäre Versorgung als eine Einkunftsquelle zu erblicken. Die in den Prüfungsjahren entstandenen Verluste seien somit steuerlich nicht anzuerkennen. Die bisher ergangenen vorläufigen Bescheide betreffend 1997 und 1998 seien dahingehend abzuändern und endgültig zu veranlassen. Für 1999 sei eine Berufung betreffend die Vorläufigkeit offen, welcher somit abändernd stattgegeben werde. Für 2000 bis 2003 seien Erklärungen eingebracht worden. Es würden somit Erstbescheide ergehen, die dem Ergebnis der Betriebsprüfung Rechnung tragen würden. Für den Umsatzsteuernachschauzeitraum 2004

ergehe ein vorläufiger Bescheid, für 1-6/2005 eine "Umsatzsteuervoranmeldungs-Erstbescheidfestsetzung".

▪ Umsatzsteuerliche Feststellungen:

Die Einnahmen aus der Vermietung seien somit nicht steuerbar und die Vorsteuern nicht zuzuerkennen. Es würde nur mehr die Versteuerung von nicht berufungsgegenständlichen Einkünften aus Autorenrechten verbleiben.

Das FA folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ entsprechende **Bescheide** und **Berufungsvorentscheidungen** (BVE):

Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997	Bescheid vom 30. November 2005
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998	Bescheid vom 30. November 2005
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999	Bescheid vom 21. November 2000, BVE vom 28. November 2005
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000	Bescheid vom 28. November 2005
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001	Bescheid vom 28. November 2005
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002	Bescheid vom 28. November 2005
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003	Bescheid vom 28. November 2005
Umsatzsteuer 2004	Bescheid vom 28. November 2005
Einkommensteuer 2004	Bescheid vom 1. Februar 2006
Festsetzung Umsatzsteuer 10-12/2005	Bescheid vom 1. Februar 2006
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005	Bescheid vom 8. März 2007, BVE vom 3. Mai 2007
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006	Bescheid vom 13. Dezember 2007
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007	Bescheid vom 24. September 2008
Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008	Bescheid vom 25. Februar 2010

Das FA erkannte bei der Einkommensteuer die erklärten Einkünfte aus der Vermietung an die Angehörigen (größtenteils Werbungskostenüberschüsse) nicht an:

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
S	S	S	S	€	€	€

-159.585,00	-156.463,00	-77.837,00	-107.206,00	-88.930,42	-286,37	-845,49
2004	2005	2006	2007	2008	[2009	
€	€	€	€	€	€	
1.403,87	1.732,92	448,89	4.962,33	4.113,98	5.203,72]	

Die Bescheide Einkommensteuer 1997 bis 2008 sind vor dem UFS angefochten.

Betreffend das Jahr 2009 erkannte das FA die erklärten Einkünfte aus der Vermietung des Hauses an die eigenen Kinder mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer unter Hinweis auf die Vorjahre nicht an.

Bei der Umsatzsteuer ließ das FA erklärte Umsätze und sämtliche Vorsteuern aus der Vermietung unberücksichtigt und setzte nur geringe nicht berufsgegenständliche Umsätze aus Autorenechten an. Vor dem UFS gegenständig sind die Umsatzsteuerbescheide 1997, 1998, 2001, 2004, 2005 bis 2008.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000, 2002, 2003 und 2004 erhob der Bw. keine Berufung, in diesen Bescheiden kommt es zu Gutschriften des Bw.

b) Berufungen, Berufungsvorentscheidungen und Vorlageanträge

In der **Berufung vom 2. Jänner 2006** (Akt 2003 Seite 28ff) gegen die Bescheide betreffend **Umsatzsteuer 1997, 1998, 2001** und **Einkommensteuer 1997 und 1998 sowie bis 2000 bis 2003** beantragte der Bw., in den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch die Einkünfte aus der Vermietung des berufsgegenständlichen Objektes zu berücksichtigen und entsprechend zu veranlagern. Die Finanzbehörde habe ab 1997 nur vorläufige Bescheide erlassen bzw. nicht veranlagt, weil sie der Meinung sei, dass die Vermietung eine Liebhabereibetätigung sei. Über Anfragen zweier verschiedener Referenten habe der Bw. darauf hingewiesen, dass keine Liebhaberei anzunehmen sei, da die gewährten Steuerbegünstigungen und Zwangsabsetzungen auf eine längerfristige Abschreibung umzurechnen seien und sich danach positive Einkünfte errechnen würden. Trotzdem habe die Behörde die Jahre 1997 und 1998 nicht endgültig festgesetzt und vielmehr auch die späteren Jahre nur vorläufig bzw. [überhaupt] nicht veranlagt. Am 26. Juli 2002 sei dann für die Jahre 1998 bis 2000 sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Umsatzsteuer ein Prüfungs- und Nachschauauftrag ausgestellt worden. Auf Grund der Prüfung sei diskutiert worden, ob in der Vermietung eine Einkunftsquelle im steuerlichen Sinn oder eine Liebhabereibetätigung vorliege. Die Prüfer würden weiterhin die Absicht vertreten, es liege Liebhaberei vor, weil steuerlich negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen würden. Eine Berechnung über die Umrechnung der steuerlichen Begünstigungen bei Vermietung und Verpachtung in normale Abschreibungen habe die Behörde entgegen der Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht vorgelegt. Die Behörde habe

vielmehr ausschließlich Prognoserechnungen verlangt, welche allerdings nach Erachten des Bw. nicht erforderlich seien, weil schon aus der Umrechnung der steuerlichen Begünstigungen sich positive Einkünfte ergeben würden. Erst nachdem der Bw. diese Berechnung für 1997 bis 2003 vorgelegt habe, wobei sich für diesen Zeitraum ein Einnahmenüberschuss von € 12.184,86 errechnet habe, habe die Behörde die Frage der Liebhaberei fallen gelassen und die Meinung vertreten, dass das berufungsgegenständliche Haus ausschließlich an Familienangehörige vermietet sei und wegen des Fehlens schriftlicher Verträge die Mietverhältnisse nicht anzuerkennen seien und deshalb keine Einkunftsquelle vorliege. Einverständnis herrsche darüber, dass das Gebäude vor 1945 errichtet worden sei und somit sämtliche mietrechtlichen Vorschriften und Einschränkungen hinsichtlich Mietzinsbildung und Vertragsgestaltung vorliegen würden. Trotzdem habe die Behörde auf der Vorlage schriftlicher Vereinbarungen über die Mietverhältnisse beharrt, auch nachdem der Bw. eine Vereinbarung mit seinen Kindern vorgelegt habe, dass diese nach dem Freiwerden der Wohnungen in die für jeden Einzelnen im Voraus bestimmten Wohnungen zu jenen Bedingungen einziehen könnten, die auch für die Vormieter gegolten hätten. Auch für die Vormieter würden keine schriftlichen Verträge gelten, womit der Fremdvergleich zur Gänze erfüllt sei. Der schriftliche Abschluss von Mietverträgen, welche den mietrechtlichen Einschränkungsbestimmungen unterliegen würden, dürfe von den mietrechtlichen Bestimmungen abweichende Vereinbarungen nicht enthalten. Sollten derartige abweichende Vereinbarungen getroffen werden, seien sie ungültig und es würden die Bestimmungen der mietrechtlichen Vorschriften an deren Stelle treten. Eine Gestaltungsmöglichkeit der Mietrechtsverhältnisse, welche den mietrechtlich einschränkenden Bestimmungen unterliegen würden, bestehe also nicht. Eine schriftliche Vereinbarung über das Mietverhältnis müsste also jene Bestimmungen enthalten, wie sie in den mietrechtlichen Vorschriften normiert seien. Es müsse also auch eine Vereinbarung Gültigkeit haben, welche ausspreche, dass für das Mietverhältnis die mietrechtlichen Vorschriften anzuwenden seien. Diese Vereinbarung liege vor, sogar schriftlich, weil der Bw. als Vermieter mit seinen Kindern vereinbart habe, dass sie in die vorausbestimmten Wohnungen unter den gleichen Bedingungen einziehen könnten, wie die Vormieter die Wohnungen benutzt hätten. Für diese Vormieter hätten genauso die mietrechtlichen Vorschriften gegolten, wie sie dann für die Kinder gelten würden. Trotz Vorliegend dieser Tatsachen und auch der Tatsache, dass die Mietzinsbildung entsprechend den mietrechtlichen Vorschriften eingehalten würde, verlange die Behörde weiterhin offensichtlich mietrechtliche Vorschriften wiederholende, schriftliche Vereinbarungen über die Mietverhältnisse, welche über die vom Bw. mit seinen Kindern getroffenen schriftlichen Vereinbarungen hinausgehen würden. Eine derartige Forderung sei überzogen und diene offensicht-

lich nur dazu, die nicht aufrecht zu erhaltende Beurteilung als Liebhaberei doch noch auf haarspalterische Art und Weise durchzusetzen.

Im **Vorlageantrag vom 2. Jänner 2006** (Akt 1999 Seite 39ff) gegen die Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2005 betreffend **Einkommensteuer 1999** beantragte der Bw., seine Berufung vom 21. Dezember 2000 gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 21. November 2000 an die II. Instanz vorzulegen und erstattete das gleiche Vorbringen wie in der oa. Berufung vom 2. Jänner 2006.

Mit **Berufung vom 6. März 2006** (Akt 2004 Seite 18ff) gegen den **vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2004** vom 1. Februar 2006 bekämpfte der Bw. die Vorläufigkeit und Nichtanerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und beantragte die endgültige Veranlagung der Einkommensteuer 2004 auf Basis der Erklärungen. Die Vorläufigkeit des Bescheides werde nicht begründet. Im Gegensatz werde festgestellt, dass die Vermietungstätigkeit steuerlich nicht relevant sei. Auf Grund dieser Feststellung sei es nicht mehr möglich, einen vorläufigen Bescheid zu erlassen, weil die Abgabenschuld nicht zweifelhaft sein könne. In der Sache selbst sei anzuführen, dass eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und seinen Angehörigen vorliege, welche festhalte, dass die Angehörigen die Mietwohnungen zu den Bedingungen der Vormieter beziehen könnten. Schriftliche Vereinbarungen mit den Vormietern würden nicht vorliegen, weil auf die Mietwohnungen die Bestimmungen des Mieten- bzw. Mietrechtsgesetzes mit ihren allgemein umfassenden Regelungen zur Anwendungen gelangen würden. Es sei allgemein bekannt, dass vom Mieten- bzw. Mietrechtsgesetz abweichende Regelungen keine Wirkung hätten. Es gebe keinen eindeutigeren, klareren und jeden Zweifel "ausschließenderen" Inhalt als Gesetzesbestimmungen. Im Mietrecht werde das Mietverhältnis bis ins Detail geregelt und lasse keine Ausnahmen zu. Ausdrücklich möchte der Bw. festhalten, dass im Rahmen der stattgefundenen Betriebsprüfung keine "Vorhalte" insbesondere bezüglich der Höhe des Mietentgeltes erhoben worden seien. Die nach den mietrechtlichen Bestimmungen verrechneten Mietentgelte würden den Bestimmungen der mietrechtlichen Gesetze entsprechen und seien daher genauso hoch, wie Fremde sie zu bezahlen gehabt hätten. Es sei daher kein Grund ersichtlich, weshalb die Vermietung an die Angehörigen des Bw., welche Mietverhältnissen wie sie mit Fremden geschlossen worden wären, entsprechen würden, nicht als Einkunftsquelle anerkannt würden.

In der **Berufung vom 6. März 2006** (Akt 2005 Seite 2f) gegen den Bescheid vom 1. Februar 2006 betreffend **Festsetzung von Umsatzsteuer 10-12/2005** wiederholte der Bw. sein Vorbringen wie in der oa. Berufung vom 6. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2004.

In einer **Ergänzung vom 28. März 2006** (Akt 2003 Seite 30) zur Berufung vom 2. Jänner 2006 betreffend **Umsatzsteuer 1997, 1998, 2001** und **Einkommensteuer 1997 und 1998 sowie bis 2000 bis 2003** beantragte der Bw. im Fall der Nichtanerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des berufungsgegenständlichen Hauses die Berücksichtigung der Steuerberatungskosten als **Sonderausgaben**, weil dann die angefallenen Steuerberatungskosten weder Betriebsausgaben- noch Werbungskosten seien und daher als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. Die Bruttowerte der Steuerberatungskosten würden betragen:

	€
1997	890,69
1998	563,62
2000	1.290,68
2001	972,80
2002	879,30
2003	1.311,00

Mit **Berufung vom 16. April 2007** (Akt 2005 Seite 4ff) gegen die **vorläufigen Bescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005** vom 8. März 2007 bekämpfte der Bw. die Vorläufigkeit und beantragte eine endgültige erklärungs-gemäße Veranlagung. Der angefochtene Bescheid sei mit der Begründung vorläufig erlassen worden, dass ein noch nicht beendetes Rechtsmittelverfahren anhängig sei. Dies sei laut Bw. jedoch kein Grund für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides. Die Finanzbehörde habe das Ermittlungsverfahren durchzuführen und könne nach Durchführung dieses Ermittlungsverfahrens nur dann die Vorläufigkeit aussprechen, wenn ungewiss sei, ob und inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung der Abgabe eingetreten seien, also nur dann, wenn trotz angemessener Bemühungen der Behörde, den Sachverhalt aufzuklären, Unsicherheiten in tatsächlicher Hinsicht bleiben würden. Der Sachverhalt sei völlig klar und gebe keinen Anlass zur Erlassung von vorläufigen Bescheiden.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2007** (Akt 2005 Seite 5f) wies das FA die Berufung vom 16. April 2007 gegen die Bescheide betreffend **vorläufige Umsatzsteuer- und Einkommensteuerfestsetzung 2005** mit der Begründung ab, gemäß § 200 BAO könne die Abgabenfestsetzung bei einer zeitlich bedingten Ungewissheit über Bestehen bzw. Umfang einer Abgabepflicht vorläufig erfolgen. Nach Literatur und Rechtsprechung könne eine Ungewissheit auch auf Grund einer noch zu klärenden Vorfrage gemäß § 116 BAO bestehen. Im konkreten Fall sei ein Berufungsverfahren beim UFS betreffend die Jahre 1997 bis 2004 anhängig, bei dem es um die Frage der steuerlichen Anerkennung bzw. Nichtanerkennung der Vermietung an nahe Angehörige gehe. Die anstehende UFS-Entscheidung stelle eine Vorfrage für die Nachfolgebescheide dar, wodurch die Grundlage für ihre vorläufige Festsetzung iSd § 200 BAO gegeben sei. Die Klärung dieser Vorfrage sei für die

Abgabenerhebung nicht von geringem Gewicht. Die Entscheidung der vorläufigen Festsetzung entspreche somit auch dem Erfordernis der Zweckmäßigkeit und Billigkeit gemäß § 20 BAO.

Dagegen erhob der Bw. den **Vorlageantrag vom 4. Juni 2007** (Akt 2005 Seite 8) und brachte vor, eine Vorfrage könne nur darin bestehen, dass eine andere Behörde oder ein Gericht eine Entscheidung treffen werde, welche für die Steuerfestsetzung maßgeblich sei. Im konkreten Fall handle es sich jedoch um eine Frage der "Finanzverwaltungsentscheidung", das sei eine direkte Frage und keine Vorfrage. Da somit eine Vorfrage nicht vorliege, sei die Erlassung eines vorläufigen Bescheides nicht möglich.

In der **Berufung vom 20. Dezember 2007** gegen die **vorläufigen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006** vom 13. Dezember 2007 bekämpfte der Bw. die Vorläufigkeit und brachte vor, in den angefochtenen Bescheiden würde sich keinerlei Begründung für die Erlassung der Bescheide in vorläufiger Form finden. Der Bw. gehe davon aus, dass die Finanzbehörde genauso wie er der Meinung sei, dass Gründe für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides nicht vorliegen würden. Bereits in den Vorjahren seien vorläufige Bescheide erlassen worden mit der Begründung, dass eine Vorfrage dergestalt vorliege, dass für die Vorjahre Vorlageanträge an den UFS gestellt worden seien und daher die "Nachfolgebescheide" wegen einer Vorfragenentscheidung vorläufig festgesetzt worden seien. Eine Vorfrage bestehe darin, dass eine andere Behörde oder ein Gericht eine Entscheidung treffen werde, welche für die Steuerfestsetzung maßgeblich sei. Im konkreten Fall handle es sich jedoch um eine Frage der Finanzverwaltung, das sei eine direkt von der Finanzverwaltung zu treffende Entscheidung und keine vorfragenabhängige Entscheidung. Im Übrigen verweise der Bw. darauf, dass innerhalb des von der Finanzverwaltung geplanten Planrechnungszeitraumes bereits mehrjährige Überschüsse bestehen würden, sodass die Frage der Erzielung von positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr von der Entscheidung des UFS für Vorjahre abhängig sei.

In der **Berufung vom 28. Oktober 2008** gegen die Bescheide vom 24. September 2008 betreffend **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007** begehrte der Bw. die Anerkennung der Vermietungseinkünfte und brachte vor, sollte das Objekt nicht als Einkunftsquelle anerkannt werden, seien zumindest die **Steuerberatungskosten € 615,00** als Sonderausgaben zu berücksichtigen, da sie dann weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen würden. Weiters werde die Erlassung von endgültigen Bescheiden beantragt. Die Finanzverwaltung habe in den angefochtenen Bescheiden weder die Vorläufigkeit noch die Nichtanerkennung der Einkunftsquelle aus der Vermietung begründet. Zur Vorläufigkeit sei auszuführen, dass diese nur ausgesprochen werden könne, wenn die Besteuerungsgrundlagen unklar seien. Im Falle der Vermietung seien sämtliche

Besteuerungsgrundlagen ermittelt worden. Es bestehe lediglich Rechtsstreit darüber, ob die Vermietung eine Einkunftsquelle darstelle oder nicht. Da die Besteuerungsgrundlagen feststehen würden, bestehe kein Freiraum für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides. Hinsichtlich des Nichtansatzes der positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nehme der Bw. an, dass wie in den Vorjahren die Finanzbehörde davon ausgehe, dass eine steuerliche Einkunftsquelle aus der Vermietung nicht gegeben sei. Der Bw. verweise daher auf seine ausführliche Begründung der Berufung gegen die Vorjahre und wiederhole diese wörtlich.

In der **Berufung vom 6. April 2010** gegen die Bescheide vom 25. Februar 2010 betreffend **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008** beehrte der Bw. die Anerkennung der Vermietungseinkünfte und erstattete das gleiche Vorbringen wie in der oa. Berufung vom 28. Oktober 2008 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007.

c) Verfahren UFS

In der über Antrag des Bw. abgehaltenen **ersten Berufungsverhandlung vom 29. März 2011** gab der steuerliche Vertreter an, der Bw. betreibe die Vermietung des gegenständlichen Hauses schon seit Jahren. Zuvor seien es fremde Mieter gewesen, danach seien sukzessive Familienangehörige in die frei werdenden Wohnungen zu denselben Bedingungen eingetreten wie die Vormieter. Darüber gebe es eine schriftliche Vereinbarung. Aus dieser Gleichbehandlung zeige sich die Fremdüblichkeit der Vermietung an die Familienmitglieder. Darauf hinzuweisen sei auch, dass die Fremdm Mieter in den letzten Jahren keine schriftlichen Verträge abgeschlossen hätten, sondern die Benützung auf Grund mündlicher Vereinbarungen mit der Hausverwaltung zu Stande gekommen sei. Der steuerliche Vertreter legte vor Mietverträge zwischen dem [damaligen] Hauseigentümer Z. als Eigentümer und O., einen Mietvertrag zwischen Herrn Z. und B. Zwei Entscheidungen des Bezirksgerichts betreffend Weiterverrechnung von Erhaltungsarbeiten. Ein Schreiben der Hausverwaltung vom 18. Dezember 1980 zum Beweis dafür, dass Fremde darin gewohnt hätten. Eine Bestätigung (Gedächtnisprotokoll), aufgenommen am 17. April 1939, zum Beweis dafür, dass mündliche Verträge auch mit Fremden abgeschlossen worden seien.

Bezüglich eines schriftlichen Vertrages verweise der steuerliche Vertreter auf die von allen Beteiligten unterfertigte schriftliche Vereinbarung vom 28. Dezember 1987. Bei einem Mietvertrag habe man abzuschließen das Mietobjekt, die Mietdauer und den Preis anzugeben. Alle diese Kriterien seien in dieser Vereinbarung enthalten. Es sei genau definiert, welche Wohnung, keine Befristung und der Mietpreis ergebe sich aus dem Mietrechtsgesetz. Eine Indexanpassung sei nicht möglich, weil im Mietrechtsgesetz bestimmt sei, dass die Kategoriemietzinsänderungen auf Grund von Wertsicherungsveränderungen nur über gesetzliche

Regelung möglich seien. Die Familienmitglieder würden die Kategoriemietzinse bezahlen, weil damals schon das Gesetz, betreffend die Kategoriemietzinse gegolten habe.

Auf die Frage des Referenten, für welche Kategorie die Familienmitglieder den Zins zahlen würden, gab der steuerliche Vertreter an: "Das was ist." Das bestimme die Hausverwaltung. § 16a MRG sehe die Unwirksamkeit von Zinsanpassungsklauseln und Mietzinsvereinbarungen vor.

Der Referent wies darauf hin, dass die Prüferin einen Vorhalt vom 19. Jänner 2005 an die Hausverwaltung geschrieben habe (Arbeitsbogen Seite 86). Nachdem keine schriftliche Antwort erfolgt sei, habe ein mündliches Gespräch am 15. März 2005 mit Herrn SB in den Räumen der Hausverwaltung stattgefunden, in dem dieser der Prüferin erklärt habe: "Miete an die Hausverwaltung wurde von [Bw.] direkt bezahlt."

Laut Prüferin sei ihres Wissens die Besprechung am 15. März 2005 gewesen, wo sie die Fragenbeantwortung betreffend Vorhalt mitgeschrieben habe.

Laut steuerlichem Vertreter stimme das zum Teil. Der Bw. bezahle solange die Miete der Familie der Tochter und des Schwiegersohnes, bis deren Investitionen abgegolten seien. Der Schwiegersohn habe einen Zubau gemacht.

Über die Frage des Referenten, ob es über die Bezahlung des Bw. an den Schwiegersohn betreffend Zubau eine schriftliche Vereinbarung geben würde, gab der steuerliche Vertreter an, der Bw. bezahle an den Schwiegersohn keine Beträge sondern habe sich verpflichtet, die Mieten der Familie des Schwiegersohnes direkt an die Hausverwaltung in Anrechnung auf die Errichtungskosten zu übernehmen.

Laut Prüferin sei mehrmals gefragt worden, wie der Geldfluss der monatlichen Mieten erfolgt sei. Die Prüferin sei sich jetzt unsicher, ob der von ihr aufgeschriebene Satz nur die Miete des Schwiegersohnes betreffend den Zubau oder alle Mieten betreffe.

Der Referent zeigte die Aufstellung "Zahlungen an [Tochter und Schwiegersohn]" über insgesamt S 1,097.788,96, die der Bw. dem FA übergeben habe (Arbeitsbogen Seite 149) und die erste Seite aus dem blauen Ordner "Rechnungen aus den Jahren 1997 und 1998, die nicht bei der Hausverwaltung eingereicht worden seien, über gesamt S 757.208,24, die laut Angaben des Bw. in einer Schublade des Schwiegersohnes aufgefunden worden seien. Der Referent stellte folgende Fragen: 1) Aus der ersten Aufstellung seien sehr wohl Zahlungen an Tochter und Schwiegersohn angegeben. 2) Warum seien S 1,097.788,96 gezahlt worden, obwohl der Schwiegersohn nur S 757.208,24 bezahlt habe. 3) Gibt es für diese Zahlungen vom Bw. an die Tochter und den Schwiegersohn eine schriftliche Vereinbarung?

Laut steuerlichem Vertreter gebe es keine schriftliche Vereinbarung. Der steuerliche Vertreter kenne die Grundlagen nicht, er habe keine Gelegenheit gehabt, sich das anzuschauen. Warum soll nicht an Tochter und Schwiegersohn bezahlt worden sein?

Der Referent wies darauf hin, dass es doch schon sehr ungewöhnlich sei, dass der Vermieter Miete an den Mieter bezahle.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, der Vermieter habe zunächst keine Beträge an den Mieter bezahlt. Er habe vielmehr bis 2000 die Miete, welche die Familie des Schwiegersohnes hätte zahlen sollen, in Anrechnung an die vom Vermieter ausgelegten Errichtungskosten an die Hausverwaltung bezahlt. Später habe er auch Direktzahlungen an den Mieter für die zusätzlichen Errichtungskosten bezahlt. Die Differenz kenne der steuerliche Vertreter nicht, ihm müsse Gelegenheit gegeben werden, dazu nachzuforschen.

Auf die Frage des Referenten, wie generell die Mieten entrichtet worden seien, wer an wen bezahlt habe, bar oder mit Banküberweisung, gab der steuerliche Vertreter an, die Mieten seien von allen Mietern außer dem Schwiegersohn überwiesen worden. Bis April 2000 habe der Bw. für den Schwiegersohn die Mieten in Anrechnung auf die Errichtungskosten an die Hausverwaltung einbezahlt. Ab Mai 2000 habe der Schwiegersohn die Miete direkt an die Hausverwaltung überwiesen. Vor 1997 habe der Schwiegersohn mit Banküberweisung direkt an die Hausverwaltung bezahlt.

Auf die Frage des Referenten, ob für alle Mieter für den berufsgegenständlichen Zeitraum die Zahlungsflüsse der Miete mit Belegen nachgewiesen werden könne, gab der steuerliche Vertreter an, solange die Hausverwaltung noch [Belege] habe, es sei ewig her. Der Referent verlangte einzelne Zahlungsbelege, die den gesamten berufsgegenständlichen Zeitraum 1997 bis 2008 beispielsweise abdecken würden.

Weiters ersuchte der Referent den steuerlichen Vertreter, bei der Hausverwaltung zu erfragen, welche Kategorie die von den Familienangehörigen übernommenen Wohnungen im Zeitpunkt des Einziehens aufgewiesen hätten.

Schließlich wies der Referent darauf hin, dass sich aus vorliegenden Zinslisten der Hausverwaltung ergebe, dass die neu einziehenden Familienmitglieder den gleichen Mietzins gezahlt hätten, wie die scheidenden Mieter, nämlich ca. S 39 pro m² laut Gerichtsbeschluss gemäß § 18 MRG. Der Schwiegersohn und die Tochter hätten im Jahr 1998 einen Zubau von rund 16 m² errichtet, für die gesamte [nunmehr] größere Wohnung sei ab Oktober 1998 ein Hauptmietzins von genau S 50,00 pro m² vorgeschrieben worden. Wieso die Erhöhung?

Der steuerliche Vertreter gab an, er müsse die Hausverwaltung fragen und ersuchte zur schriftlichen Beantwortung der gestellten Fragen um Frist von einem Monat.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass der Überschuss aus der Verpachtung im Zeitraum 2004 bis 2009 laut der von ihm überreichten Aufstellung und den Erklärungen € 16.942,51 betrage. Aus der Tatsache, dass die Vermietung des berufungsgegenständlichen Hauses in den Jahren 2004 bis 2009 und wahrscheinlich auch in den Folgejahren einen Einnahmenüberschuss erbringen werde, könne nicht mit der Begründung des Wechsels der Bewirtschaftungsart eine Besteuerung abgeleitet werden.

Die Vertreterin des FAes gab an, auf die Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters zu warten.

In dieser **Vorhaltsbeantwortung vom 4. Mai 2011** wurde seitens des Bw. angegeben:

- **Kategoriemietzins:**

Auf Grund der Vereinbarung vom 28. Dezember 1987 zwischen Vermieter und den Mietern seien die Mieter in die Mietverträge der Vormieter eingetreten. Bei den Vormietern seien die Wohnungen in die Kategorie D eingestuft worden. Bei Übernahme durch die nunmehrigen Mieter sei diese Kategorie automatisch übergegangen, weil die Mieter einerseits in die Vorverträge eingetreten seien und andererseits das Mietrechtsgesetz keine Änderung zulasse, wenn nicht entsprechende Ausstattungsänderungen durchgeführt worden seien. Die Kategorieeinstufung D sei geblieben, lediglich bei Schwiegersohn und Tochter habe die Zusammenlegung der Wohnungen 1 und 2 sowie der Zubau zu einer Veränderung in die Kategorie A geführt. Die Kategorieeinstufung sowie Mietzinsberechnung erfolge den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend durch die Hausverwaltung.

- **Miete an die Hausverwaltung sei vom Bw. bezahlt worden:**

Herr SB könne sich an ein Gespräch mit der Prüferin vor langer Zeit erinnern, schließe aber aus, dass er gesagt hätte, die Mieten würden direkt vom Bw. bezahlt werden. Herr SB hätte das auch gar nicht gewusst, weil er die eingehenden Bankbelege überhaupt nie sehe. Um die angesprochene Aussage zu machen, hätte er die Zahlungsbelege einsehen müssen, was er aber, soweit ihm erinnerlich, nicht getan habe. Auch bei Einsichtnahme in die Belege hätte er nicht feststellen können, wer die Einzahlung durchgeführt habe.

- **Zahlungen an den Schwiegersohn:**

Die Abweichung zwischen dem Zahlungsbetrag S 1,097.788,96 und den Rechnungen aus den Jahren 1997 und 1998 über S 757.208,24 würden daher rühren, dass der Schwiegersohn zum Teil Belege weitergegeben habe und zum Teil nicht.

- Vermieter zahlt Miete an die Mieter:

Der Vermieter [der Bw.] habe an den Mieter keine Miete bezahlt. Es sei vielmehr zwischen Vermieter und Mieter vereinbart, dass der Vermieter die monatliche Miete solange an die Hausverwaltung bezahle, bis die vom Mieter getragenen Errichtungskosten abgedeckt seien.

- Wer bezahlte die Mieten?

Verwiesen wurde auf Zahlungsabschnitte betreffend Sohn M, Schwiegersohn und Sohn C für 2000 bis 2008. Die Hausverwaltung habe keine Belege für den Zeitraum 1997 bis 1999 aufbewahrt.

Die Abhaltung einer zweiten mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Bw. beantragt.

Der UFS ersuchte den Bw. im **Vorhalt vom 2. November 2011** um Stellungnahme und Vorlage von Unterlagen:

Dem ersten Punkt der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Mai 2011 könne aus nachfolgenden Gründen nicht gefolgt werden: Gemäß § 15a Abs. 1 Z 4 MRG handle es sich um eine Wohnung der Kategorie D, wenn sie entweder über keine Wasserentnahmestelle oder über kein Klosett im Inneren verfüge oder eine dieser beiden Einrichtungen nicht brauchbar sei. Schwiegersohn und Tochter sowie der Sohn M hätten Wohnungen im März 1988, der zweite Sohn C die Mansarde Anfang 1997 bezogen. Die Wohnungen der Vermieter seien zwar im Gerichtsbeschluss über den erhöhten Hauptmietzins aus dem Jahre 1984 jeweils als Kategorie D eingestuft worden, jedoch sei nicht glaubwürdig, dass die von den Familienmitgliedern in den nachfolgenden Jahren 1988 und 1997 bezogenen Wohnungen noch immer entweder über keine Wasserentnahmestelle oder über kein Klosett im Inneren verfügt hätten oder eine dieser beiden Einrichtungen nicht brauchbar gewesen sei, zumal laut Abgabenerklärungen (vgl. Beilage: Beiblatt Einkommensteuererklärung 1988, 1997 und 2007) laufend erhebliche 15tel- und 10tel-Absetzungen für Instandhaltung und Herstellung geltend gemacht worden seien. Sollten der Bw. vorbringen, dass die geltend gemachten Instandhaltungs- und Herstellungsaufwendungen nicht (auch) für eine Anhebung über die Kategorie D aller Wohnungen aufgewendet worden seien, werde der Bw. ersucht, zur Überprüfung dieses Vorbringens sämtliche Herstellungs- und Instandhaltungskosten belegmäßig nachzuweisen. Weiters werde auf den Zustand des Wohngeschosses aus dem Bauplan zum Zubau einer

Veranda im Jahre 1997 verwiesen, in dem bereits vor Bauarbeiten zwei WC, eine Küche und ein Badezimmer aufscheinen würden.

Zum Erfordernis der Publizität und des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes für Verträge zwischen nahen Angehörigen gehöre auch, dass die tatsächliche Ausstattungskategorie laut MRG der von den Familienangehörigen bezogenen Wohnungen zur Überprüfung einer Fremdüblichkeit des Hauptmietzinses nach außen zweifelsfrei dokumentiert sei.

Der Bw. schreibe einen nicht wertgesicherten Hautmietzins von rund S 39,00 pro m² vor, für Kategorie-D-Wohnungen habe im Zeitraum 1. Februar 1984 bis 31. Oktober 1988 ein Hauptmietzins von S 6,10 gegolten. Im März 1988, dem Zeitpunkt des Eintrittes von Tochter, Schwiegersohn und Sohn M als neue Mieter, habe § 16 Abs. 1 Z 3a MRG gegolten, der für eine Wohnung der Ausstattungskategorie A, B oder C in einem Gebäude mit nicht mehr als vier selbständigen Wohnungen die Vereinbarung eines für den Mietgegenstand nach Größe, Art und Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen Hauptmietzins gestattet habe. Im März 1988 habe das Gebäude vier Wohnungen gehabt. Bei der Garage handle es sich nicht um eine Wohnung, überdies habe sich diese nicht im selben Gebäude sondern im räumlich getrennten Nebengebäude befunden. Es sei davon auszugehen, dass die zwei von Tochter und Schwiegersohn einerseits und Sohn M andererseits bezogenen Wohnungen Ausstattungskategorie A, B oder C entsprochen hätten und daher der angemessene Hauptmietzins gemäß § 16 Abs. 1 Z 3a MRG gegolten habe.

Tochter und Schwiegersohn hätten mit Bauansuchen aus dem Jahr 1997 einen Zubau von rund 16 m² beantragt. Ab Oktober 1998 habe der Bw. für die gesamte vergrößerte Wohnung einen Mietzins von S 50,00 pro m² anstatt der bisherigen rund S 39,00 vorgeschrieben. Der damalige Richtwert-Mietzins für Niederösterreich habe ohne Zu- oder Abschläge S 56,10 pro m² betragen.

Auch sei es als nicht fremdüblich anzusehen, dass der Schwiegersohn für den Umbau S 757.208,24 laut Vorbringen aus eigener Tasche aufgewendet habe und dafür vom Bw. die Miete in Höhe von S 1.097.788,24 übernommen worden sei und darüber keine schriftliche Vereinbarung existiere.

Laut Angaben des Bw. sei Anfang 1997 der Sohn C in die Mansardenwohnung mit 73,53 m² eingezogen. Der Bw. habe seinem Sohn wiederum nur eine Miete von S 39,08 pro m² vorgeschrieben. Der damalige Richtwert-Mietzins für Niederösterreich habe hingegen ohne Zu- oder Abschläge S 54,00 bzw. ab April 1997 S 55,30 pro m² betragen.

Der Bw. gab in der **Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012** an, zunächst möchte er festhalten, dass die ursprünglichen Feststellungen der Betriebsprüfung darauf abgesehen hätten, die Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei zu qualifizieren. Erst nach Vorlage von Prognoserechnungen, welche für den Zeitraum 1997 bis 2003 einen Überschuss von € 12.184,86 ausweisen würden, sei die Liebhabereivermutung fallen gelassen worden. Im Zeitraum 2004 bis 2009 sei ein Einnahmenüberschuss von € 16.942,51 erklärt und auch eine entsprechende Besteuerung vorgenommen worden. Die Liebhabereivermutung habe von der Betriebsprüfung nicht aufrecht erhalten werden können, weshalb sie nunmehr versucht habe, die Einkunftsquelle aus der Vermietung und Verpachtung über die Angehörigenrechtssprechung aus der Besteuerung auszuschneiden. Gestützt sei diese Vorgangsweise darauf worden, dass schriftliche Mietverträge zwischen dem Vermieter und den familienangehörigen Mietern nicht vorliegen würden. Die vorgelegte, schriftliche Vereinbarung zwischen dem Vermieter und den familienangehörigen Mietern, dass die Mieter zu den mit den Vormietern vereinbarten Bedingungen in die Mietverträge eintreten würden, sei nicht als schriftliche Vereinbarung anerkannt worden. Auf Grund der nunmehr vorliegenden Fragen im Ergänzungsvorhalt vom 2. November 2011 ergebe sich für den Bw., dass "die Schriftlichkeit dieser schriftlichen Vereinbarung" zwischen dem Vermieter und den Mietern anerkannt werde, aber weitere Gründe für die Verweigerung der Anerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als steuerliche Einkunftsquelle gesucht würden.

▪ Kategorie D:

In das Gebäude sei seit 1938 nicht investiert worden. In den 80iger Jahren seien substanzerhaltene Arbeiten notwendig und auch durchgeführt worden. Es seien die Gas-, Wasser- und Elektroleitungen erneuert sowie sämtliche Fenster und Außentüren ausgewechselt worden. Abgeschlossen seien diese Arbeiten zum größten Teil 1988 worden. Die WC-Anlagen seien nicht in die Wohnungen verlegt worden, weshalb die Kategorie D, wie sie auch die Mietvorgänger gehabt hätten, habe beibehalten werden mussten. Der Aufforderung des UFS für den Fall, dass der Bw. vorbringen sollte, dass die geltend gemachten Instandhaltungs- und Herstellungsaufwendungen nicht auch für eine Anhebung über die Kategorie D aller Wohnungen aufgewendet worden seien, der Bw. ersucht werde, zur Überprüfung dieses Vorbringens sämtliche Herstellungs- und Instandhaltungskosten für die Jahre 1988 "und" 1997 belegmäßig nachzuweisen, könne der Bw. nicht nachkommen. Für die Jahre 1988 könnten keine Belege vorgelegt werden, weil diese nach 23 Jahren nicht mehr aufbewahrt würden. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Aufbewahrung von Rechnungen nach einem Zeitraum von 23 Jahren noch irgendeine Relevanz hätte. Für 1997 seien die Rechnungen schon "vorgelegt und überprüft" worden. Ergänzend dazu lege der Bw. ein eigenes Schreiben vom 30. Dezember 1997 an die Hausverwaltung vor, mit welchem Rechnungen des Jahres 1997

für das 4. Quartal zur Verarbeitung an die Hausverwaltung übermittelt worden seien. In diesem Schreiben sei vermerkt, dass die übermittelten Rechnungen sich im Wesentlichen auf den Einbau des Badezimmers und den damit zusammenhängenden Umbau (Zusammenlegung der Wohnungen des Schwiegersohns mit jener von Frau S) beziehen würden. Es hätte auch keine der beiden zusammengelegten Wohnungen über ein Badezimmer verfügt. Der mit dem Ergänzungsvorhalt des UFS vom 2. November 2011 übermittelte Bauplan dokumentiere die Situation nach dem Umbau. Für die Situation vor dem Umbau lege der Bw. eine Kopie des Bestandes vor dem Umbau vor, aus welchem ersichtlich sei, dass weder in der Wohnung des Schwiegersohns noch in der Wohnung S ein WC eingebaut, diese vielmehr für beide Parteien nur vom Gang aus erreichbar gewesen seien. Die Zusammenlegung der beiden Wohnungen zur Nutzung durch den Schwiegersohn sei nach dem Auszug der Mieterin S im Jahre 1996 erfolgt. Aus den Plänen vor und nach dem Umbau und der Zusammenlegung der beiden Wohnungen ergebe sich auch die Integration des zunächst nur vom Gang aus zugänglichen WC in die zusammengelegte Wohneinheit.

- Publizität:

Die Vereinbarung zum Eintritt der Familienangehörigen in die Verträge mit den Vormietern sei eindeutig. Eine Vereinbarung der Kategorie im schriftlichen Weg sei unerheblich, weil nur die tatsächlichen Ausstattungen über die Kategorieeinstufung entscheiden würden. Aus den Vorverträgen ergebe sich auch die Kategorieeinstufung der Kategorie D. Dem Erfordernis der Publizität sei neben dem Eintritt der Familienangehörigen in die mit den Vormietern bestehenden Mietverträge sowie durch die Anmeldung als Mieter beim Meldeamt der Marktgemeinde entsprochen worden.

- Mietzins:

Eine Wertsicherung des Hauptmietzinses sei durch das Mietrechtsgesetz vorgegeben. Eine gesonderte Vereinbarung über eine Wertsicherung sei weder notwendig noch gegen die Bestimmung des Mietrechtsgesetzes möglich. Die Höhe des Mietzinses sei zunächst durch die Übernahme der Vorverträge determiniert. Nachträgliche Änderungen hätten sich aus gesetzlichen Änderungen ergeben, welche durch die Hausverwaltung berücksichtigt worden seien. Wie aus der Aktenlage ersichtlich sei, habe der Schwiegersohn den Zubau selbst finanziert, weshalb die Einbeziehung dieser Fläche in die Mietzinsvorschrift nicht statthaft sei. § 16 Abs. 1 Z 3a MRG sei nicht anzuwenden, da es sich um eine Ausstattungskategorie D handle. Da der Bw. die Mietzinsvorschrift nicht festgesetzt habe, wäre es zweckmäßig, den Mitarbeiter der Hausverwaltung, Herrn SB als Zeuge zu befragen.

- Vorfinanzierung – Mietenübernahme:

Der Vermieter und der Mieter (Schwiegersohn) hätten vereinbart, dass der Schwiegersohn die Vorfinanzierung der Sanierungs- und Zubaukosten übernehme. Dazu habe sich der Vermieter schriftlich verpflichtet, zur Abdeckung der Finanzierung die Bezahlung der Miete des des Schwiegersohnes zu übernehmen und auf diese Weise S 1.097.788,24 für die Vorfinanzierung an den Schwiegersohn bezahlt. Zusätzlich habe der Mieter (Schwiegersohn) S 757.208,24 aufgewendet, welche in Zusatzausstattungen und den Zubau geflossen seien. Die Ablöse dieser Investitionen des Mieters in das Mietobjekt sei im Mietrechtsgesetz eindeutig geregelt.

▪ Sohn C:

Der Sohn C habe sich im berufsgegenständlichen Haus als Mieter 1994 angemeldet. Er sei aber bereits 1988 nach Freiwerden der Mansardenwohnung in den Mietvertrag des Vormieters eingetreten und auch die damals gültige Miete des Vormieters weiterhin bezahlt. Die übernommene Wohnung sei eine Wohnung der Kategorie D, sodass eine Anhebung der Kategorie nicht möglich gewesen sei und somit auch nicht eine Erhöhung des Mietzinses. Er habe die Mansardenwohnung langsam auf seine Bedürfnisse hergerichtet und sei erst 1994 eingezogen.

Der Bw. beantragte neuerlich die Anberaumung einer weiteren mündlichen Verhandlung.

Im **Vorhalt vom 3. September 2012** ersuchte der UFS, unter Vorlage von Kopien der Honorarnoten die Höhe (netto und brutto) der im Zusammenhang mit der Vermietung an die Familienangehörigen als Werbungskosten geltend gemachten Steuerberatungskosten für die Jahre 2005, 2006 und 2008 bekanntzugeben.

In der zweiten beantragten mündlichen **Berufungsverhandlung vom 25. September 2012** bestand der steuerliche Vertreter darauf, "bisherige Fehler im Protokoll" zu berichtigen: Bisher sei gesagt worden, dass der Sohn C seine Wohnung 1997 bezogen hätte, richtig sei, dass er 1994 eingezogen sei. Der Meldezettel sei im Akt. Alle Mieter seien 1988 in die Mietverträge der Vermieter eingetreten. Lediglich die Wohnung S sein vom Schwiegersohn im Rahmen der Zusammenlegung seiner eigenen Wohnung erst 1997 bezogen worden. Die Vereinbarung vom 28. Dezember 1987 enthalte sämtliche Vertragspunkte, welche einen Mietvertrag ausmachen würden.

Der Referent wies darauf hin, dass in der Vereinbarung vom 28. Dezember 1987 ein Gerichtsbeschluss aus dem Jahr 1980 genannt sei, es jedoch keinen Gerichtsbeschluss aus dem Jahr 1980 gebe.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass der letzte Gerichtsbeschluss aus dem Jahr 1983, GZ 111 des BG yy stamme. Dieser Beschluss sei bei Abschluss der Vereinbarung der Kinder

gemeint gewesen. Aus diesem Beschluss ergebe sich auch die Qualifizierung der Wohnungen in der Kategorie D. Die schriftliche Vereinbarung vom 28. Dezember 1987 enthalte die Parteien, die Mietobjekte, das Mietentgelt und die Betriebskostenaufteilung.

Der Referent wies darauf hin, dass der im Gerichtsbeschluss genannte erhöhte Hauptmietzins nur für zehn Jahre gelte, danach könne der Vermieter betreffend den jeweiligen Mieter auf den gesetzlichen Mietzins zurückgehen. Der Bw. habe jedoch ohne Änderung und auch ohne Inflationsanpassung von seinen Kindern den erhöhten Hauptmietzins laut Gerichtsbeschluss aus dem Jahr 1983 verlangt.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass dies auch bei Frau S geschehen sei, dort sei der Mietzins auch nicht gesenkt worden. Die Vereinbarung vom 28. Dezember 1987 enthalte alle Vertragspunkte eines Mietvertrages. Der steuerliche Vertreter lege ein Muster eines Mietvertrages vor. Damit ist sei geklärt, dass es ein fremdüblicher Vertrag und die Argumentation der Betriebsprüfung nicht stichhaltig sei. Das berufungsgegenständliche Gebäude sei als Vermietobjekt gebaut und auch immer vermietet worden. Es seien Vormietverträge aus den Jahren 1938 und 1943 für O und B vorgelegt worden, für die übrigen Wohnungen habe es keine schriftlichen Verträge gegeben. Bis in die achtziger Jahre seien keine Erhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten geleistet worden, erst ab den achtziger Jahren, auch vor 1988 seien diese Arbeiten in Angriff genommen worden. Obwohl mietrechtlich begrenzte Mieten vorliegen würden, hätten sich in den 2004 bis 2009 insgesamt € 16.942,51 an Einnahmenüberschüssen ergeben, die auch versteuert worden seien. Für den Zeitraum 1997 bis 2003 sei zur Widerlegung der Liebhabereivermutung der Finanzverwaltung eine Umrechnung der Steuerbegünstigungen der Zehntelabsetzungen in Abschreibungen vorgenommen worden und es habe sich auch für diesen Zeitraum ein Einnahmenüberschuss von € 12.184,86 ergeben. Daraus sei ersichtlich, dass die Mietvereinbarung mit den Kindern fremdüblich gewesen sei.

Der Referent ersuchte um Beantwortung des Vorhalts vom 3. September 2012.

Der steuerliche Vertreter legte dazu folgende Honorarnoten vor: Jahresabschluss 2007, laufende Beratung 2007, laufende Beratung 2008, Jahresabschluss 2006, Jahresabschluss 2005, laufende Beratung 2006, Jahresabschluss 2004 (2x) und Steuerprüfungen 2005.

Der steuerliche Vertreter gab an, er könne den Anteil an den Steuerberatungskosten für die Ermittlung der Einkünfte aus der berufungsgegenständlichen Vermietung ziffernmäßig nicht angeben, dieser sei aber sehr gering, weil die Abrechnung der Hausverwaltung für die berufungsgegenständliche Vermietung übernommen werde und lediglich im Vorsteuerbereich und im Bereich der Kosten für den Steuerberater Korrekturen erfolgen würden. Die wesentliche

Arbeit bestehe in der Ermittlung der Werbungskosten für die nichtselbständige Arbeit und die Gesamterstellung der Steuererklärung.

Der persönlich anwesende Bw. gab an, die Sache sei so kompliziert, dass er sich selbst nicht auskenne. Das mache alles die Hausverwaltung, auch die Sache mit der zehnjährigen Erhöhung habe er nicht gewusst.

Für den Fall, dass die Steuerberatungskosten aufgeteilt würden in einen Teil, der die Vermietung betreffe und in einen sonstigen Teil, beantragte der steuerliche Vertreter, die Steuerberatungskosten zur Gänze als Sonderausgaben abzusetzen, da nach VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 98/15/0094, Steuerberatungskosten Sonderausgaben seien, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet würden. Er verweise darauf, dass sogar Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit Liebhabereibetrieben zu Sonderausgaben führen würden.

Abschließend legte der steuerlichen Vertreter folgenden **Schriftsatz** vor:

1. Mietvertrag

Es liege ein schriftlicher Mietvertrag vom 28. Dezember 1987 vor. Die wesentlichen Vertragsinhalte eines Mietvertrages seien die Parteien, der Mietgegenstand, die Mietdauer und das Mietentgelt. Sämtliche Merkmale eines Mietvertrages seien in der schriftlichen Vereinbarung vom 28. Dezember 1987 enthalten und würden diese Vereinbarung zu einem Mietvertrag machen. Parteien: der Bw. als Vermieter und die Mieter Sohn M, Schwiegersohn und Tochter und Sohn Christophe,. Mietgegenstand: die Wohnungen 1 bis 4 im berufungsgegenständlichen Haus, Mietdauer: nicht beschränkt, daher gelte nach dem Mietrechtsgesetz die unbestimmte Dauer, Mietentgelt: wie die Vormieter, Betriebskosten: Aufteilungsschlüssel wie bisher; Damit sei die von der Betriebsprüfung verlangte Schriftlichkeit der Mietvereinbarung erfüllt, und es ergebe sich wegen der unten dargestellten positiven steuerpflichtigen Einnahmenüberschüsse kein Grund, die Mieteinkünfte als aus dem Angehörigenverhältnis ungewöhnlich zu qualifizieren und nicht als steuerliche Einkünfte zu beurteilen. Die vorangegangenen Mietverhältnisse hätten den gleichen Inhalt gehabt und zum gleichen steuerlichen Ergebnis geführt und seien seit dem Bestehen der Mietverhältnisse aus den Kriegsjahren (50 Jahre) besteuert worden. Die Kinder des Bw., die Söhne C, M und die Tochter (mit ihrem Gatten) hätten am 28. Dezember 1987 mit ihrem Vater bzw. Schwiegervater (dem Bw.) als Vermieter, schriftlich einvernehmlich vereinbart, dass sie beim Bezug der leergewordenen Wohnungen in die bestehenden Mietverträge einsteigen und die getroffenen Mietvereinbarung anerkennen würden. Die höchstgerichtliche Angehörigenjudikatur verlange Vereinbarungen, aus welchen der Inhalt der Vereinbarung deutlich hervorgehe. Von der Finanzverwaltung

werde davon ausgegangen, dass es sich um schriftliche Vereinbarungen handeln müsse. Diese sei am 28. Dezember 1987 abgeschlossen worden. Im Wirtschaftsblatt Nr. 23 vom 11. Februar 2009 werde ein OGH-Urteil besprochen, in welchem die Kündigung der Elternteilzeit nicht rechtens sei, wenn die Elternteilzeit zwar besprochen, aber schriftlich nicht festgelegt worden, wie es das Gesetz vorschreibt (unter Hinweis auf OGH v. 20.8.2008, 90bA80/07s; 90bA80/10w; 80bA93/11a; 80bA15112g). Daraus sei ersichtlich, dass die Schriftlichkeit, auch wenn sie im Gesetz ausdrücklich verlangt werde, nicht zur Grundlage von Entscheidungen herangezogen werden könne, wenn sich auf andere Art und Weise der Inhalt der Vereinbarung ergebe. Bei der Vermietung nach dem Mieten- bzw. Mietrechtsgesetz seien sämtliche mögliche Vertragsinhalte gesetzlich geregelt. Davon abweichende Regelungen, wenn auch in Schriftform, seien unwirksam. Die vom Bw. mit seinen Kindern getroffenen Vereinbarungen über den Eintritt in die Mietverhältnisse sei schriftlich erfolgt, weshalb im Zusammenhang mit den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes die Vertragsinhalte eindeutig und vollständig seien. Mehr müsse auch eine schriftliche Vereinbarung nicht regeln. Zusätzliche Regelungen könnten nur im Mietrechtsgesetz nicht geregelte Themen, wie etwa die Hausordnung, betreffen. Jede von im Mietrechtsgesetz geregelte abweichende Vereinbarung sei nichtig. Im Verlauf des Verfahrens seien die Mietverträge der Vormieter O und B vorgelegt worden, für die übrigen Wohnungen würden keine schriftlichen Vereinbarungen vorliegen. Trotz Fehlens der Schriftlichkeit seien diese Mietverhältnisse auch steuerlich anerkannt. Das berufungsgegenständliche Gebäude sei immer ein Vermietungsobjekt gewesen. Daran habe sich bis heute nichts verändert. Es könne keine Änderung nur deshalb eintreten, weil Angehörige in die unverändert geregelten Mietverhältnisse eintreten und weiterhin die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes im Zeitpunkt des Beginns des Mietverhältnisses mit den Angehörigen angewendet würden. Obwohl die einschränkenden Mietzinsregelungen des Mietrechtsgesetzes (Kategoriemietzins) unverändert angesetzt worden seien (keine Erhöhung auf die ortsüblichen Mietzinse), habe die von der Finanzverwaltung ursprünglich im Rahmen ihrer Prüfung der Liebhabereivermutung verlangte Prognoserechnung für die Jahre 1997 bis 2003 einen Einnahmenüberschuss von € 12.184,86 ergeben. In den Folgejahren 2004 bis 2009 hätten sich tatsächliche und daher auch steuerpflichtige Einnahmenüberschüsse von € 16.942,51 ergeben, obwohl die Kategoriemietzinse angesetzt und Zehntel- bzw. Fünfzehntelabsetzungen aus Vorjahren abgesetzt worden seien. Ein anderes Ergebnis hätte sich auch nicht bei Vermietung an Familienfremde ergeben. Daraus sei ersichtlich, dass die Angehörigen nicht anders als Fremdm Mieter behandelt worden seien. Nach außen in Erscheinung getreten seien die Mietverhältnisse durch Anmeldung als Mieter bei der Gemeinde (Meldezettel seien bereits vorgelegt worden).

2. Mieterinvestition

1997 sei der Schwiegersohn als Mieter einer der Wohnungen an den Bw. mit der Bitte herantreten, wegen der Größe seiner Familie die nunmehr freigewordene Nebenwohnung "S" mit seiner eigenen Wohnung zusammenzulegen und einen Zubau zu errichten. Der Bw. habe damals nicht über die Mittel verfügt, um ein derart großes Investitionsvorhaben für Instandhaltungs- und Erhaltungsarbeiten sowie Kosten im Zusammenhang mit der Zusammenlegung sowie den Zubau zu finanzieren. Schlussendlich hätten der Bw., seine Tochter sowie sein Schwiegersohn die schriftliche Vereinbarung vom 12. Jänner 1997 getroffen, dass der Schwiegersohn die finanziellen Mittel sowohl für Instandsetzungs-, Erhaltungs- und Zubauarbeiten vorfinanziere und der Bw. die Zusammenlegungs-, Instandsetzungs- und Erhaltungskosten der bestehenden Wohnnutzflächen bis zu S 1 Mio. dergestalt an seinen Schwiegersohn rückzahle, als er die auf Grund der "Änderung des Kategoriemietzinses" erhöhte Miete im Namen seines Schwiegersohnes an die Hausverwaltung überweise, solange bis der vereinbarte Betrag zurückgezahlt sei. Die Kosten des Zubaus seien zu Lasten des Mieters (Schwiegersohns) gegangen und würden den gesetzlichen Bestimmungen über die Investitionsablässe unterliegen. Diese sind in § 10 MRG geregelt, wonach der Hauptmieter einer Wohnung, der in den letzten 20 Jahren vor Beendigung des Mietverhältnisses in der gemieteten Wohnung Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung gemacht habe, die über seine Mietdauer hinaus wirksam und von Nutzen seien, bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Ersatz dieser Aufwendungen vermindert um eine jährliche Abschreibung habe. Das Ausmaß dieser Abschreibung beträgt für jedes vollendete Jahr: "3. Ein Zwanzigstel."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Aus dem Bauakt der Marktgemeinde ist ersichtlich, dass das berufsgegenständliche Gebäude als "Villa ..." und auf demselben Grundstück als getrenntes Gebäude eine damals so bezeichnete "Hausbesorgerwohnung" zwischen 1893 und 1897 errichtet wurden. Im Jahr 1938 wurde an das kleine Nebenhaus (Hausbesorgerwohnung) in eine Kleingarage umgebaut, die vom Bw. selbst benutzt wird und der Bw. dafür an sich selbst Miete zahlt.

Laut offenem Grundbuch ist der Bw. seit 1982 Alleineigentümer der berufsgegenständlichen Liegenschaft. Der Bw. wohnt im Haus am Nachbargrundstück.

Bereits vor dem berufsgegenständlichen Zeitraum 1997 bis 2008 wurden vom Bw. betreffend das Haus negative Mieteinkünfte (Werbungskostenüberschüsse) erklärt. Aus den noch vorhandenen FA-Akten sind folgende Ergebnisse bekannt (Fettdruck = berufsgegenständlich):

	1988	1989	1990	1991	1992
	S	S	S	S	S
Einnahmen	145.241,76	145.241,76	145.241,76	145.241,76	145.241,76
Werbungskosten	-424.431,21	-503.478,84	-497.364,02	-515.092,46	-521.297,47
Steuerberatung	-9.570,00	-4.824,25	-4.777,00	-4.297,00	-7.672,25
Einkünfte V+V	-288.759,45	-363.061,33	-356.899,26	-374.147,70	-383.727,96
Gesamt		-651.820,78	-1.008.720,04	-1.382.867,74	-1.766.595,70
	1993	1994	1995	1996	1997
	S	S	S	S	S
Einnahmen	145.241,76	145.241,76	145.241,76	139.262,56	145.241,76
Werbungskosten	-490.667,07	-502.285,34	-449.063,54	-503.865,20	-294.613,60
Steuerberatung	-6.433,00	-7.319,00	-7.260,00	-8.090,50	-10.213,50
Einkünfte V+V	-351.858,31	-364.362,58	-311.081,78	-372.693,14	-159.585,34
Gesamt	-2.118.454,01	-2.482.816,59	-2.793.898,37	-3.166.591,51	-3.326.176,85
	1998	1999	2000	2001	2002
	S	S	S	S	€
Hauptmietzins	152.190,45	173.036,52	173.036,52	173.036,52	12.575,04
Werbungskosten	-302.190,53	-224.793,63	-266.256,29	-250.811,94	-11.982,11
Steuerberatung	-6.463,00	-26.080,00	-13.986,00	-11.155,00	-879,30
Einkünfte V+V	-156.463,08	-77.837,11	-107.205,77	-88.930,42	-286,37
Gesamt	-3.482.639,93	-3.560.477,04	-3.667.682,81	-3.756.613,23	-273.290,10
				= €	
				-273.003,73	
	2003	2004	2005	2006	2007
	€	€	€	€	€
Hauptmietzins	12.575,04	12.575,04	12.575,04	12.575,04	12.575,04
Werbungskosten	-12.328,03	-10.421,17	-10.866,64	-12.126,15	-7.612,71
Steuerberatung	-1.092,50	-750,00			
Einkünfte V+V	-845,49	1.403,87	1.708,40	448,89	4.962,33
Gesamt	-274.135,59	-272.731,72	-271.023,32	-270.574,43	-265.612,10
	2008	2009	2010		
	€	€	€		
Hauptmietzins	12.575,04	12.575,04	12.575,04		
Werbungskosten	-8.461,06	-7.371,32	-49.032,66		
Einkünfte V+V	4.113,98	5.203,72	-36.457,62		
Gesamt	-261.498,12	-256.294,40	-292.752,02		

Berufungsgegenständlich ist eine Vermietung an eigene Familienangehörige. Laut Angaben des Bw. sollen

- Schwiegersohn und Tochter sowie der Sohn M jeweils ihre Wohnungen im März 1988 bezogen haben,
- weiters Schwiegersohn und Tochter im August 1996 durch Zusammenlegung mit der Nachbarwohnung ihre Wohnung vergrößert und

- der zweite Sohn C Anfang 1997 die Mansarde bezogen haben, laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der letzten Berufungsverhandlung soll der Sohn Christopher 1994 eingezogen sein.

Gemäß dem Vorbringen des Bw. bildet ein Schriftstück vom 28. Dezember 1987 (Arbeitsbogen Seite 148) mit folgendem Inhalt die Grundlage für eine Vermietung an seine Familienangehörigen:

"Einvernehmliche Vereinbarung zwischen Bw, SohnM, SchwiegersohnundTochter, und SohnC über die Zuteilung der Wohnungen im Haus ...:

1. SohnM bezieht die Wohnung Nr. 3 (bisher B).

2. SchwiegersohnundTochter beziehen die Wohnung Nr. 2 (bisher O) und, wenn Wohnung Nr. 1 (z. Zt. S) frei wird, auch diese.

3. SohnC kann in Zukunft die Wohnung Nr. 4 (z. Zt. ES) beziehen.

Für alle gilt, dass die vom Gericht 1980 festgesetzten Mieten und Betriebskostenaufteilung weiterhin genauso wie bisher berechnet werden."

Das Schreiben trägt die Unterschriften des Bw., der beiden Söhne, der Tochter und des Schwiegersohnes.

Festzustellen ist, dass eine vom Gericht im Jahr "1980" erfolgte Festsetzung von Mieten und Betriebskosten nicht existiert.

Aktenkundig ist hingegen ein Gerichtsbeschluss vom 13. Juli 1984 betreffend Erhaltungsarbeiten und erhöhter Hauptmietzins (Arbeitsbogen einer vorangegangenen Betriebsprüfung 1990 bis 1992, Seite 17), laut dem für die damals noch fünf Wohnungen des Hauses ein gemäß [§ 18 MRG](#) erhöhter Hauptmietzins in der Zeit 1. Oktober 1984 bis 1. Oktober 1994 festgesetzt wurde:

Top	Mieter	Kategorie	Nutzfläche m ²	Erhöhter Hauptmietzins S
1	Z. bzw. durchgestrichen und händisch ergänzt S	D	38,13	1.488,43
2	O.	D	102,54	4.002,73
3	B. [wörtlich "P"]	D	68,73	2.682,93
4	Bw.	D	24,48	955,60
5	Bw.	D	73,53	2.870,31
			307,41	12.000,00

Bei den von 1988 (soweit noch Akten vorliegen) bis 1995 und im Jahr 1997 immer in gleicher Höhe erklärten Einnahmen S 145.241,76 handelt es sich laut Zinslisten um:

S

Hauptmietzins (nur Garage Bw.)	840,00
"Art. 13, Abs. 2"	401,76
§ 18 MRG (12 x 12.000,00 laut Gerichtsbeschluss)	144.000,00
	<u>145.241,76</u>

Aus den vorliegenden Zinslisten des Bw. (siehe Arbeitsbogen Betriebsprüfung 1990 bis 1992, Seite 18: Zinsliste Dezember 1993, Arbeitsbogen einer UVA-Prüfung 09 bis 12/1997, Seite 10: Zinsliste Dezember 1997, weiters liegen die monatlichen Zinslisten der Jahre 1998 bis 2001 und 2003 vor) ist ersichtlich, dass den Bewohnern auch nach Auslaufen des gemäß § 18 MRG erhöhten Hauptmietzinses zum 1. Oktober 1994 weiterhin dieselben Mieten laut Gerichtsbeschluss vorgeschrieben wurden ($12.103,48 \times 12 = 145.241,76$ Jahreseinnahmen laut Erklärung Bw.).

Z.B.: laut Zinsliste für:

	Dez. 1993:		Dez. 1997:	
	Nutzfläche m ²	§ 18 MRG S	Nutzfläche m ²	Hauptmietzins unverändert S
Gertrude S	38,13	1.494,80		
Schwiegersohn	102,54	4.017,47	140,67	5.512,27
Sohn M	68,73	2.691,92	68,73	2.691,92
ES	73,53	2.873,69		
Sohn C			73,53	2.873,69
Bw. (Garage)	24,48	1.025,60	24,48	1.025,60
monatlich	<u>307,41</u>	<u>12.103,48</u>	<u>307,41</u>	<u>12.103,48</u>

Laut Zinslisten schrieb der Bw. seinen Familienangehörigen jeweils einen Hauptmietzins von rund **S 39,00** pro m² vor:

	monatlich S	für m ²	S pro m ²
Tochter und Schwiegersohn	4.017,47	102,54	39,18
Tochter und Schwiegersohn für große Wohnung	5.512,27	140,67	39,19
Sohn M	2.691,92	68,73	39,17
Sohn C	2.873,69	73,53	39,08

Laut Zinslisten wurden bis September 1998 insgesamt monatlich die bereits genannten S 12.103,48 und ab **Oktober 1998** S 14.419,71 an Hauptmietzins vorgeschrieben.

Hauptmietzins:	bis 9/98 S	für m ²	ab 10/98 S	€	für m ²
Tochter und Schwiegersohn	5.512,27	140,67	7.828,50	568,92	156,57
Sohn M (unverändert)	2.691,92	68,73	2.691,92	195,63	68,73
Bw. Garage (unverändert)	1.025,60	24,48	1.025,60	74,53	24,48
Sohn C (unverändert)	2.873,69	73,53	2.873,69	208,84	73,53
monatlich	<u>12.103,48</u>	<u>307,41</u>	<u>14.419,71</u>	<u>1.047,92</u>	<u>323,31</u>
jährlich	145.241,76		173.036,52	12.575,05	

Die Erhöhung ab Oktober 1998 betrifft nur die um den Anbau einer "Veranda" (tatsächlich ein zusätzlicher Raum) von rd. 16 m² (laut Bauplan 17,8 m²) neuerlich vergrößerte Wohnung von Tochter und Schwiegersohn, für die nunmehr vom Bw. eine Miete von **S 50,00** pro m² anstatt der bisherigen rund **S 39,00** vorgeschrieben wurde.

Tochter und Schwiegersohn:	Hauptmietzins S	für m ²	S pro m ²
bis September 1998	5.512,27	140,67	39,20
ab Oktober 1998	7.828,50	156,57	50,00

Mit Schreiben vom 11. Februar 1997 stellten die Tochter und der Schwiegersohn des Bw. bei der Marktgemeinde das Bauansuchen um Zubau an der Nordseite der "Villa ..." zur Erweiterung der Wohnfläche im Erdgeschoss durch eine Veranda. Mit Schreiben vom 19. Jänner 2003 teilte der Schwiegersohn der Marktgemeinde die Fertigstellung des Zubaus mit. Der Niederschrift der Marktgemeinde vom 3. Juni 2003 über die Überprüfung der Bauausführung ist zu entnehmen, dass eine im Bauplan noch vorgesehene Außentreppe nicht ausgeführt und eine Sauna noch nicht installiert wurde (siehe auch Arbeitsbogen Seite 349ff). Am Einreichplan vom 10. Februar 1997 und am Auswechslungsplan (Nichtausführung der Außentreppe) vom 7. Mai 2003 scheinen Tochter und Schwiegersohn als Bauwerber und der Bw. als Grundeigentümer auf.

Die nach der Erhöhung betreffend die vergrößerte Wohnung von Tochter und Schwiegersohn erklärten jährlichen Mieteinnahmen von S 173.036,52 entsprechen umgerechnet den ab 2002 unverändert erklärten € 12.575,04.

Im Zuge der Betriebsprüfung legte der Bw. ein Konvolut mit "Rechnungen aus den Jahren 1997 und 1998, die nicht bei der Hausverwaltung eingereicht wurden" mit dem angegebenen Gesamtbetrag S 757.208,24 (blaue Mappe) sowie folgende Aufstellung **von Zahlungen an Schwiegersohn und Tochter** (Arbeitsbogen Seite 149) vor:

	€	S
1997 als Miete		96.995,16
1998 als Miete		104.990,82
1999 als Miete		128.977,80
2000 als Miete 4 Monate		42.992,60
8 x S 10.000,00		80.000,00
2001 13 x S 10.000,00		130.000,00
2002 10 x € 1.000,00	10.000,00	
1 x € 2.749,00	2.749,00	
Rest 13.11.2002	24.592,67	
	<u>37.341,67</u>	<u>513.832,58</u>
		1.097.788,96

Daraus folgt, dass der Bw. für vom Schwiegersohn nachgewiesen Kosten S 757.208,24 insgesamt S 1.097.788,96 bezahlte. Daraus ergibt sich eine Überzahlung des Bw. von **S 340.580,72**.

Im Schreiben vom 14. Mai 2004 gab der Steuerberater an, dass die Finanzierung des Umbaus (Wohnungszusammenlegung) 1997 und 1998 mit einem Betrag von S 757.208,24 durch den Schwiegersohn erfolgt sei und schriftliche Vereinbarungen zwischen Vermieter und Mietern bezüglich der Aufbringung der Mittel nicht getroffen worden seien. In den beiden Schreiben

der Prüferin vom 8. April 2005 und 26. Mai 2005 und auch im Prüfbericht wurde das Fehlen einer solchen Vereinbarung dem Bw. gegenüber als nicht fremdüblich beurteilt. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 29. März 2011 wurde vom steuerlichen Vertreter wiederholt, dass es keine schriftliche Vereinbarung gebe.

Im Widerspruch dazu legte der Bw. erstmals mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012 folgendes mit 12. Jänner 1997 datiertes und mit den Unterschriften von Bw. Tochter und Schwiegersohn versehenes Schreiben vor:

"Memorandum

SchwiegersohnUndTochter und ich haben heute vereinbart, daß ich ab Jänner 1997 die monatliche Miete für sie überweise als Rückzahlung für die vorgenommene Vorfinanzierung des Zubaus .. bis zu einer Million Schilling".

2. Rechtlich folgt:

Die Tochter, die beiden Söhne und der Schwiegersohn sind als nahe Angehörige des Bw. anzusehen.

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

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

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 4 Tz 160), sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Das bei den Sachverhaltsfeststellungen genannte Schreiben ("einvernehmliche Vereinbarung") vom 28. Dezember 1987, das laut Bw. die Grundlage für eine Vermietungstätigkeit gegenüber den nahen Angehörigen darstellen soll, hält den Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht stand:

Wie bereits festgestellt, existiert zunächst keine gerichtliche Feststellung der Mieten und Betriebskostenaufteilung des in der "Vereinbarung" genannten Jahres 1980. Somit hat diese "Vereinbarung" einen unklaren Inhalt.

Weiters unklar ist der Zeitpunkt des jeweiligen Beginns der Mietverhältnisse:

Im der "Vereinbarung", datiert 28. Dezember 1987, ist kein Datum über den Beginn eines Mietverhältnisses angegeben. Betreffend den Sohn M ist nur angegeben, er beziehe die Wohnung Nr. 3 von B. Nicht angegeben ist ein Zeitpunkt. Betreffend Tochter und Schwiegersohn ist – wiederum ohne Angabe eines Zeitpunktes - nur angegeben, sie würden die Wohnung Nr. 2 "bisher" O beziehen und bei Freiwerden der Wohnung Nr. 1 von S. Betreffend den Sohn Christopher ist angegeben er könne "in Zukunft" – also ebenfalls ohne Angabe eines Zeitpunktes die Wohnung Nr. 4 von ES beziehen. Bei keinem der nahen Angehörigen gibt es eine schriftliche Vereinbarung über den genauen Beginn eines Mietverhältnisses.

Der unklare Beginn von Mietverhältnissen ist insofern von Belang, als die diesbezüglichen Angaben des Bw. zum Teil widersprüchlich sind und den Zinslisten widersprechen. So gab der Bw. im FAX vom 27. Jänner 2005 an, dass der Sohn C Anfang 1997 in die Mansardenwohnung eingezogen sei, demgegenüber gab der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012 und in der Berufungsverhandlung vom 25. September 2012 an, der Sohn sei bereits 1988 "in den Mietvertrag eingetreten" und 1994 in die Wohnung eingezogen. Zu den Angaben des Bw. festzustellen, dass laut Zinsliste der Hausverwaltung für den Monat Dezember 1993 (siehe auch die Aufstellung bei den Sachverhaltsfeststellungen) Mietvorschreibungen betreffend die Mansardenwohnung nicht an den Sohn C sondern an Frau ES ergingen.

Aus Anmeldung von Personen durch den Bw. bei der Marktgemeinde (Bürgermeister) nach dem MeldeG können schon deshalb keine Rückschlüsse auf das Vorliegen eines Mietverhältnisses getroffen werden, da dabei den Meldeformularen der Rechtsgrund für die Unterkunftsgewährung nicht angegeben ist (siehe die mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012 vorgelegten Formulare). Überdies ergibt sich aus den vom Bw. vorgelegten Meldeformularen nicht, wie lange die Anmeldung aufrecht ist bzw. war. In diesem Zusammenhang ist betreffend den Sohn M festzustellen, dass dieser laut der von der Prüferin eingeholten Zentralmeldeauskunft Arbeitsbogen Seite 226 zum Abfragedatum 17. Juli 2005 seit 20. Februar 1981 an der Adresse des Vaters (Bw.) im Nebenhaus jedoch nicht im berufungsgegenständlichen Haus gemeldet war.

Soweit vorgebracht wird, die Familienangehörigen seien zu den gleichen Bedingungen in Mietverträge der Vormieter eingetreten, ist festzustellen, dass betreffend ES und S keine schriftlichen Verträge vorgelegt wurden und somit die Bedingungen eines Mietvertrages nicht publik geworden sind.

- Nicht fremdüblich ist weiters die Höhe des angeblichen Mietzinses:

Laut Vorbringen des Bw. hätten die von den Familienangehörigen bezogenen Wohnungen nur über eine Ausstattungskategorie D verfügt.

Einem Gerichtsbeschluss vom 13. Juli 1984 ist zwar der Betrag des gemäß § 18 MRG für den befristeten Zeitraum 1. Oktober 1984 bis 1. Oktober 1994 festgesetzten und zu zahlenden erhöhten Hauptmietzinses zu entnehmen, jedoch ist vor dem Hintergrund der Angehörigenrechtsprechung nicht nachvollziehbar, wieso die vier Familienmitglieder nach dem Auslaufen der Erhöhung zum 1. Oktober 1994 weiterhin einen nicht mehr gültigen und nicht mehr vorschreibbaren erhöhten Mietzins von rund **S 39,00** pro m² in Rechnung gestellt bekamen und auch akzeptierten, obwohl für Kategorie-D-Wohnungen abhängig vom Beginn des Mietverhältnisses gesetzlich gemäß [§ 16 MRG](#) nur zwischen **S 6,10** und **S 8,60** pro m² möglich gewesen wären.

bis	31.10.1988	30.11.1991	31.10.1994	31.03.1998	31.05.2001
	S	S	S	S	S
Kategorie D	6,10	6,70	7,40	8,20	8,60

Nicht nachvollziehbar ist somit eine Überbezahlung um das **5- bis 6-Fache** des gesetzlichen Mietzinses für die vom Bw. behauptete Ausstattungskategorie. Ein fremder Dritter hätte diesen weit überhöhten Mietzins nicht bezahlt.

- Nicht fremdüblich und überdies zu unklaren Bedingungen und nach außen hin nicht erkennbar erfolgte eine überhöhte Kostenübernahme des Vermieters gegenüber seinen Familienangehörigen:

Der Bw. legte im Zuge der Betriebsprüfung ein Konvolut mit "**Rechnungen aus den Jahren 1997 und 1998, die nicht bei der Hausverwaltung eingereicht wurden**" mit dem angegebenen Gesamtbetrag S 757.208,24 (blaue Mappe):

"1997/1998

S	S	
20.550,00	Übertrag:	630.133,68
6.634,80		30.000,00
6.000,00		20.000,00
816,66		10.000,00
1.605,00		18.000,00
60.000,00		39.074,56
60.000,00		10.000,00
30.806,00		<u>757.208,24"</u>
144.900,00		
130.737,20		
20.000,00		
23.984,50	1998	
17.871,72		
50.000,00		
40.000,00		
<u>16.227,80</u>		

630.133,68

sowie nachfolgende Aufstellung **von Zahlungen an Schwiegersohn und Tochter**

(Arbeitsbogen Seite 149) vor:

	€	S
"1997 als Miete		96.995,16
1998 als Miete		104.990,82
1999 als Miete		128.977,80
2000 als Miete 4 Monate		42.992,60
8 x S 10.000,00		80.000,00
2001 13 x S 10.000,00		130.000,00
2002 10 x € 1.000,00	10.000,00	
1 x € 2.749,00	2.749,00	
Rest 13.11.2002	24.592,67	
	<u>37.341,67</u>	<u>513.832,58</u>
		1.097.788,96"

Daraus folgt, dass der Bw. vom Schwiegersohn angeblich nachgewiesene Kosten von S 757.208,24 in einem weit höheren Betrag von insgesamt S 1.097.788,96 ersetzte, woraus sich eine Überzahlung des Bw. von **S 340.580,72** ergibt. Nicht fremdüblich ist, dass S 1.097.788,96 ersetzt wurden, obwohl der Mieter nur Kostennachweise in der Höhe von S 757.208,24 erbringen konnte.

- Bezüglich Beweiswürdigung ist auf folgende Umstände hinzuweisen:

Im Schreiben vom 14. Mai 2004 gab der Steuerberater an, dass die Finanzierung des Zubaus 1997 und 1998 mit einem Betrag von S 757.208,24 durch den Schwiegersohn erfolgt sei und schriftliche Vereinbarungen zwischen Vermieter und Mietern bezüglich der Aufbringung der Mittel nicht getroffen worden seien. Sowohl in den beiden Schreiben der Prüferin vom 8. April 2005 und 26. Mai 2005 als auch im Prüfbericht wurde – vom Bw. unbestritten – das Fehlen einer solchen Vereinbarung festgestellt und daraus der rechtliche Schluss gezogen, dass dies nicht fremdüblich sei. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 29. März 2011 wurde vom steuerlichen Vertreter wiederholt, dass es keine schriftliche Vereinbarung gebe.

Im Widerspruch dazu legte der Bw. erstmals mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012 das am Ende der Sachverhaltsfeststellungen genannte "Memorandum" vor.

Wenn der Bw. über mehrmaligen Vorhalt angibt, es gebe keine Vereinbarung über die Abgeltung der Investitionen des Schwiegersohnes so ist in freier Beweiswürdigung ein erst am Ende des Verfahrens im Widerspruch zum wiederholten bisherigen Vorbringen vorgelegtes Schriftstück bezüglich Echtheit und Richtigkeit anzuzweifeln.

Damit liegt keine Vereinbarung über die Kostentragung und somit keine Publizität vor.

Überdies stellt das "Memorandum" auch nicht einmal seinem Inhalt nach eine taugliche Vereinbarung über eine Kostentragung dar, da dort von der Übernahme eines Betrages von einer Million Schilling die Rede ist, der Bw. jedoch nach seinem Vorbringen den weit höheren Betrag von S 1,097.788,96 übernahm.

In sich widersprüchlich, nach außen durch entsprechende Vereinbarung nicht publik und nicht fremdüblich ist auch folgende Vorgangsweise:

Ab Oktober 1998 schrieb der Bw. seiner Tochter und dem Schwiegersohn für die durch die von Sohn und Schwiegertochter errichtet Veranda vergrößerte Wohnung anstatt der S 39,00 einen noch höheren Mietzins von S 50,00 pro m² vor, ohne dass es dafür eine schriftliche Vereinbarung gebe (mangelnde Publizität). Widersprüchlich ist dazu das Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012 im Punkt Mietzins, dass der Schwiegersohn den Zubau selbst finanziert habe und daher die Einbeziehung dieser Fläche in die Mietzinsvorschreibung "nicht statthaft" sei. Dessen ungeachtet schrieb der Bw. ab Oktober 1998 eine um S 11,00 höhere Miete vor. Ein fremder Mieter, der eine Vergrößerung seiner Wohnung selbst finanziert, würde nicht noch zusätzlich einen höheren Mietzins bezahlen.

- Geltendmachung von Rechnungen, die vom Mieter bezahlt wurden:

In der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012 bezieht sich der Bw. auf steuerlich geltend gemachte Rechnungen des Jahres 1997 (Zitat des Vermerkes des Bw. an die Hausverwaltung, dass sich die "meisten Rechnungen" des Jahres 1997 auf Badezimmereinbau und Umbau bzw. Zusammenlegung der Wohnung von Tochter und Schwiegersohn beziehen würden, Arbeitsbogen Seite 245), zu denen jedoch festzustellen ist, dass ein erheblicher Teil dieser Rechnungen an Tochter bzw. Schwiegersohn gerichtet und insbesondere von diesen auch bezahlt wurden (vgl. die vom Bw. auf diese Weise steuerlich geltend gemachten Beträge laut Beiblatt zur Einkommensteuererklärung 1997 Akt 1997 Seite 5ff):

Arbeitsbogen Seite	Rechnung bzw. Zahlschein vom	Zahlungsbetrag brutto S	bezahlt von
248	10.11.1997 K. Parkett	23.701,00	M.
251	11.11.1997 Holz Bau	117.600,00	-"
253	3.11.1997 H. Luftsprudler etc.	10.644,00	-"
255	8.10.1997 Holz Bau	80.574,00	-"
257	14.10.1997 Vaillant	1.461,60	-"
258	2.10.1997 T. & Küche	117.636,00	-"
263	26.09.1997 S. Marmor	38.165,81	-"
264	10.9.1997 Holz Bau	258.720,00	-"
266	29.9.1997 Sc. Eisenwaren	2.112,00	-"
269	17.09.1997 Sch. Schiffboden	1.143,32	-"
271	10.9.1997 Sch. Staffelholz	925,58	-"
278-288	21.8.1997 K. S. EB-Paket	15.778,00	-"

281	20.8.1997 K. Türbeschlag	598	-"
282	26.8.1997 Holz Bau	44.183,90	-"
		<u>713.243,21</u>	

Betreffend Umsatzsteuer ist festzustellen, dass kein Vorsteuerabzug zusteht aus Rechnungen, die andere Personen (im vorliegenden Fall an die Wohnungsbewohner anstatt den Bw.) als Leistungsempfänger bezeichnen.

Die Zahlung T & sch Küche S 117.636,00 betrifft laut Arbeitsbogen Seite 258 eine Gesamtrechnung über brutto 297.636,00, von der drei Zahlungen von je S 60.000,00 bereits in Abzug gebracht wurden. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 machte der Bw. die gesamte Rechnung S 297.636,00 geltend (Akt 1997 Seite 7). Betreffend der Zahlung brutto S 38.165,00 an Sc Marmor mit Zahlschein Y Mc (Tochter) vom 1. Oktober 1997, Rechnung vom 26. September 1997, ist festzustellen, dass der Marmorbetrieb am 17. April 1998 die idente Rechnung nochmals und diesmal an den Bw. ausstellte. In einer undatierten handschriftlichen Notiz im Jahre 1998 an die Hausverwaltung, angeheftet an den Originalbeleg des Jahres 1998, gab der Bw. an, die Rechnung aus dem Jahr 1997 sei "bereits 1997 bezahlt" worden, jedoch damals vom FA wegen des Adressaten beim Bw. nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen worden. Die Bezahlung im Jahr 1997 erfolgte laut Zahlschein vom 1. Oktober 1997 (Arbeitsbogen Seite 263) jedoch durch die Tochter des Bw.

Es entspricht keiner fremdüblichen Vermietung, wenn der Bw. Ausgaben steuerlich geltend macht, die vom Mieter beglichen und vom Vermieter nicht vollständig ersetzt wurden. Gleiches gilt für die Vorgangsweise des Mieters, von ihm bezahlte Rechnungen an den Vermieter zwecks steuerlicher Geltendmachung zu übergeben.

Die oa. Zahlungen in Summe von S 713.243,21 sind überdie weder durch das angebliche "Memorandum" vom 12. Jänner 1997 über eine Kostenzusage von 1 Million Schilling gedeckt (S 713.243,21 zuzüglich S 757.208,24 laut Aufstellung des Bw. über Rechnungen, "die nicht bei der Hausverwaltung eingereicht wurden" ergeben weit höhere S 1.470.0451,45) noch durch die Aufstellung des Bw. über "Zahlungen an Schwiegersohn und Tochter" über den Gesamtbetrag von S 1.097.788,96, sodass weiters keine Vereinbarung (mangelnde Publizität) über die vollständige Übernahme der S 713.243,21 existiert.

Zusammenfassung:

Nach dem festgestellten Gesamtbild der Verhältnisse ist eine Vermietung an die eigenen Kinder und den Schwiegersohn steuerlich nicht anzuerkennen, wenn

- eine Vertragsurkunde auf nicht existente Umstände Bezug nimmt,

- der genaue Beginn der einzelnen Mietverhältnisse nach außen hin nicht durch Vereinbarung dokumentiert ist,
- um das Vielfache höhere Mieten erklärt werden als nach den mietrechtlichen Vorschriften möglich wären,
- eine Vereinbarung betreffend Kostentragung von Ausgaben des Mieters durch den Vermieter unklar ist bzw. überhaupt nicht vorliegt,
- der Vermieter im Zusammenwirken mit dem Mieter Kosten steuerlich geltend macht, die vom Mieter bezahlt wurden.

In Bezug auf Umsatzsteuer und Einkommensteuer ist daher eine Vermietung an die Tochter, den Schwiegersohn und die beiden Söhne nicht anzuerkennen.

Der Bw. erklärt auch Mieteinnahmen und Ausgaben für das Mietobjekt "Garage", eine Vermietung an sich selbst ist jedoch sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich nicht möglich.

Da der Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 8. März 2007 den Bescheid vom 1. Februar 2006 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Oktober bis Dezember 2005 ersetzt hat, war die Berufung gegen den Festsetzungsbescheid gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 273 Tz 14).

Vorläufige Bescheide waren gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) endgültig zu erklären, da keine Ungewissheit der Abgabepflicht mehr besteht.

Die als Werbungskosten bei der Vermietung an die Familienmitglieder geltend gemachten Steuerberatungskosten sind im Bruttobetrag als Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) anzusetzen. Das wurde vom FA für die Jahre 1997 bis 2001 und 2003 und 2005 im richtigen Betrag getan.

	Steuerberatungskosten netto als Werbungskosten beantragt	Sonderausgaben brutto laut FA
	S	S
1997	10.213,50	12.256,00
1998	6.463,00	7.756,00
1999	26.080,00	31.296,00
2000	13.986,00	16.783,00
2001	11.155,00	13.386,00
	€	€
2003	1.092,50	1.311,00
2005		1.980,00

Beim Jahr 1999 handelt es sich um eine Berufungsvorentscheidung des FAes vom 28. November 2005.

Im Jahr 2002 machte der Bw. laut seiner Aufstellung im Akt 2002 Seite 11 Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei der Vermietung im Bruttobetrag geltend (siehe Steuerberatung Dr. STB. 9. Oktober 2002 € 879,30 = die mit Zahlschein vom 9. Oktober 2002 bezahlte Honorarnote Akt 2002 Seite 17 netto € 732,75, brutto 879,30), weshalb das FA im Einkommensteuerbescheid 2002 vom 28. November 2005 Steuerberatungskosten als Sonderausgaben fälschlicherweise mit € 1.055,16 ($879,30 \times 1,2 = 1.055,16$) ansetzte. Das war im Zuge der vorliegenden Berufungsentscheidung zu berichtigen (Sonderausgaben laut UFS € 879,30).

Im Jahr 2004 waren die Steuerberatungskosten betreffend Vermietung netto € 750 (Aufstellung Bw. Akt 2004 Seite 5) im Bruttobetrag € 900,00 als Sonderausgaben anzusetzen.

Betreffend die Jahre 2005, 2006 und 2008 wurde der Bw. vom UFS ersucht, unter Vorlage von Kopien der Honorarnoten die Höhe (netto und brutto) der im Zusammenhang mit der Vermietung an die Familienangehörigen als Werbungskosten geltend gemachten Steuerberatungskosten bekanntzugeben. Für Sonderausgaben des [§ 18 EStG 1988](#) gilt das Abflussprinzip, wonach nur tatsächlich bezahlte Beträge absetzbar sind. Die in der letzten Berufungsverhandlung vorgelegten Honorarnoten waren daher nach dem Datum ihrer Ausstellung (bei Unterstellung, dass sie auch tatsächlich bezahlt wurden) den entsprechenden Jahren zuzurechnen.

Honorarnote vom	betreffend	netto €	brutto €
31.12.2005	Betriebsprüfung der Jahre 2005	1.650,00	1.980,00
	Sonderausgaben 2005 laut FA		1.980,00
22.01.2006	Abfassen der Steuererklärung 2004	765,00	918,00
24.04.2006	Berufung gegen die Bescheide 1997 bis 2003, Aussetzungsantrag und Vorlageantrag, Berufung gegen Bescheid 2004	400,00	480,00
24.11.2006	Abfassung der Steuererklärung 2005	500,00	600,00
	Sonderausgaben 2006		1.998,00
31.12.2008	Kontrolle des Steuerbescheides 2007, Kontrolle sämtlicher Buchungsmitteilungen 1.1.08 bis 31.12.08	135,50	162,60
13.09.2008	Jahresabschluss 2007	525,00	630,00
	Sonderausgaben 2008		792,60

Betreffend das Jahr 2007 waren die in der letzten Berufungsverhandlung vorgelegte Honorarnote vom 10. November 2007 (siehe auch Akt 2007 Seite 9) im Bruttobetrag € 615,00 laut Zahlung mit Erlagschein am 23. November 2007 (Akt 2007 Seite 9, netto € 512,50) als Sonderausgaben anzusetzen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter Einkommensteuer 2002, 2004 und 2006 bis 2008

Wien, am 27. September 2012