

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, inXY, vertreten durch Dkfm Fleischmann & Dr. Pinggera OEG, Steuerberater, 5020 Salzburg, Schrannengasse 2, vom 24. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden vom 23. Mai 2003 betreffend **Umsatzsteuer 1995** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin erzielte im berufungsgegenständlichen Jahr neben Einkünften aus der Tätigkeit als Immobilientreuhänderin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Berufungswerberin erwarb im Jahr 1995 Wohnungseigentum am Haus 1030 Wien, Xstraße. Nutzfläche der Wohnung Top 27 betrug rund 20 m², die der Wohnung Top 28/29 rund 60 m². Aus der Sanierung der Objekte machte die Berufungswerberin laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung 1995 Vorsteuern in Höhe von 225.512,27 S geltend.

Mit Bestandsvertrag vom 25. November 1995 vermietete die Berufungswerberin die Wohnung Top 28/29 (Flur, Bad/WC, Küche, Wohnraum und Schlafzimmer) an ihre damals 27-jährige Tochter (Studentin) zu einem Mietzins von 3.000,- S (inklusive 20 % USt) monatlich. Eine Regelung über die Umwälzung der Betriebskosten auf die Mieterin enthält der Mietvertrag nicht. Die Wohnung wurde laut Mietvertrag und Inventarverzeichnis möbliert vermietet. Ein gesondertes Mietentgelt hiefür wurde vertraglich nicht vereinbart. Das im Mietvertrag ausdrücklich erwähnte Inventarverzeichnis wurde nicht vorgelegt. Unter Punkt II. wurde der

Berufungswerberin als Vermieterin das Recht eingeräumt, jederzeit im Bestandsgegenstand wohnen zu können bzw der Mieterin wurde die Verpflichtung auferlegt, der Vermieterin den Bestandsgegenstand jederzeit zu Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen.

2. Im Zuge einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest (Tz 18 des Prüfungsberichtes), dass die Berufungswerberin im Jahr 1995 die Wohnung Top 28/29, in 1030 Wien, Xstraße, angekauft und nach anschließender Sanierung an ihre Tochter vermietet habe. Der Mietzins für die rund 60 m² große Wohnung von monatlich 3.000,- S (inkl. USt) sei nicht fremdüblich, da der Marktpreis in doppelter Höhe liegen würde. Die Wohnung sei nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen, weshalb die im Jahr 1995 im Zusammenhang mit dem Kauf bzw Sanierung angefallenen Vorsteuern in Höhe von 170.309,- S nicht abzugsfähig seien.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

3. Die gegen den **Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 23. Mai 2003** erhobene **Berufung vom 24. Juni 2003** wendet sich gegen die Nichtabzugsfähigkeit der besagten Vorsteuern mit folgender Begründung:

Eine Richtwertzinsfeststellung gemäß § 16 Abs 2 MRG des Magistrats der Stadt Wien vom 17. April 2003 für die im selben Gebäude gelegene, benachbarte Wohnung (Top 27, 20,49 m², Baujahr 1900, Einstufung als Kategorie C-Wohnung, die selben Ausstattungskriterien wie Wohnung Top 28 und 29) ergab einen Richtwertmietzins in Höhe von 3,60 € pro Quadratmeter-Nutzfläche. Gehe man von diesem Wert aus, würde der Richtwertzins für die strittige Wohnung bei einer Nutzfläche von 59,67 m² 214, 81 € für das Jahr 2002 betragen.

Da die gegenständliche Wohnung von den Einschränkungen des Mietrechtsgesetzes betroffen sei, erscheine eine Miete von 3.000,- S im Jahr 1995 als fremdüblich und bewege sich innerhalb der vom Verwaltungsgerichtshof gezogenen Toleranzgrenze.

4. In der vom Prüfer verfassten **Stellungnahme zur Berufung vom 7. Jänner 2004** wurde eingewendet, dass die Wohnung voll möbliert sei und daher nicht von Richtwerten ausgegangen werden könne. Während des Prüfungsverfahrens sei ein Untermietvertrag ihrer Tochter für die gegenständliche Wohnung vorgelegt worden, worin eine Miete in Höhe von 380,- € netto (zuzüglich Umsatzsteuer, Aufzugskosten und Betriebskosten) vorgelegt worden. Außerdem sei für die Nachbarwohnung (Top 27) ein Gutachten vorhanden, in dem ein Mietzins in Höhe von 305,- € pro Monat, inkl. USt und Betriebskosten (ebenfalls möbliert) ausgewiesen werde und das für eine 20 m² Wohnung im Gegensatz zu 60 m². Zudem sei seit 1995 trotz vertraglicher Vereinbarung keine Indexerhöhung mehr durchgeführt worden.

5. Diesen Ausführungen entgegnete die Berufungswerberin im **Schreiben vom 20. Februar 2004**, dass für beide Wohnungen die kategoriemindernden Kriterien der fehlenden Be- und Entlüftung gelten würden. Die Feststellung des Prüfers, dass es sich um eine eingerichtete Wohnung handle und deshalb nicht den einschränkenden Bestimmungen des Richtwertgesetzes unterliege, sei unrichtig. Die Wohnung Top 27 sei ebenfalls möbliert vermietet worden, die Kategoriefeststellung beziehe sich ausschließlich auf das Baujahr.

Der vom Prüfer relevierte Untermietvertrag sei niemals zustande gekommen und somit auch nicht relevant. Die Feststellung des Prüfers über die nicht vorgenommene Indexierung verkenne die Bestimmung des Richtwertzinses bzw der Kategoriefeststellung für Wohnungen, die dem MRG unterliegen würden.

6. In Antwort auf einen Ergänzungsauftrag des Finanzamtes brachte die Berufungswerberin mit **Schreiben vom 23. Juli 2004** vor, dass die einschlägigen Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes (§ 16 Abs 2) immer für das gesamte Miethaus gelten würden. Da es sich aber im gegenständlichen Fall um ein Gebäude handle, das vor dem Jahr 1953 errichtet worden sei, unterliege das gesamte Gebäude dem MRG und hinsichtlich der Mietzinsbildung dem Richtwertgesetz.

Wie der VwGH in zahlreichen Erkenntnissen abgesprochen habe, könne in einem Gebäude, das dem MRG unterliege, nicht das freie Spiel der Kräfte von Angebot und Nachfrage walten. Der auf Grund des Richtwertgesetzes ermittelte Kategoriezins stelle die Obergrenze des zu vereinbarenden Mietzinses dar. Ein höherer Mietzins wäre ungesetzlich und könnte vom Mieter jederzeit zurückverlangt werden.

Für die gegenständliche Wohnung komme daher ein Richtwertzins von 3,60 € pro Quadratmeter Nutzfläche zur Anwendung, da das Gutachten des Magistrats für Top 27 zu keinem anderen Ergebnis für Top 28/29 führen könne.

In der Anlage werde eine Bestätigung der Hausverwaltung beigelegt, aus der hervorgehe, dass das Gebäude zur Gänze dem MRG und damit dem Richtwertgesetz unterliege. Da die Obergrenze laut Richtwertgesetz mit dem Mietzins von 3.000,- S (218,01 €) bereits erreicht gewesen sei, dürfe eine Wertanpassung laut VPI nicht mehr berücksichtigt werden.

7. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2004** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Aus dem zwischen der Berufungswerberin und ihrer Tochter abgeschlossenen Mietvertrag sei ersichtlich, dass die Mieterin die Vermieterin jederzeit bei sich wohnen lassen müsse. Dass ein derartiger Vertrag einem Fremdvergleich nicht standhalte, läge auf der Hand.

8. Im Vorlageantrag vom 27. Oktober 2004 wendete die Berufungswerberin ein, dass die im Mietvertrag enthaltene Bedingung der Nächtigung zu einer Sachleistung führe, die das Gesamtmiertentgelt noch erhöhen würde. Daher könne die Einräumung eines derartigen Rechtes, das auch zwischen Fremden (Dienstwohnung gegen Entgelt und gelegentliche Mitbenützung durch andere Dienstnehmer) üblich sei, nicht zur Versagung der Einkunftsquelleneigenschaft führen.

Die negative Berufungsbegründung sei auch aus formellen Gründen im Spruch unzureichend, da sie sich in keiner Weise mit den in der Berufung dargelegten Mietzinsbeschränkungen des MRG in Verbindung mit dem Richtwertgesetz auseinander gesetzt habe.

9. Das Finanzamt legte sodann die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

10. Mit Ergänzungsauftrag vom 19. Juni 2008 wurde die Berufungswerberin gebeten, das Schreiben innerhalb von drei Wochen ab Zustellung zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„a) Ermittlung des Richtwertmietzinses“

...Da einerseits an der in Streit stehenden Wohnung umfangreiche Sanierungsarbeiten vorgenommen wurden und es sich andererseits anscheinend um zwei zusammengelegte Wohnungen (Top 28 und 29) handelt, stellt sich berechtigter Weise die Frage, ob nicht eine Wohnung der Ausstattungskategorie B (Zimmer, Küche oder Kochnische, Vorraum, Klosett und Badegelegenheit) vorliegt.

Ausgehend davon, dass sich die Wohnung zum Zeitpunkt der Begründung des Bestandsverhältnisses in einem brauchbaren Zustand befunden hat, ist daher zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 15a Abs 1 Z 2 MRG vorliegen, wobei auch § 15a Abs 2 MRG zu berücksichtigen ist, dass im Falle des Fehlens eines Ausstattungsmerkmals, ein Kategorieausgleich (ausgenommen Badegelegenheit) durchzuführen ist. Hinsichtlich der fehlenden Belüftung der Badegelegenheit, die ausschlaggebend für die Einordnung der Wohnung Top 27 in Kategorie C war, ist festzuhalten, dass auch diese Beurteilung nicht analog für die gegenständliche Wohnung heranzuziehen ist. Es wird vielmehr festzustellen sein, in welcher Weise die tatsächliche Belüftung des Badezimmers erfolgt und ob diese einen Einfluss auf die Einstufung hat.

Nach Feststellung der korrekten Ausstattungskategorie müssen in weiterer Folge die Zuschläge und Abstriche ermittelt werden, die wiederum Feststellungen darüber bedürfen, welche werterhöhende oder wertvermindernde Abweichungen vom Standard vorliegen (beurteilt nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und den Erfahrungen des täglichen

Lebens – siehe § 16 Abs 2 Z 1 bis 6 MRG). Um daher eine korrekte, objektive Beurteilung der Kategorieneinstufung und in weiterer Folge auch des Richtwertzinses zum Stichtag (1. Oktober 1995) zu erhalten, müsste dies rückwirkend durch die zuständige Magistratsabteilung festgestellt werden. Sie werden daher ersucht, eine Kategorie- sowie eine Richtwertzinsfeststellung des Magistrats der Stadt Wien vorzulegen.

3. Der vorliegende Mietvertrag lässt eine Regelung über die Abrechnung der laufenden Betriebskosten vermissen. Vereinbart wurde lediglich ein Benützungsentgelt. Auf welcher rechtlichen Grundlage erfolgte daher die Umwälzung der Betriebskosten auf den Mieter? Wie wurde die Verrechnung vorgenommen? Wie erfolgte die Bezahlung der Miete?

4. Hinsichtlich der von Ihnen vermieteten Wohnung Top 27 wurde vom Magistrat Wien ein Richtwertzins iHv 73,76 € festgestellt. Der tatsächliche monatliche Mietzins (einschließlich Betriebskosten und USt) beläuft sich auf 305,00 €. Wie setzt sich dieser Betrag genau zusammen?

5. Da die strittige Wohnung möbliert vermietet wurde, werden Sie gebeten das Inventarverzeichnis laut Mietervertrag vorzulegen und die Höhe des Anteils am Mietzins bekannt zu geben. Darüber hinaus wurde ein Nutzungsrecht zu Wohnzwecken zugunsten der Vermieterin vereinbart. In welchem Ausmaß schlägt sich dieses im Mietzins nieder?

b) Nichtabzugsfähige Werbungskosten (§ 20 EStG 1988) bzw nahe Angehörigen Problematik

...An der gegenständlichen Vertragsgestaltung bestehen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt, womit eine genaue Prüfung des Mietverhältnisses gerechtfertigt ist. Fraglich erscheint vor allem die Fremdüblichkeit. So enthält der Mietvertrag zwischen Ihnen und Ihrer Tochter keine Vereinbarungen über die laufende Entrichtung der Betriebskosten.

Zudem kann der Passus im Mietvertrag, dass Sie als Vermieterin berechtigt sind, „jederzeit im Bestandsgegenstand zu wohnen bzw“ ihre Tochter als Mieterin Ihnen den Bestandsgegenstand jederzeit zu Wohnzwecken zur Verfügung stellen muss, doch wohl nur mit dem unbestrittenen Naheverhältnis begründet werden. Nach objektiven Gesichtspunkten würde ein fremder Mieter einer Wohnung von lediglich 60 m² eine derartige Beschneidung seiner privaten Intimsphäre, vor allem ohne jegliche Benützungsregelungen im Mietvertrag, niemals akzeptieren. Ihrem Einwand, dass die Einräumung eines derartigen Nutzungsrechtes auch zwischen Fremden üblich sei, ist daher nicht zu folgen. Auch hinsichtlich Dienstwohnungen im Zusammenhang mit deren Benützung von nahen Angehörigen ist auf die restriktive Rechtsprechung des VwGH hinzuweisen.....

c) Liebhabereierwägungen

...Unstrittig ist, dass Sie eine Wohnung an Ihre Tochter I. vermieteten und damit das persönliche Wohnbedürfnis eines nahen Angehörigen befriedigt wurde. § 1 Abs 2 LVO ist somit tatbestandsmäßig und Liebhaberei grundsätzlich zu vermuten. Zur Widerlegung dieser Vermutung werden Sie ersucht, eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der hervorgeht, dass hinsichtlich der in Streit stehenden Wohnung innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss zu erwarten ist.“

Eine Abschrift dieses Vorhaltes wurde dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin zur Kenntnisnahme übermittelt. Nachdem mit Schriftsatz vom 17. Juli 2008 dem Ansuchen der Berufungswerberin um Fristverlängerung entsprochen wurde, wurde ihr auf Grund ihres Schreibens vom 29. August 2008 am 11. September 2008 eine weitere Verlängerung der Frist telefonisch zugestanden. Auf das Fax der Berufungswerberin vom 18. September 2008, worin sie unter Verweis auf einen mehrwöchigen Aufenthalt bei ihrer Tochter in Krems und einer anstehenden Feuerbeschau eine neuerliche Fristverlängerung begehrte, wurde ihr im Schriftsatz vom 23. September 2008 letztmalig eine Frist von einer Woche (bis 1. Oktober 2008) gewährt. Am 30. September 2008 ersuchte die Berufungswerberin erneut um Verlängerung der Frist, worauf hin der Unabhängige Finanzsenat diesen Antrag mit **Bescheid vom 1. Oktober 2008** ablehnte.

11. Im Fax vom 2. Oktober 2008 (datiert mit 11. Juli 2008) führte die Berufungswerberin Folgendes aus:

„Zu a) Ermittlung des Richtwertmietzinses: Gemäß WAG § 16 Abs. 2 ist nicht anwendbar, da gemäß § 1 Abs. 4 Ziff. 3, an dem betroffenen Mietobjekt im Zeitpunkt der Vermietung Wohnungseigentum begründet war. Das Objekt wurde vor dem 8. Mai 1945 baugenehmigt und errichtet. Das Objekt stellt einen Altbau dar. Gemäß § 15 Abs. 4 MRG ist eine Pauschalmietzinsvereinbarung zulässig. Zu § 15 a Abs. 2 leg.cit.: Ich versichere an Eides statt, dass eine ordnungs- und vorschriftsgemäße Be- und Entlüftung des völlig innen liegenden Bades und WCs bei Top 28-29 nicht möglich war, da die entsprechende Genehmigung zur Führung über Dach nicht erteilt worden war und der Entlüftungsstutzen im Dachgeschoß, wo er nicht enden darf, von Herrn M, der den Dachboden mit diversen Eigentumswohnungen ausgebaut hat, ersatzlos gekappt und zugebaut worden ist. Also hat sich im Bad mit WC Schimmel gebildet, der außerordentlich gesundheitsschädlich ist.

Ferner war zum Zeitpunkt der Vermietung an meine Tochter I. der Fußboden in der gesamten Wohnung von süd-west nach nord-ost mit 12 cm Gefälle behaftet, weil im zweiten Weltkrieg eine Bombe im Hof eingeschlagen ist und sich dadurch die gesamte Baulichkeit hofseitig geneigt hat. Ein Wohnen mit Mobiliar mit Rollen, welches immer wegrollte, war wahrlich unmöglich. Meine Tochter hat nach Mietvertragsabschluss auf ihre Kosten die gesamten Böden deshalb entfernen, mittels Polsterhölzern und Eichenparkett neu aufbringen lassen, sie

hat alle Fliesenlegerarbeiten, alle Verputzarbeiten nach Erneuerung der E-Leitungen und Sanitärrohrleitungen, alles Schleifen und Malen der Wände wie auch das Verlegen der Zentralheizung durchgeführt.

Zu § 16 Abs. 2 Z 1 MRG: Diese Mietwohnung befand sich im 3. OG ohne Lift, ohne Abstellraum, Balkon oder Terrasse, ohne Dachboden und ohne Pkw-Abstellplatz! Und somit "...dass der Richtwertzins bei Verträgen jederzeit mit dem Mieter frei vereinbart werden kann..." Zu § 16 Abs. 2 Z 2 MRG: Alle die darin aufgeführten Nebenräumlichkeiten waren nicht vorhanden. Zu § 15 a Abs. 3 MRG: Mit Sachbeschluss des BG Innere Stadt Wien vom 19.1.2006 wurde festgestellt, dass die Mietzinsvereinbarung mit DS vom 1.5.2002 insoweit rückwirkend unwirksam, ist als der Nettomietbetrag von 73,80 € überschritten wurde. Das ist eine Nettomiete von 2,73 €/qm und Monat. Zu § 16 Abs. 2 MRG: idF. BGBI. I 800/1993 (3. WÄG) und zu § 1 Abs. 1 RichtWG idF. BGBI. 800/1993. Wird dem oben Ausgeführten jedoch nicht Rechnung getragen und bleibt man bei Kat. B mit 38,77 €/qm und Monat mit einem Abschlag von 45 % - 17,45 S, ergibt dies 21,32 S/qm und Monat x 60 qm insgesamt netto 1.279,20 S = 92,96 €.

§ 16 Abs. 2 Z 6 MRG: Der Abschlag ist vom Gesetzgeber nicht festgelegt. Wegen der besonderen Mängel ist trotz der Beiratsempfehlung für Wien und Salzburg ein Abschlag von 45 % gerechtfertigt. Ab 1. März 1994 ist der Kategoriemietzinse wegen des WÄG auf Neuverträge nicht mehr anzuwenden. § 2 Abs. 1 RichtWG: Die Größe der Wohnung von 60 qm entspricht den Anforderungen des Gesetzgebers mit Ausnahme der Wohnumgebung, die ein sehr starkes Verkehrsaufkommen und eine Nachbarin, deren unangenehme Gerüche durch die Wand gedrungen sind, aufgewiesen hat.

Zu 2. Die korrekte Kategorieinstufung wurde nach besten Wissen und Gewissen vorgenommen, siehe oben. Der Mietvertrag wurde am 10. November 1995 gegengezeichnet. Es wird hierbei wegen der Sanierung von Ausstattungskategorie B ausgegangen, denn vorher war es zweifelsfrei Kategorie D (ohne Wasser, WC und Heizung im Inneren der Wohnung, unvorstellbar verschmutzt, zu entrümpeln und ähnliches; Wasser und WC waren nur über den Gang zu erreichen). Der Ansicht, dass die Ausstattung (nicht Ausstattungskategorie) von top 27 und 28-29 dieselbe war, darf gefolgt werden. Der einzige Unterschied bestand in der Größe der Wohnfläche, die bei Top 27 unter 30 qm war. Was die fehlende Belüftung bei Top 27 anbelangt existiert das selbe Problem bei Top 28-29. Demnach wäre die Top 28-29 ebenfalls Kategorie C. Zu § 16 Abs. 2 Z 1 bis 6 MRG: Zur Feststellung der korrekten Ausstattungskategorie kann auch nicht rückwirkend die zuständige Magistratsabteilung der Stadt Wien eine Feststellung treffen, weil alle meine Eigentumswohnungen in 1030 Wien, XStraße Top 27, 28-29 und 30 aufgrund erpresster Verkaufsvollmacht an die ABank vom

5. Mai 2004 zum 1. Januar 2005 an BB, 1030 Wien, XStraße Top 30 für nur 110.000,00 € (meines Frachtens viel zu billig) von der ABank verkauft worden sind.

Zu 3. Es ist dem Vermieter und dem Mieter unbenommen einen Mietvertrag über eine Bruttomiete einschließlich der Betriebskosten und der gesetzlichen Umsatzsteuer abzuschließen. Die Betriebskosten waren in der Bruttomiete von 3.000,00 S = 218,00 € enthalten. Eine Verrechnung der Betriebskosten ist daher entfallen. Die Bezahlung der Miete erfolgte durch Überweisung der monatlichen Bruttomiete auf ein Girokonto bei der ZBank und wurde sowohl Umsatz- wie auch Einkommenversteuert.

Zu 4. Nachdem durch Sachbeschuss des BG Innere Stadt Wien die Bruttomiete von 305,00 € für die Top 27 hinsichtlich der Nettomiete auf 73,76 € herabgesetzt worden ist, ist der ursprüngliche Mietvertrag hinsichtlich der Höhe der Miete rückwirkend außer Kraft gesetzt. Aus dem anliegenden Mietvertrag ergibt sich, dass sowohl Betriebskosten-Akonti, 10 % Umsatzsteuer und anteilige Haushaltsversicherung in den 305,00 € enthalten gewesen waren.

Zu 5. Gemäß § 15 Abs. 1 Z 4 MRG lautet: Auf Antrag des Vermieters oder des Hauptmieters hat das Gericht (die Gemeinde, § 39) mit Beschluss auszusprechen, dass anstelle eines PAUSCHAL vereinbarten Mietzinses ab dem auf den Antragstag folgenden Zinstermin ein nach Abs. 1 aufgegliederter Mietzins zu entrichten ist. Dabei sind zur Errechnung des auf den Hauptmietzins entfallenden Betrags die Betriebskosten des Jahres zugrunde zu legen, in dem der Mietzins vereinbart wurde. Soweit die zugrunde zu legenden Beträge nicht oder nur mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten ermittelt werden können ist die Aufgliederung des Mietzinses nach freier Überzeugung (§ 273 ZPO) vorzunehmen. Der so ermittelte Hauptmietzins valorisiert sich entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6, sofern ursprünglich eine Wertsicherung vereinbart worden war; § 16 Abs. 8 und 9 sind anzuwenden. Ein Inventarverzeichnis wurde nicht erstellt. Es war altes Mobiliar. Das Nutzungsrecht zu Wohnzwecken für die Vermieterin wurde mit dem Preis für Übernachtungen in einer Pension gesehen, also mit 30,00 € monatlich. Dafür gab es keine Absprachen.

B) Nichtabzugsfähige Werbungskosten (§ 20 EStG 1988) bzw. nahe Angehörigen-Problematik: Nach § 12 Abs. 2 UStG 1994 idF. BGBl. I 663/1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zumindest 10 % für Zwecke des Unternehmens erfolgen, was hier der Fall war. Hiervon bestand Z 1 folgende Ausnahme: Lieferung oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten nur insoweit für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Es bestand daher kein Gleichklang zwischen der umsatzsteuerlichen und der einkommensteuerlichen Beurteilung.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF. BGBl I 297/1995: Da der Steuerpflichtige, nämlich ich, weder für den Haushalt noch für den Unterhalt seiner Familienangehörigen verpflichtet war, ist die Mieterin als Fremde zu sehen. Auch war nach den gesetzlichen Bestimmungen ab dem 4.3.1995 kein Unterhalt bei den einzelnen Einkunftsarten in Abzug zu bringen. Ein Fremdvergleich kann durchaus herangezogen werden – siehe Top 27 und andere. Die Mietvereinbarung entspricht nicht den Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finden Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgaberechts grundsätzlich (nur) dann Anerkennung, wenn die Vereinbarungen - nach Außen ausreichend in Erscheinung treten, - einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf gewiesen und - auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Alle diese Voraussetzungen liegen hier vor.

An der gegenständlichen Vertragsgestaltung bestehen keine berechtigten Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt. Das Mietverhältnis wurde eingehend erörtert und recherchiert. Zur Fremdüblichkeit: Es gibt Mietverhältnisse im Rahmen meiner Hausverwaltungstätigkeit, die z.B. für vier Räume in einer Größe von 50 qm mit 91,70 € Bruttomiete bzw. von 29,04 € Nettomiete!, ein anderes bei dem bei 75 qm Wohnfläche die Bruttomiete 150,00 € und die Nettomiete 58,14 € beträgt ohne dass ein verwandtschaftliches Nahverhältnis zwischen Vermieter und Mieter besteht. Es gibt weiters Mietverhältnisse mit Bruttomieten von 175,00 € monatlich ohne detaillierte Aufschlüsselung, wie viel auf Betriebskosten und 10 % USteuern entfällt. Als Dienstwohnung war und ist die hier gegenständliche Mietwohnung nicht zu sehen. Es ist durchaus üblich, dass Bekannte ein Gastrecht eingeräumt wird, wie auch mir Bekannte und Freunde in Wien und anderswo die Möglichkeit der Übernachtung gewähren.

Zu c) Liebhabereierwägungen: Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 idF. BGBl I 663/1194 ist nicht anzuwenden, weil die Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 letzter Absatz iVm § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen werden kann, da eine Ertragsprognose nicht mehr abgegeben werden kann, aus der hervorgeht, dass hinsichtlich der hier behandelten Eigentumswohnungen innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist. Alle Eigentumswohnungen in 1030 Wien, Xstraße Top 27, 28-29 und 30 wurden aufgrund der von mir im Wege der Erpressung unterzeichneten Verkaufsvollmacht an die ABank. viel zu billig zum 1. Jänner 2005 verkauft.“

12. Eine telefonische Anfrage vom 7. Oktober 2008 beim Magistrat der Stadt Wien ergab, dass für die in Streit stehende Wohnung weder eine Kategorie- noch eine Richtwertzinsfeststellung vorlägen. Durch Zusammenlegung zweier Wohnungen und umfangreiche Sanierungsmaßnahmen könnte sich grundsätzlich sogar eine Einordnung in die Kategorie A ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 12 Abs 1 UStG 1994** kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

§ 12 Abs 2 UStG 1994 lautet in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (BGBl. I 663/1994; § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1972 wurde inhaltsgleich in das UStG 1994 übernommen) auszugsweise:

„(2) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hieron bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. *Lieferung oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.*
2. *Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen,*
 - a) *deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 ... sind.*
 - b).....“

Sowohl § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG als auch § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 verweisen auf einkommensteuerliche Vorschriften. Maßgeblich für den Vorsteuerabzug von Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden stehen, ist somit deren einkommensteuerrechtliche Beurteilung. Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin, bestand daher sehr wohl ein Gleichklang zwischen der umsatzsteuerlichen und der einkommensteuerlichen Beurteilung (siehe VwGH vom 23.05.2007, 2003/13/0120), sodass im Folgenden zu untersuchen sein wird, ob die Entgelte für die gegenständlichen Leistungen nach den Bestimmungen des EStG 1988 Werbungskosten darstellen oder nicht:

Hiezu bestimmt **§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I 297/1995**, dass bei den einzelnen Einkünften, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden dürfen. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen und zwar auch dann, wenn sie einem

Fremdvergleich standhalten. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299; 22.11.2001, 98/15/0057; 30.03.2006, 2002/15/0141; 26.03.2007, 2005/14/0091).

Die Befriedigung des Wohnbedürfnisses von Kindern gehört grundsätzlich zu den Privatinteressen von Eltern und zwar unabhängig davon, ob die Kinder selbsterhaltungsfähig sind oder nicht. Dem Bereich der Einkünftezielung ist die Versorgung von Kindern mit Wohnraum nur in Ausnahmefällen zuzuordnen. Im Rahmen einer Vermietung ist dies nur dann der Fall, wenn die Mietvereinbarung den Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht (UFS 23.10.2006, RV/0758-S/02).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finden Verträge zwischen nahen Angehörigen (die Tochter ist zweifelsfrei nahe Angehörige der Berufungswerberin, § 25 BAO) unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn die Vereinbarungen

1. nach außen ausreichend in Erscheinung treten,
2. einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
3. auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Kriterien haben ihre Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221). An der gegenständlichen Vertragsgestaltung bestehen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt, womit eine eingehende Prüfung des Mietverhältnisses gerechtfertigt ist:

(a) Im vorliegenden Mietvertrag zwischen der Berufungswerberin und ihrer Tochter befindet sich ein Passus (**Punkt II. Bestandsdauer**), welcher der Berufungswerberin das Recht einräumt, jederzeit im Bestandgegenstand wohnen zu können bzw der Mieterin die Verpflichtung auferlegt, der Vermieterin den Bestandsgegenstand jederzeit zu Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen. Beidseitig verbindliche Regelungen über das konkrete Procedere bei Inanspruchnahme des Benützungsrechtes fehlen gänzlich.

Diese Vereinbarung stellt ganz klar einen massiven Eingriff in die private Intimsphäre und in das Nutzungsrecht des Mieters ein. Ein fremder Mieter einer Wohnung von lediglich 60 m² Nutzfläche und ohne separatem Gästezimmer hätte einer Vereinbarung, die ihn nicht nur dazu verpflichtet, die Vermieterin jederzeit in seiner Wohnung nächtigen zu lassen, sondern

darüber hinaus auch ein zeitlich unbefristetes Wohnrecht einräumt, niemals zugestimmt. Ein Konsens über eine derartig unübliche Regelung lässt sich zweifellos nur dann erklären, wenn zwischen den Parteien ein solches Naheverhältnis besteht, das die Mitbenützung des privaten Wohnraumes erträglich macht. Ein solches Naheverhältnis besteht aber in der Regel zwischen Mutter und Tochter.

Selbst für den Fall, dass ein fremder Mieter dieses Benützungsrecht akzeptiert hätte, scheitert die Anerkennung des Mietverhältnisses auch an der Tatsache, dass keinerlei vertragliche Regeln für einen reibungslosen Aufenthalt beider Personen im Bestandsobjekt statuiert wurden. So fehlen beispielsweise konkrete Vereinbarungen über die bereitzustellende Schlafmöglichkeit (inkl. Wechsel der Bettwäsche), Reinigung des Objekts oder über eine etwaige Kostenübernahme (Strom, Heizung, Schäden, etc.). Ein fremder Mieter wäre jedoch an einer ausführlichen vertraglichen Klärung der Benützungsregeln interessiert gewesen. Eine solche Vereinbarung wäre auch notwendig gewesen, um die aus dem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten eindeutig festzulegen.

Das von der Berufungswerberin angesprochene, ihr von Bekannten und Freunden eingeräumte, übliche Gastrecht, unterscheidet sich doch sehr klar vom Berufungssachverhalt und ist folglich nicht geeignet die Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltung zu beweisen. Andere (konkrete) Hinweise, warum dieser Passus fremdüblich sein soll, wurden im Verfahren nicht vorgebracht.

(b) Unter **Punkt III des Mietvertrages (Mietzins)** wurde der monatliche Mietzins mit 3.000,- S inklusive Umsatzsteuer festgesetzt. Vereinbarungen über die Entrichtung (inklusive Nachzahlungen bzw Guthaben) der laufenden Betriebskosten (zB Strom- und Gaskosten, Haushaltsversicherung, sonstige von der Firma S GmbH vorgeschriebene Betriebskosten) finden sich nicht im Mietvertrag. Erst im Zuge des Ermittlungsverfahrens gab die Berufungswerberin bekannt, dass auch die Betriebskosten im Mietzins enthalten gewesen wären.

Es ist der Berufungswerberin grundsätzlich zuzustimmen, dass es ihr unbenommen gewesen war, einen Bruttomietzins zu vereinbaren. Allerdings setzt dies zur Rechtssicherheit einander fremder Vertragsparteien voraus, dass darüber Konsens besteht und dieser auch vertraglich festgehalten wird. Es liegt nämlich sowohl im Interesse des Vermieters als auch des Mieters, eine Vertragsgrundlage zu schaffen, welche das Rechtsverhältnis vorhersehbar und berechenbar macht. Künftige Rechtsstreitigkeiten, etwa über den Abrechnungsmodus und Tragung der Betriebskosten sollen dabei ausgeschaltet bzw minimiert werden. Eine derartige Vertragsgestaltung, die die Abrechnung der Betriebskosten völlig im Unklaren lässt, lässt einen zwischen fremden Vertragsparteien üblicherweise bestehenden Interessengegensatz

vermissen. Zwischen Fremden abgeschlossene Bestandsverträge hätten jedenfalls solche Vereinbarungen enthalten.

Die von der Berufungswerberin aufgestellte Behauptung, dass es generell auch Mietverhältnisse ohne detaillierte Aufschlüsselung zwischen Umsatzsteuer und Betriebkosten gebe, geht ins Leere, weil damit nicht aufgezeigt werden kann, warum im konkreten Fall von einer für beide Vertragsparteien bindenden Regelung abgesehen wurde. Dass die Berufungswerberin gegenüber fremden Mietern sehr wohl konkrete Vereinbarungen hinsichtlich Betriebskosten trifft, zeigt nicht nur der Mietvertrag vom 1. Mai 2002 betreffend Wohnung Top 27, sondern auch der vorliegende Bestandsvertrag betreffend der im Eigentum der Berufungswerberin stehenden Wohnung in AB, worin detaillierte Regelungen zu finden sind.

(c) Weiters ungeklärt war auch der Anteil des vermieteten Mobiliars am Mietzins. Gemäß **§ 15 Abs 1 Z 4 MRG** besteht der vom Mieter für die Überlassung eines Mietgegenstandes in Hauptmiete zu entrichtender Mietzins nämlich unter anderen auch aus dem angemessenen Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände oder sonstige Leistungen, die der Vermieter über die Überlassung des Mietgegenstandes hinaus erbringt.

Im Mietvertrag wurde unter Punkt I (*Mietgegenstand*) unstrittig festgehalten, dass das Bestandsobjekt entsprechend dem einen integrierenden Bestandteil des Vertrages bildenden Inventarverzeichnis eingerichtet war. Unter Punkt VI. „*Besondere Rechte und Pflichten der Vertragsteile*“ verpflichtete sich die Mieterin darüber hinaus den Mietgegenstand einschließlich des mitvermieteten Mobiliars in einem ordentlichen Zustand zu halten. Nach Ersuchen um Vorlage dieses Inventarverzeichnisses, gab die Berufungswerberin bekannt, dass ein solches nicht erstellt worden sei und es sich dabei lediglich um altes Mobiliar gehandelt habe. Diese Aussage erscheint unglaublich, weil die Berufungswerberin diesen Vertragspassus immerhin ausdrücklich in den Mietvertrag aufgenommen hat und folglich davon ausgegangen werden kann, dass auch tatsächlich eine entsprechende Möblierung von gewissem Wert vorhanden war. Außerdem kann sowohl aus dem Anlageverzeichnis zum 31. Dezember 1995 als auch aus dem im Jahr 2000 erstellten Untermietvertrag ersehen werden, dass die Wohnung sehr wohl eingerichtet war. Auch diese zwischen Fremden unübliche Vorgangsweise kann nur mit dem Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieter erklärt werden.

(d) Festzustellen ist zunächst, dass das Gebäude in der Erdbergstraße 59 in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG) fällt. Die maßgeblichen Bestimmungen des MRG sehen Folgendes vor:

Gemäß **§ 15a Abs 1 Z 2 MRG idF BGBI. I 800/1993 (3. WÄG)** hat eine Wohnung die Ausstattungskategorie **B**, wenn sie in brauchbarem Zustand ist, zumindest Zimmer, Küche

(Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit besteht. Die Ausstattungskategorie **C** ist nach **Z 3** dieser Bestimmung gegeben, wenn die Wohnung in brauchbarem Zustand ist und zumindest über eine Wasserentnahmestelle und ein Klosett im Inneren verfügt.

Nach **§ 15a Abs 2 leg.cit.** richtet sich die Ausstattungskategorie nach Abs 1 nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages. Eine Wohnung ist in eine Ausstattungskategorie auch bei Fehlen eines Ausstattungsmerkmals einzuordnen, wenn das fehlende Ausstattungsmerkmal, nicht jedoch eine Badegelegenheit, durch ein oder mehrere Ausstattungsmerkmale einer höheren Ausstattungskategorie aufgewogen wird.

In **§ 15a Abs 3 MRG** werden Kategoriebeträge je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat für die Ausstattungskategorien A bis D festgesetzt, welche entsprechend der Regelung des § 16 Abs 6 zu valorisieren sind. Dieser Kategoriemietzins ist allerdings durch das 3. WÄG auf Neuverträge ab dem 1. März 1994 nicht mehr anzuwenden, sondern es ist auf die in § 16 Abs 2 angeführten Richtwertmietzinse abzustellen.

Gemäß **§ 16 Abs 2 MRG idF BGBI. I 800/1993 (3. WÄG)** darf bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 1, zwischen dem Vermieter und dem Mieter für eine Wohnung der Ausstattungskategorie A, B oder C vereinbarte Hauptmietzins je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat den angemessenen Betrag nicht übersteigen, der ausgehend vom Richtwert (§ 1 RichtWG) unter Berücksichtigung allfälliger Zuschläge und Abstriche zu berechnen ist.

Für die Berechnung des demnach höchstzulässigen Hauptmietzinses sind im Vergleich zur mietrechtlichen Normwohnung (§ 2 Abs 1 RichtWG) entsprechende Zuschläge zum oder Abstriche vom Richtwert für werterhöhende oder wertvermindernde Abweichungen vom Standard der mietrechtlichen Normwohnung nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und der Erfahrung des täglichen Lebens vorzunehmen, wobei die in Z 1 bis 6 angeführten, für die Bewertung einer Wohnung bedeutsamen Umstände im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages zu berücksichtigen sind.

Nach **§ 1 Abs 1 RichtWG idF BGBI. I 800/1993** ist der Richtwert jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung (§ 2) festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs 2 MRG. Für das Bundesland Wien betrug der Richtwert von 1. April 1995 bis 31. März 1996 51,70 S (BGBI. Nr. 166/1995, Kundmachung).

Da die mietrechtliche Normwohnung einer Wohnung der Kategorie A entspricht, sind für Wohnungen der Kategorie B oder C entsprechende Abstriche vorzunehmen (**§ 16 Abs 2 Z 6 MRG**), die der Gesetzgeber nicht festgelegt hat. Der Richtwert soll daher

den Wert der mietrechtlichen Normwohnung als abstrakten Vergleichsmaßstab für Zu- und Abschläge bei der Errechnung des Richtwertmietzinses wiedergeben. Nach der Beiratempfehlung für Wien und Salzburg ist für die Kategorie B ein Abschlag von 25 % und für C von 50 % vorgesehen (Wührth, in Rummel, ABGB, § 16 MRG, Rz 14b, 14k). Ausgehend von dem ab 1. April 1995 in Wien geltenden Richtwert iHv 51,70 S für die mietrechtliche Normwohnung, ergibt sich ein daher ein Richtwert (**vor** allfälligen standortbezogenen Zu- und Abschlägen nach § 16 Abs 2 bis 4 MRG) für die Ausstattungskategorie B iHv 38,77 S bzw für C iHv 25,85 S.

§ 2 Abs 1 RichtWG beschreibt die mietrechtliche Normwohnung als eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 und 130 Quadratmeter in brauchbaren Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit besteht, über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßen Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen ist.

Um daher für eine Wohnung, die unter den Anwendungsbereich des MRG fällt und bei der die Voraussetzungen des § 16 Abs 1 MRG nicht vorliegen, die gesetzliche Höchstgrenze des Hauptmietzinses bestimmen zu können, ist vorerst eine korrekte Kategorieneinstufung erforderlich. Hiezu ist festzuhalten, dass für die richtige Kategorieneinstufung der Vermieter verantwortlich ist (Wührth, in Rummel, ABGB, § 15a MRG, Rz 4). Maßgebend für die Beurteilung der Ausstattungskategorie ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages, somit also Oktober 1995.

Zunächst ist festzuhalten, dass auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen die Feststellung des Magistrats der Stadt Wien (Abteilung 40) betreffend Wohnung Top 27 entgegen der Ansicht der Berufungswerberin **nicht analog** für die Wohnung Top 28/29 heranziehbar ist, weil Beurteilungsgegenstand für die Kategorieneinstufung nämlich nur die jeweilige konkrete Wohnung und ihre eigenen Ausstattungsmerkmale sein kann (arg: „**Eine Wohnung** hat die Ausstattungskategorie...“) und nicht die einer anderen Wohnung.

Da einerseits an der in Streit stehenden Wohnung umfangreiche Sanierungsarbeiten vorgenommen wurden und es sich andererseits anscheinend um zwei zusammengelegte Wohnungen (Top 28 und 29) handelt, stellte sich im Zuge des Verfahrens vorerst die Frage, ob nicht eine Wohnung der Ausstattungskategorie B (Zimmer, Küche oder Kochnische, Vorraum, Klosett und Badegelegenheit) vorliegt. Eine Anfrage bei der zuständigen Stelle des Magistrats der Stadt Wien ergab, dass für diese Wohnung weder eine Kategorie- noch eine Richtwertfeststellung vorgenommen wurde, es aber grundsätzlich möglich sei, dass sich nach

der erfolgten Zusammenlegung und umfangreichen Sanierungsmaßnahmen sogar eine Einordnung in die Kategorie A ergeben könnte.

Die Berufungswerberin wendete hiezu ein, dass eine rückwirkende Feststellung seitens des Magistrates nicht möglich sei, weil sich die Wohnung nicht mehr in ihrem Eigentum befindet. Eine ordnungsgemäße Be- und Entlüftung des völlig innen liegenden Bades und WC's sei aus diversen Gründen nicht möglich gewesen. Außerdem habe der Fußboden im Zeitpunkt der Vermietung ein Gefälle aufgewiesen, das ein Wohnen mit Mobiliar mit Rollen unmöglich gemacht habe. Ihre Tochter habe nach Mietvertragsabschluss auf ihre Kosten die gesamten Böden entfernen und erneuern lassen, alle Fliesenlegerarbeiten, alle Verputzarbeiten nach Erneuerung der elektrischen und sanitären Leitungen, alle Malerarbeiten sowie das Verlegen der Zentralheizung durchgeführt.

Der zu klärende Sachverhalt liegt 13 Jahre zurück, weshalb eine nach rein objektiven Gesichtspunkten erstellte und wahrheitsgemäße Kategorieinstufung nicht mehr möglich erscheint. Allerdings ist eine derartige Feststellung schon deshalb entbehrlich, weil sich die Berufungswerberin nach vorliegender Aktenlage von vorneherein nicht an die Vorschriften des Mietrechtsgesetzes gehalten hat. Das zeigt sich am Beispiel der Vermietung der Wohnung Top 27 an einen fremden Mieter: Erst durch Sachbeschluss des Bezirksgerichts Innere Stadt Wien wurde der im Mietvertrag vom 1. Mai 2002 vereinbarte Mietzins in Höhe von 305,- € brutto (inkl. Betriebskosten) hinsichtlich der Nettomiete auf 73,76 € gesenkt und der Mietvertrag entsprechend dieser Änderung rückwirkend außer Kraft gesetzt. Aus den Unterlagen zu den Steuererklärungen zeigt sich, dass die Berufungswerberin auch in den Jahren vor dem Sachbeschluss Mieten für die Wohnung Top 27 verlangt hat, die bedeutend über dem Richtwertmietzins lagen, was auf eine Nichtbeachtung der einschlägigen Bestimmungen des MRG schließen lässt. Warum sich also die Berufungswerberin gerade bei ihrer Tochter an die Vorschriften des MRG gehalten haben soll, erscheint völlig unglaublich und konnte im Laufe des Verfahrens auch nicht ausreichend begründet werden.

Aber selbst wenn man den vom Magistrat festgestellten Richtwertzins für die Wohnung Top 27 heranziehen und auf die gegenständliche Wohnung umlegen würde (siehe Berufungsausführungen vom 24. Juni 2003, Seite 1, vorletzter Absatz), wäre für den Ausgang der Berufung nichts gewonnen. Nach Angaben der Berufungswerberin stellt der Mietzins von 3.000,- S nämlich einen Bruttowert dar, was aber wiederum bedeutet, dass neben der Umsatzsteuer auch sämtliche Betriebskosten enthalten sein müssen, die den reinen Nettomietzins natürlich erheblich schmälern würden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die gegenständliche Vertragsgestaltung von einem unter nahen Verwandten üblichen Verhältnis geprägt war. Sie lässt nicht nur einen

eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt vermissen, sondern darüber hinaus auch die geforderte Fremdöglichkeit. Es ist folglich das Mietverhältnis zwischen der Berufungswerberin und ihrer Tochter aus oben angeführten Gründen nicht anzuerkennen, womit sich ein weiteres Eingehen auf die Rechtsfrage, ob die Vermietung der in Streit stehenden Wohnung (typisch der Lebensführung zuzurechnende Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 LVO) eine Einkunftsquelle dargestellt hätte, erübrigt. Die in Streit stehenden Lieferungen und sonstigen Leistungen wurden somit nicht für das Unternehmen ausgeführt, weshalb der Vorsteuerabzug zu versagen war. Da das Ausmaß der Kürzung der Vorsteuern unbeanstandet blieb, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Oktober 2008