



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HG, Wien, vertreten durch V, Wien, vom 28. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Dr. Edith Satovitsch, vom 30. August 2007 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2003 bis 2006 im Beisein der Schriftführerin Fachobergerinspektorin Andrea Newrkla nach der am 13. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### Betriebsprüfung

Im Jahr 2007 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung statt in der u.a. nachfolgende Feststellungen betreffend das Mietverhältnis von XY für Top 22 – 24 getroffen wurden:

"Die Wohnungen Top 23 und Top 24 (Nutzfläche 111,01 m<sup>2</sup>) wurden bis zum Abschluss eines neuen Mietvertrages im Jahre 2003 von XY (Miteigentümer der Liegenschaft zu 50%) als Mietwohnung angemietet bzw. für Wohnzwecke benutzt.

Für die Mietwohnung Top 24 liegt aus dem Jahre 1986 eine schriftliche Mietvereinbarung vor und für die Mietwohnung Top 23 wurde eine mündliche Vereinbarung getroffen.

Bis zum Neuabschluss des Mietvertrages im Jahre 2003 wurden folgende Beträge geleistet:

Zahlung 2003 für Top 23:	Kat N	Nfl. 38,19 m <sup>2</sup>
HMZ		20,53 per Monat

§ 18 MRG	19,43 per Monat
Huckepacksanierung	128,98 per Monat

Zahlung 2003 für Top 24:	Kat D	Nfl. 72,82 m <sup>2</sup>
§ 18 MRG		37,04 per Monat

Die Wohnungen Top 23 und Top 24 wiesen ursprünglich eine Kategorieeinstufung D auf und wurden im Zuge der Sanierung nach dem Stadterneuerungsgesetz auf Kategorie B angehoben.

Die ab Oktober 2000 leerstehende Wohnung Top 22 (Vormieterin: G - laut Einstufung Jahreszinsliste 2001: Kat. A Nutzfläche 37,63 m<sup>2</sup>) wurde im Jahre 2003 mit den Wohnungen Top 23 und Top 24 zusammengelegt (Türdurchbruch). Es wurde eine Wohnnutzfläche von insgesamt 148,64 m<sup>2</sup> (bisher 111,01 m<sup>2</sup>) geschaffen.

Im Jahre 2003 (Mietvertrag vom 9.7.2003 – Beginn des Mietverhältnisses am 1.8.2003) schloss die Hausgemeinschaft mit XY und seiner Gattin M über die Wohnungen Top 22, 23 und Top 24 einen unbefristeten Mietvertrag ab.

Mietzins lt. Punkt 4 des Mietvertrages	€	Aufgliederung des HMZ lt. BP		
		Top 22	Top 23	Top 24
HMZ	40,78	20,25	20,53	
Par. 18	75,61	19,14	19,43	37,04
Huckepacksanierung	128,98		128,98	
Betriebskostenpauschale	246,01			
Aufzugs-Kosten	13,79			
Manipulationsgeb	0,73			
10% USt	50,59			
Gesamt monatlich	556,49			

Der neu abgeschlossene Mietvertrag (wirksam ab 1.8.03) entspricht nicht den Kriterien der Fremdüblichkeit, da der ausgewiesene Hauptmietzins pro m<sup>2</sup> laut Mietvertrag Euro 1,65 beträgt.

(9/2006: HMZ 40,78 + § 18 75,61 + Huckepacks. 128,98 = 245,37 / 148,64 m<sup>2</sup> = Euro 1,65/m<sup>2</sup>).

Bei Neuabschluss des Mietvertrages mit einem Fremden würde man sich an den angemessenen Mietzins unter Berücksichtigung des Richtwertes (Richtwert Euro 4,32 ab 1.4.03) orientieren und dies würde einen höheren Mietzins als den bisher verrechneten ergeben (durch die Wohnungszusammenlegung liegt eine bessere Vermietbarkeit vor - Wohnung über 130 m<sup>2</sup> Nutzfläche).

Die Angemessenheit bzw. Fremdüblichkeit des Mietzinses ist zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages zu bewerten.

Bei Vergleich der Mietverhältnisse der Mietwohnungen (Huckepacksanierungs-Wohnungen) innerhalb des Mietgebäudes, weist das Mietverhältnis für Top 22-24 einen Mietzins/m<sup>2</sup> von € 1,65 aus:

Laut Zinsliste vom September 2006:

		HMZ + Huckepack	Kat.	m <sup>2</sup>	HMZ/m <sup>2</sup>
Top 30+31	Mieter 1	292,53	D	76,64	3,82
Top 38-39	Mieter 2	188,64	C	67,90	2,78
Top 41	Mieter 3	173,61	A	61,58	2,82
<b>Top 22-24</b>	<b>Mieter XY</b>	<b>245,37</b>	<b>A</b>	<b>148,64</b>	<b>1,65</b>

Ein Mietverhältnis ist - ungeachtet der zivilrechtlichen Behandlung - steuerlich insbesondere dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an seinen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessenen niedrigen, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen wird.

Schöpft der Hauseigentümer die vom MRG zugelassenen Möglichkeiten nicht aus, wäre die Wohnung aus der Einkunftsquelle auszuscheiden.

Seitens der Betriebsprüfung wird das Mietverhältnis für Top 22-24 aus o.a. Gründen als nichtfremdüblich eingestuft und aus der Einkunftsquelle ausgeschieden."

## Steuerbescheide

Auf Basis der Feststellungen der BP erließ das Finanzamt am 30.8.2007 (im mit Ausnahme der Feststellung der Einkünfte betreffend das Jahr 2006 wiederaufgenommenen Verfahren) Umsatzsteuerbescheide und Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 und verwies begründend auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht.

## Berufung

In der am 28.9.2007 erhobenen Berufung, beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und brachte weiters begründend vor:

---

"Die Wohnungen Top 23 und 24 (Nutzfläche insges. 111,01 m<sup>2</sup>) wurden im Jahr 1986 von Herrn XY (50% Miteigentümer der Liegenschaft) angemietet und darüber ein schriftlicher (Top 24) und ein mündlicher (Top 23) Mietvertrag abgeschlossen. Die Wohnung Top 23 wies damals die Kategorie „D“, die Wohnung Top 24 die Kategorie „D unbrauchbar“ auf.

Die Wohnung Top 24 war 1986 in einem derart desolaten Zustand, dass diesbezüglich sogar ein Schadenbehebungsauftrag der Baupolizei vom 4.8.1983 vorlag. Die angeführten Setzungsschäden hatten auch die Gas- und Wasserleitungen dieser Wohnung unbrauchbar gemacht.

Die Eigentümer beschlossen damals, eine Haussanierung nach dem Stadterneuerungsgesetz anzustreben und konnten daher die Behebung (bis 1994) aufschieben.

Die Anmietung durch XY erfolgte daher in dem Bewusstsein, dass die Wohnung noch über Jahre (bis die Sanierung genehmigt und durchgeführt werden würde) als Wohnung zu Wohnzwecken unbrauchbar sein würde und allenfalls eine Teilnutzung davon möglich ist. Der Miteigentümergemeinschaft wiederum war bewusst, dass diese Wohnung - ohne die wichtigsten Sanierungsarbeiten (Baupolizei-Auftrag, Leitungen) nicht zu Wohnzwecken vermietet werden kann. Da aber zu dieser Zeit kein Geld für diese Bauarbeiten vorhanden war, war es auch für die Miteigentümergemeinschaft von Vorteil, dass sich ein Mieter bereit erklärte, das Mietobjekt - zumindest gegen Bezahlung der Betriebskosten anzumieten.

Es entsprach daher schon damals einer fremdüblichen Vorgangsweise, für die Wohnung Top 24 keine kategoriebezogene Miete anzusetzen, zumal ja immerhin die Betriebskosten, die ja ein Vielfaches des Kategoriemietzinses betragen (im Jahr 2000: BK S 1.658,80, hypothetische Kat. D-Miete (auf Basis Werte aus 2000): S 538,86) nunmehr durch einen Mieter getragen wurden.

So wäre in etwa auch die Festlegung der Kategorie „D unbrauchbar“ des Jahres 1994 - die im Übrigen lediglich eine Obergrenze(!) festlegt - nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise für das Jahr 1986 in Anwendung zu bringen, abgesehen von dem Umstand, dass die Wohnung Top 24 im ursprünglichen Zustand einen kategorienmäßig gar nicht definierbaren Nutzbarkeitsgrad aufwies (s. Auftrag der Baupolizei/MA 37 vom 4.8.1983).

Im Zuge der Sanierung nach dem Stadterneuerungsgesetz hat XY mit den Mitteln der Huckepacksanierung unten stehende Investitionen in die Wohnung Top 24 getätigt: (*s. auch LSt- und ESt-Ausgleichs-Anträge 1995 und Folgejahre*)

Dadurch und durch weitere Huckepack-Investitionen in die Wohnung Top 23 wurden diese beiden - verbundenen - Wohnungen auf Kosten von XY auf Kategorie A angehoben.

Im Zuge der Huckepacksanierung der Bestandsobjekte Top Nr. 23 und 24 wurden mit eigenem Aufwand folgende Verbesserungen durchgeführt (neben der Behebung von

---

grundlegenden baulichen Mängeln wie losen Wand- und Deckenteilen, gerissenen Türgurten etc.):

Neuverlegung sämtlicher elektrischer, Gas-, Zu- und Abwasserleitungen, Einbau eines Badezimmers, sowie Installation einer zentralen Therme. In Küche und Bad wurden die alten Böden entfernt und durch Estriche ersetzt, Parkettböden und Türen mit Tür-Durchbrüchen (Maurer- und Tischlerarbeit) saniert. Bei der Ausführung von Bad und Küche wurde über die Norm hinaus individuell gestaltet und entsprechende Aufzahlungen getätig. Die Therme wurde ebenso aus persönlichen Sicherheitserwägungen größer dimensioniert und dafür aufgezahlt.

Im Jahr 2003 wurde von XY die Wohnung Top 22 (Nfl. 37,63 m<sup>2</sup>) dazu gemietet.

Die Ausführung im BP-Bericht, wonach diese It. Jahreszinsliste 2001 eine Einstufung der Kategorie A aufgewiesen hätte ist falsch. Tatsächlich war dies eine Kategorie 0→Wohnung mit WC am Gang.

Wieder hat XY auf eigene Kosten die bisherige Wohnung Top 23+24 mittels Mauerdurchbruch mit der Wohnung Top 22 verbunden, teilweise saniert (nötigen Maurerarbeiten, Neuverlegung von Leitungen) und - nach Maßgabe der technischen Möglichkeiten - den Heizkreislauf ebenfalls auf eigene Kosten in einen der 3 neuen Räume verlängert. Die Wohnung würde daher insgesamt einen Standard der Kategorie B aufweisen.

Richtig ist, dass im Jahr 2003 ein weiterer schriftlicher Mietvertrag zwischen XY und der Hausgemeinschaft geschlossen wurde. Dieser Mietvertrag war aber nur – der Übersichtlichkeit halber – eine Zusammenfassung der bisherigen schriftlichen und mündlichen Mietverträge.

Für die Vereinbarung des Mietzinses ist die Ausstattung der Wohnung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses relevant.

Hebt ein Mieter in weiterer Folge den Standard seiner Kategoriezins-Wohnung auf eigene Kosten an, so ändert dies nichts am ursprünglich vereinbarten Mietzins.

Weiters bleibt diese Vereinbarung auch dann aufrecht, wenn von diesem Mieter eine weitere Wohnung angemietet wird. Dies gilt auch dann, wenn dieser Mieter dann diese Wohnung zusammenlegt.

Im vorliegenden Fall wurde die Fremdüblichkeit der einzelnen Mietverträge nicht bestritten:

*Zu 23:* Diese Wohnung (Kategorie D) wurde 1986 zum Kategoriemietzins angemietet und der gleiche Zins wie von der Vormieterin bezahlt.

*Top 24:* Diese Wohnung (unbrauchbar) wurde 1986 – wie oben ausgeführt – ohne kategoriebezogene Miete und bei Bezahlung der Betriebskosten angemietet.

Top 22: Diese Wohnung (Kategorie D – unbrauchbar, WC am Gang) wurde 2003 zum Hauptmietzins von € 20,25 angemietet, dies entsprach dem Mietzins, der von der Vormieterin bezahlt wurde.

Im Jahr 1994 wurde die Kategorie "D-unbrauchbar" eingeführt.

Nach einer Information des BMJ "MIETRECHTSGESETZ HEUTE" vom Dezember 2006 beträgt die Obergrenze des Mietzinses für Wohnungen der Kategorie "D-unbrauchbar" für den Zeitraum ab 1.1.2002 bis 31.5.2004: 0,66 Euro monatlich je m<sup>2</sup>.

Dementsprechend ist auch hier der vereinbarte und bezahlte Hauptmietzins von € 20,25 angemessen (37,63 c max. € 0,66 = max. € 24,83).

Doch wie oben erwähnt, war die Fremdüblichkeit der einzelnen Mietverträge nicht strittig.

Der Prüfer war lediglich der Ansicht, dass der Mietvertrag aus dem Jahr 2003 eine Neuvermietung darstelle und daher sämtliche Wohnungen nunmehr aufgrund ihrer Gesamtgröße von über 130 m<sup>2</sup> unter die Kategorie A fielen und daher nur ein Richtwert-Mietzins zu vereinbaren gewesen wäre.

Dieser Beurteilung wird aus folgenden Gründen entgegengetreten:

Der Mietvertrag vom 9.7.2003 ist KEIN neu abgeschlossener Mietvertrag, sondern nur eine Zusammenfassung der bisherigen schriftlichen und mündlichen Mietverträge.

Dass dabei ein Standard-Mietvertragsformular verwendet wurde, ändert nichts an der klaren Zielsetzung, die sich durch die Weiterführung der vereinbarten Mietzinse ausdrückt, dass damit kein neuer Mietvertrag geschlossen werden sollte, sondern eben nur die bisherigen Mietverträge zusammengefasst werden.

Die vom Prüfer unterstellte Sichtweise, es sollte ein neuer Mietvertrag abgeschlossen werden, widerspricht auch jeglicher Lebenserfahrung! Niemals würde ein Mieter, der auf eigene Kosten eine Kategorieanhebung durchführt, danach dasselbe Objekt durch einen neuen Mietvertrag zu teureren Bedingungen anmieten, obwohl er laut Mietgesetz überhaupt nicht dazu verhalten werden kann!!!

Die gewählte Vorgangsweise entspricht daher zur Gänze den Kriterien der Fremdüblichkeit. Ebenso erfolgte die Belastung mit dem Sanierungsbeitrag gem. § 18 MRG sowie mit der Huckepacksanierung zu den gleichen Bedingungen wie gegenüber anderen Mietern. Dabei muss auch die Unterschiedlichkeit der Mietverhältnisse gemäß Abschluss des Mietvertrags berücksichtigt werden; später und unter jüngeren Vertragsbedingungen vermietete Objekte der Kategorie „D“ weisen einen höheren m<sup>2</sup>-Zins aus, wie er z.B. bei Übernahme des Mietobjekts Top Nr. 22 beibehalten wurde (s. Vormieterin G It. Zinsliste). Der für Top 22

---

veranschlagte Zins der Kategorie D (bei Neuvermietung) ist mithin absolut fremdüblich und hätte keinem anderen Mieter, der ein derartiges Mietobjekt bezieht und auf eigene Kosten verbessert, jemals nachträglich angehoben werden können.

Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass die Vergleichsrechnung im Betriebsprüfungsbericht bei den meisten Wohnungen hinsichtlich der Kategorie schlichtweg falsch ist. Bei Bedarf kann eine ordnungsgemäße Aufstellung nachgebracht werden.

EStR, Rz 6529 2. Absatz ist daher anzuwenden: Bewohnt ein Miteigentümer eines Mietgebäudes einen Teil des Gebäudes auf Grund eines Mietvertrages mit der Eigentümergemeinschaft und bezahlt er ein fremdübliches Nutzungsentgelt, ist der selbstgenutzte Gebäudeteil auch bei den Miteigentümern weiterhin Bestandteil der Einkunftsquelle.

Im Sinne dieser Ausführungen wird beantragt, diesen Teil der Feststellungen aus den angefochtenen Bescheiden auszuscheiden, und das Mietverhältnis mit XY wieder in die Ermittlungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen."

In der Folge legte das Finanzamt den Akt dem UFS zur Entscheidung vor.

### **Erörterungstermin**

Am 22.10.2012 wurde beim UFS ein Erörterungstermin abgehalten, bei dem XY, Dr. Edith Satovitsch und ADir Rudolf Schuppler teilnahmen.

XY wiederholte in etwa das Berufungsvorbringen.

Er habe die Wohnung Top 24 als Student im Jahre 1986 in unbewohnbarem Zustand angemietet. Diese Wohnung habe er erst nach sieben Jahren sanieren können. Im Jahr 1993 habe er die Wohnung Top 23 angemietet. Im Zeitpunkt des Abschlusses des mündlichen Mietvertrages für Top 23, sei eine solche Vorgangsweise noch möglich gewesen.

Diese beiden Wohnungen der Kategorie D seien anlässlich der § 18 Sanierung des Hauses mit einer Huckepacksanierung auf seine Kosten zusammengelegt und auf Kategorie A angehoben worden.

Die Mieterin der Wohnung Top 21 habe ihre Wohnung nicht sanieren wollen. Top 22 sei im Jahr 2003 frei geworden und da aufgrund deren Lage im Haus keine Standardanhebung vorgenommen hätte werden können, habe er diese Wohnung dazu genommen und sei daher eine Sanierung möglich gewesen, die er auf seine Kosten vorgenommen habe. Aufgrund der Dimension der Heizungsanlage sei nicht in allen Räumen eine Heizung vorhanden, sodass die „Kategorie“ auf B zurückgesunken sei.

---

Auch bei den anderen Wohnungen im Haus, die im Huckepackverfahren zusammengelegt worden seien, sei kein höherer Mietzins verlangt worden, sondern sei dieser pro Quadratmeter gleich geblieben.

Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten der Wohnung Top 22-24 sei am 9. Juli 2003 ein neuer (zusammengefasster) Mietvertrag abgeschlossen worden, in Höhe der bisher für diese Wohnungen bezahlten Hauptmietzinse.

Da eine Sockelsanierung von der Anzahl der zu sanierenden Wohnungen abhängig sei, habe man keine Wohnungsverbesserung vornehmen können, sondern habe darauf warten müssen bis 1993 die Huckepacksanierung möglich gewesen sei. Ziel sei es gewesen, das Haus auf einen modernen Stand zu bringen und die Substandardwohnungen weg zu bringen.

Als Beweis für sein Vorbringen legte XY Kopien des Bauplanes des Hauses, der Zinslisten des Hauses vom Juni und vom September des Jahres 2003 des Hauses, den Mietvertrag betreffend Top 22 von Fr. G vom 4. 6.1992 , den Mietvertrag betreffend Top 24 vom 1.8.1986, Fotos betreffend den Zustand der Wohnung zum Anmietungszeitpunkt und den Mietvertrag betreffend Top 22-24 vom 9.7.2003 vor.

Seitens der Betriebsprüfung wurde diesem Vorbringen entgegengestellt, dass durch die Zusammenlegung der Wohnungen eine neue Einheit entstanden sei. Dies sehe auch das MRG so. Auch sei es bereits 1986 fremdunüblich gewesen für eine Wohnung keinen Mietzins zu bezahlen. Weiters sei es sowohl 1986 wie auch heute nicht üblich, eine unbewohnbare Wohnung (Top 24) zu vermieten. Dies gelte auch für den Abschluss eines mündlichen Mietvertrages.

In der am 13. Dezember 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass das Haus in den Achtzigerjahren des 20. Jahrhunderts, da es auf Schottergrund errichtet, mit Piloten unterfangen worden sei, gleichzeitig sei es nach § 18 MRG saniert worden. Weitere Sanierungsarbeiten hätten erst nach Abzahlung dieses Kredites vorgenommen werden können.

Er habe die Wohnung Top 24 im Jahre 1986 angemietet und beabsichtigt eine Wohnungsverbesserung durchzuführen. Da sein Vater jedoch eine Sockelsanierung und eine Huckepacksanierung angestrebt habe, habe er seine Zustimmung verweigert. Das Verfahren bezüglich der Sockelsanierung habe sich jedoch über Jahre erstreckt, weshalb die Wohnungssanierung erst nach dessen Genehmigung durchgeführt werden konnte. Bei der von ihm letztlich dazu genommenen Wohnung Top 22 habe es sich um die letzte Wohneinheit mit WC am Gang gehandelt.

---

Bezüglich der Fotos brachte der Bw. vor, dass es sich um durchgehende und nicht nur um oberflächliche Risse gehandelt habe.

Letztlich wandte der Finanzamtsvertreter noch ein, dass die Anmietung von Top 24 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als Mietvertrag gewertet werden könne, da kein Mietzins bezahlt worden sei.

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

Stittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob der von XY mit der Hausgemeinschaft V und Mitbesitzer, der er selbst zu 50% angehört, abgeschlossene Mietvertrag betreffend die Wohnung Top 22 – 24 fremdüblich ist bzw. ob die Ausscheidung der dieses Mietobjekt betreffenden Einnahmen und Ausgaben aus der Überschussrechnung seitens der Betriebsprüfung zu Recht erfolgt ist.

Zu den Wohnungen im Einzelnen.

**Top 24**

Wenn die Bw. vorbringt, dass die Wohnung Top 24 (Nutzfläche 72,82 m<sup>2</sup>) die Kategorie „D unbrauchbar“ aufgewiesen habe und in einem derart desolaten Zustand gewesen sei, dass diesbezüglich sogar ein Schadensbehebungsauftrag der Baupolizei vom 4.8.1983 vorgelegen habe, ist diesbezüglich festzuhalten, dass dies dem 1986 abgeschlossenen Mietvertrag nicht zu entnehmen ist. Vielmehr wurde in diesem der zu diesem Zeitpunkt übliche Kategorie-D-Mietzins vereinbart. Wäre die Wohnung tatsächlich im Anmietungszeitpunkt noch in den behaupteten unbrauchbaren Zustand gewesen hätte der Kategorie D Mietzins um die Hälfte reduziert werden müssen.

Zudem wurde festgestellt, dass zwischen dem von der Baupolizei erteilten Behebungsauftrag und dem Abschluss des Mietvertrages ein Zeitraum von ca. 3 Jahren lag.

Hinsichtlich der von der Bw vorgelegten Bilder ist festzuhalten, als diese zwar Schäden (Risse im Verputz) zeigen, aber nicht ersichtlich ist, welche Wohnung diese betrafen, inwieweit die ganze Wohnung oder nur einzelne Räume betroffen waren, inwieweit diese, wie von der Bw. behauptet tatsächlich durchgehend waren, bzw. zu welchem Zeitpunkt diese Aufnahmen entstanden.

Aus diesen Gründen erscheint es dem UFS als wahrscheinlich, dass die Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages im Jahr 1986 nicht mehr als unbrauchbar einzustufen war.

Darüber hinaus wurde anhand der vorgelegten Hauptmietzinslisten festgestellt, dass obwohl für die Wohnung Top 24 ein schriftlicher Hauptmietvertrag abgeschlossen worden war, XY keinen Hauptmietzins zahlte.

Somit ist für die Wohnung (Wohnungsteil) Top 24 festzuhalten, dass deren Vermietung jedenfalls als fremdunüblich zu qualifizieren war, da eine dritte den Hauseigentümern nicht nahe stehende Person jedenfalls, bei einem bestehenden Mietvertrag den vertraglich vereinbarten, indexangepassten Hauptmietzins bezahlen hätte müssen.

## **Top 23**

Hinsichtlich der Wohnung Top 23 festzuhalten, dass gemäß den Angaben der Bw. zwischen XY und dessen Vater (damaliger Hauseigentümer) nur ein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen worden war, wobei der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht feststellbar war. Ein auf unbegrenzte Zeit abgeschlossener Hauptmietvertrag kommt bei einem mündlichen Vertragsabschluss dann zustande, wenn der Mieter einen Hauptmietzins an den Hauseigentümer leistet. Aus der Hauptmietzinsliste ist ersichtlich, dass XY für diese 38,19 m<sup>2</sup> große Wohnung einen HMZ von 22.59 € und somit von 0,59 €/m<sup>2</sup> leistete.

Auch wenn der geleistete HMZ in etwa dem üblichen Kategorie D Mietzins entspricht muss dennoch festgehalten werden, dass es – auch wenn aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen möglich - nicht fremdüblich ist einen mündlichen Mietvertrag abzuschließen. Zudem wird bei Verträgen zwischen Familienangehörigen von Lehre und Rechtsprechung eine erhöhte Außenwirkung verlangt. (Ein mündlich abgeschlossener Mietvertrag kommt dann zustande wenn der Mieter den Mietzins zahlt und dieser vom Hauseigentümer entgegen genommen wird und gilt dann auf unbestimmte Zeit (unbefristet) abgeschlossen.)

Festgestellt wird in diesem Zusammenhang, dass dem UFS das Vorbringen der Bw., dass es sich bei der Wohnung **Top 23** zum Zeitpunkt der Anmietung ebenfalls um eine Kategorie D Wohnung gehandelt hat, v.a. aufgrund des vorgelegten Planes, glaubhaft erschien.

## **Top 22**

Den Ausführung der Bw. ist insofern zuzustimmen, als diese anhand eines am 1.7.1992 mit Frau G abgeschlossenen Mietvertrages (Kategorie D Wohnung, Mietzins per m<sup>2</sup> 7,40 öS (0,54 €) nachweisen konnte, dass es um sich bei der Wohnung Top 22 um eine Wohnung der Kategorie D gehandelt hat. Dies kann auch aus dem von der Bw. vorgelegten Hausplan abgeleitet werden. Somit war auch die Wohnung Top 22, die im Jahr 2003 durch XY angemietet wurde zu diesem Zeitpunkt als Kategorie D Wohnung einzustufen.

Ein eigener Mietvertrag für diese Wohnung wurde nicht abgeschlossen, sondern es wurde vielmehr ein neuer Mietvertrag über die neu geschaffene Wohneinheit (Top 22-24) im Ausmaß von 148,64 m<sup>2</sup> abgeschlossen und ein Hauptmietzins von 40,78 € (~0,27 €/m<sup>2</sup>) vereinbart.

Dem Vorbringen der Bw .ist insofern zuzustimmen, als für die Vereinbarung betreffend die Höhe des Mietzinses die Ausstattung der Wohnung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses relevant ist. Eine in weiterer Folge durch den Mieter durchgeführte Standardanhebung ändert nichts an deren für den Mietvertrag relevanten Einstufung. Daran vermag auch ein neuer, einheitlich für alle drei Wohnungen abgeschlossener Mietvertrag nichts zu ändern.

Aufgrund obiger Feststellungen geht der UFS davon aus, dass alle drei, von XY angemieteten Wohnungen im Zeitpunkt deren Erstanmietung den Kategoriestatus D aufwiesen.

**§ 16 Abs. 1 .MRG** lautet: Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und dem Mieter über die Höhe des Hauptmietzinses für einen in Hauptmiete gemieteten Mietgegenstand sind ohne die Beschränkungen der Abs. 2 bis 5 bis zu dem für den Mietgegenstand im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen Betrag zulässig, wenn

**Z. 4** der Mietgegenstand eine Wohnung der Ausstattungskategorie A oder B ist und seine Nutzfläche 130 m<sup>2</sup> übersteigt, sofern der Vermieter eine solche Wohnung innerhalb von sechs Monaten nach der Räumung durch den früheren Mieter oder Inhaber an einen nicht zum Eintritt in die Mietrechte des früheren Mieters Berechtigten vermietet; bei Durchführung von Verbesserungsarbeiten verlängert sich diese Frist um ein Jahr.

Aus dieser Normierung ist abzuleiten, dass die Größenbeschränkung von 130 m<sup>2</sup> nicht für Kategorie D Mietwohnungen gilt. Somit ist der Mietzins für die Wohnung Top 22-24 die **148,64 m<sup>2</sup>** aufweist auf Basis einer Kategorie D Wohnung zu beurteilen.

**§ 16 Abs. 5 MRG** lautet: Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so darf der für eine Wohnung der Ausstattungskategorie D vereinbarte Hauptmietzins je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat **0,66 €** (im Zeitraum vom 1.7.2001 bis 30.6.2004) nicht übersteigen, befindet sich diese Wohnung jedoch in brauchbarem Zustand, so darf ein Hauptmietzins bis zu einem Betrag von **1,62** Euro je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat vereinbart werden.

Wie anhand der Mietzinslisten festgestellt wurde beträgt der für die Wohnung Top 22 – 24 entrichtete Hauptmietzins 40,78 € (~0,27 €/m<sup>2</sup>). Der für diese Wohnung aufgrund der mietengesetzlichen Bestimmungen vereinbarebare Hauptmietzins würde sich hingegen in einem Rahmen zwischen 98,10 € und 240,80 € bewegen.

Anhand der vorgelegten Unterlagen wurde festgestellt, dass der für die Wohnung Top 30+31 (Kategorie D) verlangte Mietzins 2,64 €/m<sup>2</sup>, der für die Wohnung Top 21 (Kategorie N) verlangte Hauptmietzins 1,06 € und der für Top 13/14 (Kategorie D) 3,42 €/m<sup>2</sup> betrug.

**§ 16 Abs 6 MRG** lautet: Die in Abs. 5 genannten Beträge vermindern oder erhöhen sich in dem Maß, das sich aus der Veränderung des von der Bundesanstalt Statistik Österreich verlautbarten Verbraucherpreisindex 2000 oder des an seine Stelle tretenden Index gegenüber der für Februar 2001 verlautbarten Indexzahl ergibt, wobei Änderungen solange nicht zu berücksichtigen sind, als sie 5 vH dieser Indexzahl und in der Folge 5 vH der zuletzt für die Valorisierung maßgebenden Indexzahl nicht übersteigen.

**Zusammenfassen ist somit festzuhalten, dass der von XY mit der Hauseigentümergemeinschaft abgeschlossene Mietvertrag keinesfalls mit einem Fremden in dieser Art und Weise abgeschlossen worden wäre. Weder entspricht der vereinbarte Mietzins jenem üblicherweise vereinbarten Kategorie D Mietzins, noch den im selben Haus mit den anderen Miethaltern vereinbarten Mietzinsen.**

Der am 9.Juli 2003 abgeschlossene Mietvertrag war somit wegen Fremdunüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen und die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Jänner 2013