



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungsverberbers, vertreten durch Headway Steuerberatung GmbH, 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 33, vom 1. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 25. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer für 2006 bis 2008 sowie Umsatzsteuer für 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert, sodass sie aussprechen:

Die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungsverberber (Bw.) wurde eine Außenprüfung umfassend die Jahre 2006 bis 2008 durchgeführt.

Die Prüferin traf im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, soweit entscheidungsrelevant, folgende Feststellungen:

Tz. 4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Mit Kaufvertrag vom 21.12.2005 erwarb (der Bw.) von der A. Wohnung ... Ges.m.b.H. eine Doppelhaushälfte Anschrift.oÖ.Stadt um € 70.000,--.

Betreffend dieser Liegenschaft bestand vom 1.2.1994 bis 31.12.2005 ein Mietverhältnis der A. mit Fr. (Schwiegermutter.des.Bw.) mit einer monatlichen Vorschreibung ab 7/2004 von € 284,05 brutto.

Ab 1.1.2006 besteht per Mietvertrag ein Mietverhältnis zwischen (dem Bw.) und seiner Schwiegermutter (Schwiegermutter.des.Bw.) mit einer monatlichen Miete von € 291,50 brutto.

Für die Jahre 2006 - 2008 wurden folgende Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erklärt:

2006: - € 622,23

2007: - € 6.445,19

2008: - € 7.453,31

Gem. § 1 (2) 3 Liebhabereiverordnung 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Gem. § 6 LVO kann Liebhaberei bei diesen Betätigungen auch im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen.

Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 (4) LVO ausgeschlossen sein, d.h. wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist.

Allerdings ist vorher zu prüfen, ob eine Fremdüblichkeit der Vertragsbeziehungen gegeben ist.

Tz. 5 Fremdüblichkeit

Pkt. 4.2 (Höhe des Mietzinses) des aktuellen Mietvertrages enthält folgende Passage: "Der Mieter bestätigt, dass der vereinbarte Hauptmietzins aufgrund der Größe, der Art, der Beschaffenheit sowie aufgrund des Ausstattungs- und Erhaltungszustandes als unterdurchschnittlich und keinesfalls ortsüblich ist." Nachstehend wird dieser Vertragspunkt auf Basis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise untersucht:

1. Betreffend des alten Mietvertrages mit der A. stellt dieselbe klar, dass das Objekt ausfinanziert war. "Es wurde daher die "kostendeckende" Miete nach WGG und der Instandhaltungsbeitrag verrechnet." Der Kauf der Liegenschaft durch (den Bw.) wurde jedoch kreditfinanziert. (Darlehensvertrag über € 70.000,- mit der Bank ... auf 10 Jahre). Die Kosten der Finanzierung wurden in die Kalkulation der Miete ab 1.1.2006 nicht einbezogen.

2. Im aktenkundigen Sachverständigen-Gutachten vom 6.5.2005 wird zur Ermittlung des Verkehrswertes als Grundlage für Verkaufsverhandlungen eine erzielbare Miete von € 385,-- angesetzt.

3. Vom steuerlichen Vertreter wird auf Pkt 9 des aktuellen Mietvertrages hingewiesen, wonach eine Erhaltungspflicht des Mieters vorgesehen ist (dies sei auch im alten Mietvertrag so geregelt gewesen). Demnach wäre die Mieterin verpflichtet, alle Instandhaltungen selbst zu tragen.

Vom (Bw.) wurden aber 2006 € 125,98, 2007 € 4.063,21 und 2008 € 4.807,24 netto als Ausgaben für Reparaturen und Instandhaltung geltend gemacht. Lt. Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 18.2.2010 im Zuge der Prüfung wurden auch 2009 noch € 2.500,- für Elektroleitungen ausgelegt.

Ebendort wird zwar angeführt, dass die Summe von € 11.300,- im Jahr 2010 an die Mieterin weiterverrechnet werden wird, jedoch hält eine geplante Weiterverrechnung nach drei Jahren im Nettobetrag und ohne Zinsen keinem Fremdvergleich stand.

Nach Auskunft der A. ist diese (anders als vom steuerlichen Vertreter angeführt) bei ihren Objekten zur Instandhaltung von Dächern, Fassaden, Fenster(rahmen), Außentüren, Elektro- und Wasserleitungen u.ä. verpflichtet.

Laut Angaben der A. werden seit Mitte der Neunzigerjahre die Häuser der Siedlung ... zum Verkauf angeboten. Neue Mietverhältnisse werden nicht mehr eingegangen.

Im Zuge dieser Verkäufe wurde also das betreffende, von seiner Schwiegermutter seit 1994 bewohnte Objekt, vom (Bw.) erworben; die Weitervermietung erfolgte dann mit dem aus ihrer Sicht unveränderten Mietzins.

Da bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Regel der zwischen Fremden bestehende Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, liegt die Annahme nahe, dass für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können nur dann im Rahmen der Beweiswürdigung als erwiesen angenommen und damit anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

In Zusammenfassung der oben angeführten Punkte 1 - 3 kommt die BP zu dem Schluss, dass das in Rede stehende Mietverhältnis nicht fremdüblich und daher steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Es bedarf also keiner Prüfung der Frage mehr, ob die demnach gar nicht vorliegende Vermietungstätigkeit objektiv als von der Absicht begleitet angesehen werden kann, auf Dauer gesehen Überschüsse von Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Steuerlich gesehen liegt keine Einkunftsquelle vor.

in eventu: Feststellungen zur Prognoserechnung

Zur Veranlagung 2006 wurde eine Planungsrechnung vorgelegt, die ein positives Gesamtergebnis für das 16. Jahr der Vermietung (2021) prognostiziert. (Beilage 1)

Im Zuge der Prüfung wurde der steuerliche Vertreter gebeten, einige Punkte daraus zu erläutern:

1. Die effektiven Ergebnisse der Jahre 2007 und 2008 haben in diese Planungsrechnung naturgemäß noch keine Berücksichtigung gefunden.
2. Der erklärte Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen für 2006 ist in Folge der in Tz 1 dargestellten Feststellung auf - € 4.008,08 zu ändern.
3. Wie wurden die angesetzten Mieterlöse ermittelt (für 20 Jahre eine Summe von € 91.100,--)?
4. Es wurden keine Reparatur- und Instandhaltungskosten berücksichtigt. Das Haus wurde 1940 errichtet.

Lt BP errechnet sich nach Ansatz der in Pkt 1 und 2 angeführten Ergebnisse ein positives Gesamtergebnis im 20. Jahr (Jedoch ohne Berücksichtigung eventueller Instandhaltungskosten und unter Ansatz der ungeklärten Mietenbeträge).

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 18.2.2010 wurde eine adaptierte Planungsrechnung übermittelt. (Beilage 2)

Lt. steuerlichem Vertreter wurde hier mietenseitig erst ab 2012 eine Indexanpassung von 3 % zum Ansatz gebracht (ergibt in 20 Jahren Mieterlöse von € 75.500,-).

Es wurde auch darauf hingewiesen, dass im Mietvertrag eine Erhaltungspflicht des Mieters vorgesehen sei. (Der Bw.) hätte zwar auch 2009 (sowie in 2007 und 2008 auch) Kosten für Instandhaltung ausgelegt. Die Weiterverrechnung würde aber im Jahr 2010 erfolgen.

Nach dieser Planungsrechnung wäre ein positives Gesamtergebnis für das 17. Jahr (2022) mit € 100,- zu erwarten. Im 20. Jahr errechnet sich ein Gesamtüberschuss von € 4.800,--.

Allerdings wurde weder in der Vorhaltsbeantwortung, noch in der Planungsrechnung auf das Ergebnis 2006 It. BP von - € 4.008,08 eingegangen, mit dessen Berücksichtigung sich im 20. Jahr ein Gesamtüberschuss von ca. € 1.400,- ergibt.

Da eine tatsächliche Weiterverrechnung an die Pensionistin (Schwiegermutter.des.Bw.) , die tatsächliche Zahlung des Bruttobetrages von ca. € 13.800,- ihrerseits und auch eine effektive Mieterhöhung abzuwarten bleibt, ist eine endgültige Beurteilung des zu erzielenden Gesamtergebnisses noch nicht möglich.

Die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 und der Umsatzsteuerbescheid 2008 ergehen deshalb vorläufig, basierend auf Tz. 1 - 3.

Das zu erwartende Gesamtergebnis bewegt sich aus der Sicht der BP von einem bestenfalls kleinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im 20. Jahr bis hin zu

einem Nickerreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren.

Es war daher vorläufig von Liebhaberei, d.h. vom Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle, auszugehen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ dementsprechend die berufungsgegenständlichen Bescheide.

Das Rechtsmittel der Berufung wurde mit folgender Begründung eingebracht:

Wie in den Besprechungen im Rahmen der Betriebsprüfung mehrmals erläutert stellen wir noch einmal folgendes fest.

Zum Nachweis der Fremdüblichkeit wurden der Mietvertrag des vorherigen Eigentümers sowie die Mietvorschreibung aus dem Jahr 2004 vorgelegt, welche dem heutigen Sachverhalt vergleichbar ist.

Die Vereinbarung ist nach außen klar zum Ausdruck gekommen, klarer eindeutiger Inhalt und wäre unter Dritten zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Das gesamte Mietverhältnis wird daher fremdüblich abgewickelt, wie man aus den vorgelegten Unterlagen erkennen kann.

Instandhaltungskosten:

Laut Mietvertrag Pkt. 9. ist eine Erhaltungspflicht des Mieters vorgesehen. Dies war auch so mit dem vorherigen Vermieter. Die Mieterin ist demnach verpflichtet alle Instandhaltungen selbst zu tragen.

Der Passus im Mietvertrag, dass die Höhe der Miete nicht fremdüblich sein soll (der Mieter trägt aber alle Instandhaltungskosten) stimmt daher in dieser Form nicht.

Betreffend Fremdüblichkeit bei Weiterverrechnung von Zinsen (siehe Pkt. Tz.5 Punkt 3.) ist anzumerken, dass aufgrund der Finanzkrise viele Vermieter auf Mieten verzichtet haben und froh waren, dass wenigstens die Betriebskosten gedeckt wurden. Stundungen stehen seit 1,5 Jahren an der Tagesordnung. In diesem Bereich ist ebenso von einer Fremdüblichkeit auszugehen.

Gegen eine Vorläufigkeit der Bescheide nach § 200 (1) BAO aufgrund der Vermietung und Verpachtung ist nichts einzuwenden, wohl aber gegen die Herausnahme der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Steuererklärung an sich.

Es liegt sehr wohl eine Einkunftsquelle vor. Aus diesem Grund beantragen wir die Belassung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den jeweiligen Steuererklärungen. Der Vorläufigkeit bzw. einen weiteren Beobachtungszeitraum von 3 - 4 Jahren festzulegen, steht nichts entgegen.

Die Prüferin gab nachfolgende Stellungnahme zur Berufung ab:

In der Berufung wird ausgeführt: "Zum Nachweis der Fremdüblichkeit wurde der Mietvertrag des vorherigen Eigentümers sowie die Mietvorschreibung aus dem Jahr 2004 vorgelegt, welche dem heutigen Sachverhalt vergleichbar ist."

Seitens der BP wurde schon in Tz. 5 Pkt. 1 des BP-Berichtes erläutert und wird nunmehr nochmals darauf hingewiesen, dass der Kauf der Liegenschaft durch (den Bw.) fremdfinanziert wurde. Der Sachverhalt ist deshalb mit der Vermietung eines ausfinanzierten Objektes, wie dies bei der ehemaligen Eigentümerin vorlag, nicht vergleichbar.

Lt. Pkt 9 des gegenständlichen Mietvertrages ist die Mieterin verpflichtet, alle Instandhaltungen selbst zu tragen. Vereinbarungen sind jedoch vor allem dahingehend zu prüfen, ob deren tatsächliche Ausführung auch dem Wortlaut folgt.

(Der Bw.) hat Instandhaltungs- und Reparaturkosten ohne Vereinbarung über die Rückzahlungsmodalitäten vorfinanziert. Die Pensionistin (Schwiegermutter.des.Bw.) hat den Bruttbetrag von € 13.800,- bis dato nicht erstatten können oder müssen, was lediglich durch ihr Naheverhältnis zum Vermieter zu erklären ist.

Zum Einwand, dass viele Vermieter aufgrund der im Herbst 2008 eingetretenen Finanzkrise auf Mieten verzichtet haben (Quelle und Vergleichsdaten mögen angegeben werden), wird auf den Prüfungszeitraum hingewiesen. Dieser umfasst die Jahre 2006 bis 2008.

Die Gegenäußerung zur Stellungnahme wurde wie folgt erstattet:

In der Anlage übermitteln wir Ihnen die Überschussrechnung des Objektes in oÖ.Stadt sowie die Planungsrechnungen die wir der Betriebsprüfung übergeben haben. Die Zahlen 2010 entsprechen der Planungsrechnung.

Die Verrechnung und die Bezahlung der Instandhaltungskosten wurden im Mai 2010 durchgeführt.

In der Anlage übersenden wir Ihnen auch die Umsatzsteuerverprobung für das Jahr 2010. Ihrer Argumentation können wir uns leider nicht anschließen. Der Sachverhalt (Mietvertrag, vorgeschriebene Miete etc.) ist mit dem Sachverhalt des Vermieters vergleichbar. Die Art der Finanzierung ist wohl dem Steuerpflichtigen vorbehalten. Nachdem sich das Projekt rechnet und laut Planungsrechnung in einem Zeitraum von 20 Jahren ein Totalgewinn vorliegt ist von einer Einkunftsquelle zu sprechen.

Betreffend Verzicht auf Mieten bzw. Stundungen von Mieten kann ich Ihnen aufgrund der Verschwiegenheit nicht Klientennamen nennen die das mit dem Vermieter vereinbart haben.

Nachdem (der Bw.) im Jahr 2010 noch andere Einkünfte erzielt hat, wird die Fertigerstellung der Steuererklärungen 2010 noch etwas Zeit in Anspruch nehmen. Die Ihnen vorgelegte Überschussrechnung wird sich nicht mehr ändern.

Es liegt sehr wohl eine Einkunftsquelle vor. Aus diesem Grund beantragen wir die Belassung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den jeweiligen Steuererklärungen. Der Vorläufigkeit bzw. einer weiteren Beobachtungszeitraum von 3 - 4 Jahren festzulegen, steht nichts entgegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Mai 2005 besichtigte der Sachverständige für Liegenschaftsbewertung, Mietrecht und Wohnungseigentum die Liegenschaft in S., Oberösterreich. (Gutachten, Seite 2 22ff/06).

Der Bw., er war Kaufwerber dieser Liegenschaft (Gutachten, Seite 3, 24/06), bezahlte an den Gutachter einen Betrag in Höhe von € 600,00 (Einnahmen-Ausgabenrechnung 2006 8/06).

Die Begutachtung ergab - auszugsweise wiedergegeben - Folgendes (Gutachten 22ff/06):

Befund:

Die Liegenschaft ... besteht aus Grst. ... mit einem Ausmaß von 569 m².

Das Haus wird derzeit an Frau ... (Schwiegermutter des Kaufwerbers) ... vermietet. ...

Lage:

Die Liegenschaft liegt im Stadtteil ... der [oberösterreichischen] Stadt Es handelt sich um eine reine Wohnsiedlung, sodass eine relativ ruhige Verkehrslage gegeben ist. ...

Infrastruktur:

An öffentlichen Ver- und Entsorgungsleitungen sind Kanal, Wasser, Strom und Telefon vorhanden. Die verkehrsmäßige Aufschließung erfolgt über das bestehende örtliche Straßennetz. Parkmöglichkeiten sind in ausreichender Anzahl am öffentlichen Gut vorhanden. Geschäfte für die Nahversorgung und öffentliche Einrichtungen sind im Bereich ... gegeben.

Grundbeschreibung:

Grst. ... hat eine Fläche von 569 m² und weist eine langgestreckte und rechteckförmige Figuration auf, wobei Richtung ... zuerst eine ebene Gartenfläche, dann eine steile Böschung und daran anschließend eine kleine ebene Fläche besteht. Es ist mit dem 1-gesch. Objekt mit ausgebautem Dachgeschoss bebaut. Die Freifläche wird als Garten bzw. schmaler Vorgarten vor dem Haus genutzt.

Gebäudebeschreibung:

Allgemeines:

Das Haus ist ein Teil einer Reihenhausanlage (... ein Doppelhaus), bestehend aus Kellergeschoß, Erdgeschoß und ausgebautem Dachgeschoß. Es handelt sich dabei um Häuser im typischen Stil der "2. Weltkriegswohnhäuser", die im Jahre 1940 errichtet wurden. Die Beschreibung des Gebäudes außen bezieht sich auf den nunmehrigen Zustand, da dieser (vom Eigentümer) errichtet wurde. Innen wird von der baulichen Ausführung bei Errichtung des Objektes im Jahre 1940 ausgegangen, da die Erneuerungen, Umgestaltungen und Sanierungen vom Mieter vorgenommen wurden.

Bauliche Grundausführung

Mauerwerk:	25 cm Ziegelwände
Dachgeschoß	Ausbau mit Heraklithplatten, verputzt und gefärbelt
Decke:	Holztramdecken bzw. Betondecke über Keller
Dach:	Satteldach mit Biberschwanz-Ziegeldeckung, Hängerinnen und Ablauftrohre
Gaupen:	Biberschwanz-Ziegeldeckung, seitlich Eternitverkleidung
Fassade:	Glatter Fassadenputz
Fenster:	Kunststoff-Fenster
Innentüren:	Holzfüllungstüren mit Holzstock
Böden:	Holzböden, fugenloses Terrazzo in den Nassräumen
Wände, Decken:	verputzt und gefärbelt
Treppe:	Holzstiege ins DG
Keller:	Betonwände verputzt, Betontreppe, Betonboden, Stahlbetonplattendecke, Holzfüllungstüren, E-Feuchtrauminstallation, Ausgang in den Garten
WC:	WC-Schale mit Spülkasten
E-Installation:	normale zeitgemäße Ausführung
Heizung:	Einzelofen für feste Brennstoffe

Nutzfläche und Raumaufteilung

Wohnnutzfläche lt. Angabe (des Eigentümers) 91,70 m²

KG:	Vorraum, Keller, Waschküche, ehem. Luftschutzkeller
EG:	Vorraum, Küche, Wohnzimmer, Zimmer, WC
DG:	Vorraum, Bad, 3 Zimmer

Sanierung und Neugestaltungen durch Mieter

Das Haus wurde innen zur Gänze vom Mieter saniert. Diese Arbeiten werden daher bei der Bewertung nicht berücksichtigt.

Erhaltungszustand

Das Gebäude befindet sich äußerlich in einem guten Zustand. Da die gesamte innere Instandhaltung vom Mieter durchgeführt wurde, wird hier aufgrund des Alters von rd. 65 Jahren von einem abgenützten Zustand ausgegangen.

Bewertung

Grundpreis:

Der Ansatz des Grundpreises erfolgt unter Berücksichtigung der Bebauung und Zweckgebundenheit, der Größe (große Grundfläche) sowie der Aufschließung und wird mit € 55,--/m² als marktgerecht erachtet.

Bauzeitwert:

... Beim Ansatz der Abwertung wird ein abgenützter Zustand im Inneren des Hauses zugrunde gelegt.

Ertragswert:

Dieser errechnet sich aus der erzielbaren Miete abzüglich der Instandhaltungs- und Bewirtschaftungskosten und des Mietausfallwagnisses kapitalisiert auf die wirtschaftliche Restnutzungsdauer. Der Grundpreis wird dabei entsprechend berücksichtigt. Da von einer künftigen Eigennutzung auszugehen ist, wird die Miete aufgrund der Marktlage und der gesetzlichen Rahmenbedingungen frei eingeschätzt.

Verkehrswert:

Der Verkehrswert ergibt sich aus der Gewichtung zwischen Sachwert und Ertragswert, wobei diese nach der Methode Naegeli vorgenommen wird. Aufgrund der Differenz zwischen den beiden Werten und unter Berücksichtigung der Marktlage wird eine Gewichtung zwischen Sachwert und Ertragswert von 1 : 1 als marktgerecht erachtet.

Sachwert

Bodenwert

Gesamtbodenwert	569 m ² á € 55,00	31.295,00 €
		31.000,00 €

Bauzeitwert

Haus	91,70 m ² á € 1.250,00	114.625,00 €
Herstellungswert		115.000,00 €
Abwertung für techn. und wirtschaftl. Gebrauch 65%		-74.750,00 €
		40.250,00 €
Zeitwert		40.000,00 €

Sachwert

Bodenwert	31.000,00 €
Bauzeitwert	40.000,00 €
	71.000,00 €

Ertragswert

Mietansatz (erzielbare Miete)

Haus mit Garten	91,70 m ² x € 4,20	385,15 €
monatliche Nettomiete		385,00 €

Ertragswertberechnung

jährlicher Rohertrag	12 Mo á € 385,00	4.620,00 €
abzüglich Instandhaltungsaufwand (0,8% vom NBW)	0,8% von € 115.000,00	-920,00 €
abzüglich Bewirtschaftungskosten und Mietausfallswagnis	6,0% von € 4.620,00	-277,20 €
jährlicher Reinertrag		3.422,80 €
abzüglich Verzinsung des Bodenwertes	4,0% von € 31.000,00	-1.240,00 €
jährlicher Gebäudereinertrag		2.182,80 €

Kapitalisierung

wirtschaftl. Restnutzungsdauer	30 Jahre	
Kapitalisierungzinssatz	4,0%	
Vervielfacher	17,29 x € 2.182,80	37.740,61 €
zuzüglich Bodenwert	31.000,00 €	
Ertragswert	68.740,61 €	
ERTRAGSWERT	rd. 69.000,00 €	

Verkehrswert

Sachwert	71.000,00 €
Ertragswert	69.000,00 €

Gewichtung laut Naegeli im Verhältnis Sachwert zu Ertragswert

Sachwert 1

Ertragswert 1

VERKEHRSWERT	70.000,00 €
--------------	-------------

Der Verkehrswert der Liegenschaft, Grst ... wird zum Stichtag 4/2005 bewertet und geschätzt mit € 70.000,-- .

Am 15. Dezember 2005 nahm der Bw. ein Darlehen in Höhe von € 70.000,00 mit nachstehenden Konditionen auf (Darlehensvertrag AB):

Zinssatz: b.a.w. 3,500% p.a., gebunden an den 3 Monats-Euribor zuzgl. eines Aufschlages von 1,000%

Im Rahmen der Darlehenseröffnung werden folgende Spesen dem Darlehenskonto angelastet:

Rechtsgebühr	EUR	560,00
--------------	-----	--------

Grundbucheintragungsgebühr	EUR	1.008,00
Grundbuchsgesuch	EUR	39,00
Grundbuchsauszug	EUR	8,00
Legalisierungsgebühr	EUR	71,94
Bearbeitungsspesen	EUR	525,00

Laufzeit und Rückzahlung:

Anzahl der Raten	120
Ratenhöhe	EUR 693,88
fällig jeweils am	01 eines jeden Monats
erstmals am	01.02.2006

Zahlungsart: Abbuchung vom Konto Nr ... bei (Bank)

Verwendungszweck: Das Darlehen dient für einen Hauskauf.

Sicherheiten: ...

Auszahlung / Inanspruchnahme des Darlehens: ...

Zustimmungserklärung: ...

Mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2005 erwarb der Bw. die 569 m² große Liegenschaft in oÖ.Stadt , Oberösterreich. (Tz 4, Kaufvertrag 9ff/06, Grundbuchsauszug vom 15.1.2010 AB).

Seit Beginn des Jahres 2005 war der Schwiegermutter des Bw., die im auf dieser Liegenschaft im Jahr 1940 errichteten Haus seit Februar 1994 (E-Mail der WAG vom 8.2.2010 AB) lebt/e, folgende Miete vorgeschrieben worden (Vorschreibung ab 01.01.2005 bis auf weiteres AB):

Vorschreibungsposition	Betrag	USt-%
WGG-Miete	31,09 €	10,00
EVB laufende IH	30,26 €	10,00
EVB erhöht	79,02 €	10,00
Betriebskosten	103,16 €	10,00
Verwaltungskosten	14,70 €	10,00
Netto	258,23 €	
+ 10,00% USt von 258,23	25,82 €	
Vorschreibung monatlich	284,05 €	

Das im Februar 1994 vermietete Haus bestand aus "1 Kochnische, 2 Zimmer, 3 Kabinett und Zubehör. Die gesamte Nutzfläche hat ein Ausmaß von 91,70 m².

... Die nach Maßgabe der gemeinnützigen rechtlichen und sonstigen Vorschriften festgesetzte Mietzinsabschlagszahlung (Nettomiete) beträgt zu Beginn des Mietvertrages vorläufig monatlich S 2.455,-- [in €: 178,41].

Neben dieser Mietzinsabschlagszahlung hat der Mieter an Nebenkosten zu entrichten: eine Abschlagszahlung für den flächenmäßig ermittelten Anteil an den jeweils anfallenden Betriebskosten im Sinne des Mietrechtsgesetzes (MRG), Kosten für den Betrieb

gemeinschaftlicher Anlagen sowie zur Deckung der von der Liegenschaft laufend zu entrichtenden öffentlichen Abgaben, Kosten der Sturmschadenversicherung, Kosten eines allfälligen Hausbesorgers bzw. örtlichen Siedlungswartes, einschließlich der jährlichen Dotierung für die Abfertigung.

Der Mieter ist verpflichtet, auf eigene Kosten die gesamten, für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen, z.B. Fußböden, Fliesen, Fensterscheiben, Öfen, Herde, Elektroboiler, Abflussbecken und sonstiges Inventar sowie auch Gartenanlagen und Einfriedungen so zu warten und instand zu setzen, dass der Vermieterin und den übrigen Mieter des Hauses kein Nachteil erwächst. ...

... Der Mieter ... verpflichtet sich, das übernommene Inventar auf seine Kosten instandzuhalten ... und bei Räumung der Wohnung in gutem, gebrauchsfähigen Zustand wieder zu übergeben. ...

... Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Mietgegenstand ... in einem gebrauchsfähigen Zustand geräumt zu übergeben.

Im November 2005 wurde zwischen dem Bw. und seiner Schwiegermutter (Tz 4) nachstehender (auszugsweise wiedergegebene) Mietvertrag abgeschlossen (Mietvertrag vom 15.11.2005, 16ff/06):

1. Mietgegenstand

Der Mietgegenstand ist das Grundstück, sowie das daraufstehende Objekt an der Adresse Vermietet wird der gesamte Mietgegenstand.

2. Mietdauer

Das Mietverhältnis beginnt am 1. Jänner 2006 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende jedes Quartals aufgekündigt werden.

Der Vermieter verzichtet auf die Kündigung dieses Vertrages. Der Kündigungsverzicht des Vermieters, sowie das Mietrecht gilt ausschließlich für den Mieter – dies ist Frau ... und ist nicht übertragbar (weder aus dem Titel der Erbfolge, noch aus dem Titel einer Ehelichung, noch aus dem Titel einer Lebensgemeinschaft, noch aus dem Titel einer gemeinsamen Nutzung des Wohnraumes mit einer anderen Person als Frau ...).

Der Vermieter ist berechtigt, die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrages aus den Gründen des § 1118 ABGB zu erklären.

Gebrauchsrecht des Mieters

Der Mietgegenstand darf ausschließlich zu privaten Wohnzwecken und nur vom Mieter verwendet werden. Jede Änderung des Verwendungszweckes bedarf der vorher einzuholenden ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung des Vermieters.

Jede widmungswidrige Verwendung des Mietgegenstandes wird ausdrücklich als Kündigungsgrund im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG vereinbart.

4. Mietzins

4.1 Mietbestandteile

Der Mietzins besteht aus

- a. dem vereinbarten Hauptmietzins,
- b. dem auf das Bestandobjekt entfallenden Anteil an Betriebskosten und öffentlichen Abgaben entsprechend den den Wohnungseigentümern vorgeschriebenen Betriebskosten,
- d. (gemeint c.) den Verwaltungsauslagen in der durch §§ 22 MRG in der jeweils in Kraft stehenden Fassung geregelten Höhe,
- e. der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe, berechnet von allen Mietzinsbestandteilen der lit. a. bis d.

4.2 Höhe des Mietzinses

Als Hauptmietzins wird ein Betrag in der Höhe von € 155,00 monatlich vereinbart (§ 16 Abs. 1 MRG).

Der Mieter bestätigt, dass der vereinbarte Hauptmietzins aufgrund der Größe, der Art, der Lage, der Beschaffenheit sowie aufgrund des Ausstattungs- und Erhaltungszustandes als unterdurchschnittlich und keinesfalls ortsüblich ist.

Demnach errechnet sich der Mietzins wie folgt:

Hauptmietzins	155,00 €
monatliche Betriebskostenpauschale laut Vorschreibung	110,00 €
Umsatzsteuer 10%	26,50 €
GESAMT	291,50 €

4.3 Fälligkeit des Mietzinses

Der Mietzins zuzüglich Umsatzsteuer ist monatlich im Vorhinein jeweils am Ersten eines jeden Monates ... zu bezahlen. ...

Wertsicherung

Der Hauptmietzins ist wertgesichert. Zur Berechnung der Wertsicherung dient der von der Statistik Austria verlautbarte Verbraucherpreisindex 2000 der an dessen Stelle tretende Index. Ausgangsbasis für die Wertsicherungsberechnung ist die für den Monat des Vertragsabschlusses verlautbarte Indexzahl. Die Anpassung erfolgt jährlich im Jänner an die für den Dezember des Vorjahres verlautbarte Indexzahl.

6. Betriebskosten, laufende öffentliche Abgaben, sonstige Aufwendungen

Der Mieter verpflichtet sich, die mit dem Betrieb, der Pflege, der Wartung und Verwaltung des Objektes verbundenen Betriebskosten, Abgaben und sonstigen Aufwendungen zu tragen.

Diese Kosten und Aufwände betreffen insbesondere

- Wasser- und Kanalgebühren
- Rauchfangkehrung
- Müllabfuhr,
- Kanalräumung,
- Licht und Strom für die allgemeinen Teile des Hauses,
- Reinigungskosten, Schneeräumung, Streuung,
- angemessene Versicherung gegen Feuer-, Wasser- und Sturmschaden, Glasbruch und Gebäudehaftpflichtversicherung
- Erneuerungs-, Wartungs- und Betriebskosten für alle technischen Einrichtungen des Gebäudes
- die die Liegenschaft betreffenden Steuern und öffentlichen Abgaben

7. Benützungsverzicht, Störung in der Benützung

Der Mieter erklärt, aus zeitweiligen Störungen oder Absperrungen der Wasserzufuhr, Licht-, Kraft- und Kanalisierungsleitungen und dergleichen keinerlei Rechtsfolgen abzuleiten.

8. Einhaltung öffentlich-rechtlicher Vorschriften

Der Mieter ist bei Benützung des Objektes verpflichtet, alle öffentlich-rechtlichen Vorschriften, insbesondere alle baurechtlichen Vorschriften, einzuhalten. Soweit der Vermieter den Behörden für die Einhaltung derartiger Vorschriften verantwortlich ist, wird der Mieter über jeweilige Aufforderung des Vermieters unverzüglich alle Maßnahmen treffen, die zur Einhaltung derartiger Vorschriften notwendig sind und den Vermieter schadlos halten.

9. Erhaltungspflicht des Mieters

Der Mieter hat den Mietgegenstand in ordnungsgemäßem Zustand übernommen. Er verpflichtet sich, diesen Zustand zu erhalten, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und diesen nach Beendigung des Mietgegenstandes in gleich gutem Zustand zurückzustellen.

Der Mieter verpflichtet sich, den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Zu- und Ableitungen, Einrichtungen und Geräte, insbesondere die Wasser-, Abwasser-, Elektroleitungen, die Heizungs- und sanitären Anlagen sowie die Antennenanlage, zu warten, instandzuhalten und zu erneuern, sofern es sich nicht um ernste Schäden des Hauses handelt.

Den Mieter trifft die Instandhaltungspflicht gem. § 1096 ABGB. Der Mieter erklärt, den Vermieter aus der Verletzung dieser Instandhaltungspflicht schad- und klaglos zu halten.

Ist die Behebung von ernsten Schäden des Hauses erforderlich, so ist der Mieter verpflichtet, dies dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen.

10. Änderungen im Mietgegenstand

10.1. Änderungen durch den Vermieter:

Der Mieter ist verpflichtet, die vorübergehende Benützung und Veränderung des Mietgegenstandes ohne Ersatzanspruch zu dulden, wenn dies zur Beseitigung ernster Schäden des Hauses oder zur Durchführung von Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten am Haus notwendig oder zweckmäßig ist.

10.2. Änderungen durch den Mieter:

Der Mieter verpflichtet sich, beabsichtigte Änderungen am Mietgegenstand dem Vermieter rechtzeitig schriftlich anzuzeigen. Die Veränderungen dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung des Vermieters durchgeführt werden.

Bei Beendigung des Bestandverhältnisses kann der Vermieter nicht die Herstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten des Mieters verlangen, jedoch gehen sämtliche Investitionen ohne Anspruch auf Kostenersatz in das Eigentum des Vermieters über.

Dementsprechend verzichtet der Mieter auf die Geltendmachung von Ersatzansprüchen gem. §§ 1036, 1037 und 1098 ABGB.

11. Untervermietung

Der Mieter ist nicht berechtigt, den Mietgegenstand ganz oder teilweise, an wen auch immer, zu welchen Konditionen auch immer, unterzuvermieten.

12. Betreten des Mietgegenstandes durch den Vermieter

...

13. Aufrechnungsverbot

...

14. Kosten und Gebühren

Die Kosten der Errichtung dieses Vertrages und dessen Vergebührungs tragt zur Gänze der Vermieter. ...

15. Sonstige Bestimmungen

Die Vertragsteile verzichten so weit gesetzlich möglich (auf) jede Anfechtung dieses Vertrages aus welchen Gründen auch immer.

Sollten eine oder mehrere Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein ..., so bleibt die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen unberührt. Die Vertragsparteien werden die unwirksame Vereinbarung durch eine wirksame ersetzen, die der Intention der unwirksamen Bestimmung möglichst nahe kommt.

Im Februar 2006 wurde Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.450,00 vorgeschrieben (TBV-PR-Abfrage AB).

Im Jahr 2006 leistete der Bw. folgende Zahlungen (Einnahmen-Ausgabenrechnung 34/06):

Sonstige Steuern und Abgaben	152,94 €
------------------------------	----------

Reparatur und Instandhaltung	125,98 €
Spesen des Geldverkehrs	27,30 €
Betriebskosten	564,27 €
Versicherung allgemein	262,56 €
	1.133,05 €

Zur Bedienung des Darlehens Nr. 5...29 leistete der Bw. im Jahr 2006 folgende Zahlungen
(Bestätigung der Bank vom 4.1.2007 AB):

Kapital:	EUR	5.348,95
Zinsen:	EUR	2.349,65
Verzugszinsen	EUR	0,00
Spesen und Gebühren:	EUR	2.262,24
Darlehensrest per 31.12.2006	EUR	64.651,05

Im Jahr 2007 leistete der Bw. folgende Zahlungen:

Reparatur und Instandhaltung – Konto 7400 (7/07):

Kies- und Transportbetonwerk	9,92 €
Lagerhaus, Wand zum Abhang	333,01 €
Kies & Transportbeton, Wand zum Abhang	979,32 €
Kies & Transportbeton, Wand zum Abhang	386,30 €
Lagerhaus, Wand zum Nachbar	100,00 €
Kies & Transportbeton, Wand zum Nachbar	306,63 €
Lagerhaus, Wand zum Nachbar	GS – 47,25 €
Lagerhaus, Wand zum Nachbar	831,50 €
Lagerhaus, Wand zum Nachbar	72,85 €
Kies & Transportbeton, Wand zum Nachbar	33,83 €
Kies & Transportbeton, Wand zum Nachbar	419,60 €
Lagerhaus, Wand zum Nachbar	143,29 €
P... Installation	494,21 €
Summe	4.063,21 €

Betriebskosten – Konto 7710 (8/07):

Hausabgabe 1 VJ	104,42 €
Hausabgabe 2 VJ	144,69 €
Hausabgabe 3 VJ	193,74 €
Rauchfangkehrer	14,25 €
Hausabgabe 4 VJ	119,64 €
Summe	576,74 €

Versicherung allgemein – Konto 7790 (8/07):

... Vers. Geb. 2007	262,56 €
---------------------	----------

Im Jahr 2007 leistete der Bw. zur Bedienung des Darlehens Nr. 5...29 folgende Zahlungen
(Bestätigung der Bank vom 4.1.2008 AB):

Summe der 2007 geleisteten Zahlungen:	EUR	8.980,65
hievon Kapital:	EUR	5.728,29
hievon Zinsen:	EUR	3.196,68
hievon Verzugszinsen	EUR	0,00
hievon Kosten und Spesen	EUR	55,68
Aushaftendes Restkapital	EUR	58.922,76

Im März 2008 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt Folgendes mit
(Schreiben vom 5.3.2008, 31f/06):

Bezüglich der Begründung der Restnutzungsdauer des Gebäudes ersuchen wir Sie uns
mitzuteilen, inwiefern die Begründung inhaltlich spezifiziert werden soll, da nach Rücksprache
mit dem Gutachter dieser die Begründung für ausreichend erachtet.

Da das Gebäude im Jahr 1940 errichtet wurde und die Nutzungsdauer bis dato mehr als
66 Jahre beträgt, kann im Gutachten durchaus von einem abgenützten Zustand ausgegangen
werden. Eine Restnutzungsdauer von dreißig Jahren erscheint als angemessen und
rechtmäßig.

Weiters wird durch die Prognoserechnung dargestellt, dass aufgrund der zehnjährigen
Tilgungsdauer des Darlehens das steuerliche Ergebnis aus der Vermietung ab dem Jahr 16
positiv ist. Die Gewinnabsicht der Vermietungstätigkeit wird daraus klar bestätigt.

Die (im März 2008) beigelegte Planungsrechnung (33/06) beinhaltet folgende Ansätze:

Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Beträge in tausend)

Jahr	Mieteinn.	Zinsaufw.	Nebenk. Finanzier.	Verwalt. u. Erhalt.kost.	Abschr. Gebäude	Steuerl. Ergebnis	kum. st. Ergebnis
2006	3,2	2,3		1,1	1,5	-1,7	-1,7
2007	3,5	3,2		1,1	1,5	-2,3	-4,0
2008	3,6	3,1		1,1	1,5	-2,1	-6,1
2009	3,7	2,7		1,2	1,5	-1,7	-7,8
2010	3,8	2,4		1,2	1,5	-1,3	-9,1
2011	3,9	2,0		1,2	1,5	-0,8	-9,9
2012	4,1	1,6		1,3	1,5	-0,3	-10,2
2013	4,2	1,2		1,3	1,5	0,2	-10,0
2014	4,3	0,7		1,4	1,5	0,8	-9,3
2015	4,4	0,3		1,4	1,5	1,2	-8,0
2016	4,6			1,4	1,5	1,7	-8,0
2017	4,7			1,4	1,5	1,8	-6,2
2018	4,8			1,5	1,5	1,9	-4,4
2019	5,0			1,5	1,5	2,0	-2,4

2020	5,1			1,6	1,5	2,1	-0,3
2021	5,3			1,6	1,5	2,2	1,8
2022	5,5			1,7	1,5	2,3	4,1
2023	5,6			1,7	1,5	2,4	6,5
2024	5,8			1,8	1,5	2,5	9,0
2025	6,0			1,8	1,5	2,6	11,7

Im Jahr 2008 leistete der Bw. folgende Zahlungen (Einnahmen-Ausgabenrechnung 1/08):

Grundsteuer	62,10 €
Reparatur und Instandhaltung	4.807,24 €
Spesen des Geldverkehrs	99,25 €
Betriebskosten	617,93 €
Versicherung allgemein	287,04 €
Summe	5.873,56 €

Darlehenszinsen leistete der Bw. im Jahr 2008 in folgender Höhe (Einnahmen-Ausgabenrechnung 1/08):

Bank- und Darlehenszinsen	3.289,31 €
---------------------------	------------

Im Jahr 2009 leistete der Bw. folgende Zahlungen (Einnahmen-Ausgabenverrechnung 2009 38/08):

Grundsteuer	62,10 €
Reparatur und Instandhaltung	2.725,83 €
Spesen des Geldverkehrs	117,97 €
Betriebskosten	392,20 €
Versicherung allgemein	304,01 €
	3.602,11 €

Darlehenszinsen leistete der Bw. im Jahr 2009 in folgender Höhe:

Bank- und Darlehenszinsen	1.521,85 €
---------------------------	------------

Im Jänner 2010 war Prüfungsbeginn der Außenprüfung, die zur Erlassung der berufungsgegenständlichen Bescheide führte (Beiblatt zum Prüfungsauftrag AB).

Im Februar 2010 übermittelte der steuerliche Vertreter der Prüferin

- den Mietvertrag mit dem vorherigen Eigentümer und
- die Mietvorschreibung aus 2004 und

teilte Folgendes mit (E-Mail vom 18.2.2010 AB):

Ein Siedlungsplan konnte uns leider vom vorherigen Vermieter nicht zur Verfügung gestellt werden.

Betreffend der Vereinbarung und aufgrund der von Ihnen zur Verfügung gestellten Literatur

halten wir fest:

Rz 99: die Vereinbarung ist nach außen klar zum Ausdruck gekommen, klarer eindeutiger Inhalt und wäre unter Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Das gesamte Mietverhältnis wird fremdüblich abgewickelt.

Instandhaltungskosten:

Laut Mietvertrag Pkt. 9. ist eine Erhaltungspflicht des Mieters vorgesehen. Dies war auch so mit dem vorherigen Vermieter. Die Mieterin ist demnach verpflichtet alle Instandhaltungen selbst zu tragen.

(Der Bw.) hat im Jahr 2009 noch ca. 2.500 an Kosten für Elektroleitungen ausgelegt, hat aber die Kosten der Vorjahre noch nicht an die Mieterin weiterverrechnet. Die Weiterverrechnung erfolgt im Jahr 2010.

Der Passus im Mietvertrag, dass die Höhe der Miete nicht fremdüblich sein soll (der Mieter trägt aber alle Instandhaltungen) stimmt in der Form so nicht.

In der Anlage übersende ich Ihnen auch eine adaptierte Planungsrechnung. Anzumerken ist auch, dass im Bereich der Verwaltungskosten noch eine Reserve eingeplant wurde, laut den vorliegenden Zahlen bestehen Kosten von ca. € 700 – 800.

Ab dem Jahr 2012 haben wir eine Indexanpassung von 3% pro Jahr zum Ansatz gebracht.

Die beigelegte Planungsrechnung beinhaltet folgende Ansätze:

Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Beträge in tausend)

Jahr	Mieteinn.	Zinsaufw.	Weiterv. Instandh.	Verwalt. u. Erhalt.kost.	Abschr. Gebäude	Steuerl. Ergebnis	kum. st. Ergebnis
2006	3,2	1,2		1,2	1,5	-0,7	-0,7
2007	3,2	3,2		5,0	1,5	-6,5	-7,2
2008	3,2	3,2		5,8	1,5	-7,3	-14,5
2009	3,2	1,5		3,2	1,5	-3,0	-17,5
2010	3,2	1,0	11,3	1,1	1,5	10,9	-6,6
2011	3,2	1,0		1,1	1,5	-0,4	-7,0
2012	3,3	1,0		1,2	1,5	-0,4	-7,4
2013	3,4	1,0		1,2	1,5	-0,3	-7,7
2014	3,5	0,7		1,2	1,5	0,1	-7,7
2015	3,6	0,3		1,3	1,5	0,5	-7,1
2016	3,7			1,3	1,5	0,9	-7,1
2017	3,8			1,3	1,5	1,0	-6,1
2018	3,9			1,4	1,5	1,1	-5,0
2019	4,1			1,4	1,5	1,2	-3,9
2020	4,2			1,4	1,5	1,2	-2,6
2021	4,3			1,5	1,5	1,3	-1,3
2022	4,4			1,5	1,5	1,4	0,1
2023	4,6			1,6	1,5	1,5	1,6

2024	4,7			1,6	1,5	1,6	3,2
2025	4,8			1,7	1,5	1,7	4,8

Im Mai 2010 wurden "die Verrechnung und die Bezahlung der Instandhaltungskosten ... durchgeführt." (Schreiben vom 5. Juli 2011, 35/08).

In der Einnahmen-Ausgabenverrechnung für das Jahr 2010 scheint folgende Position auf (38/08):

Umsatzerlöse

Sonstige Einnahmen	11.596,28 €
--------------------	-------------

Die sonstigen Ausgaben für das Jahr 2010 setzen sich aus nachstehenden Beträgen zusammen (38/08):

Grundsteuer	62,10 €
Reparatur und Instandhaltung	0,00 €
Spesen des Geldverkehrs	120,08 €
Betriebskosten	459,83 €
Versicherung allgemein	307,68 €
	949,69 €

Darlehenszinsen leistete der Bw. im Jahr 2010 in folgender Höhe:

Bank- und Darlehenszinsen	759,81 €
---------------------------	----------

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich) (Doralt, EStG-Kommentar, Tz 160 zu § 2).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Doralt, aaO, Tz 160 zu § 2).

Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgebend. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder aber das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft (Doralt, aaO, Tz 165 zu § 2).

Es besteht keine steuerliche Vermutung gegen die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen; bei eindeutigen Ermittlungsergebnissen können daher auch Rechtsbeziehungen anerkannt werden, bei denen nicht alle der vorgenannten Kriterien gleichermaßen ausgeprägt vorhanden sind, wenn an der tatsächlichen Durchführung kein

Zweifel besteht und grundsätzlich Fremdüblichkeit gegeben ist (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm 67).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067). Auf dieser Basis ist eine Vergleichsprüfung in zweifacher Hinsicht anzustellen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm 71):

- Es zunächst ist zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußerer Form abgeschlossen worden wäre, bejahendenfalls
- ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen, wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann.

Hinzu kommt Folgendes:

Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist. Wird etwa ein fremdüblicher Mietvertrag zwischen Ehegatten abgeschlossen, aber tatsächlich keine oder eine zu geringe Miete bezahlt, so ist dies dem Abschluss eines Mietvertrages mit denselben Konditionen gleichzuhalten (Lenneis, Jakom, Rz. 337 zu § 4).

Ausgehend von der Vermietung eines in einer oberösterreichischen Stadt in einer Wohnsiedlung gelegenen Hauses in ordnungsgemäßem Zustand mit einer Nutzfläche im Ausmaß von 91,70 m² und einer Grundstücksfläche von 569 m² ab Jänner 2006 um einen auf den ersten Blick äußerst niedrigen Mietzins von monatlich € 155,00 (und einem Betriebskostenpauschale von € 110,00, zusammen netto monatlich € 265,00) ist zu überprüfen, welche Umstände bei der Mietzinsbildung berücksichtigt wurden:

Der Bw. übernahm (gemäß Punkt V. des Kaufvertrages) das bezüglich dieser Liegenschaft zwischen der Verkäuferin und der Schwiegermutter des Bw. bestehende Bestandverhältnis in seine weitere Duldungspflicht. Anstelle des Mietvertrages, der im Jahr 1994 mit der Verkäuferin abgeschlossen worden war, trat ein neuer, mit dem Bw. als Vermieter abgeschlossener Mietvertrag ab Jänner 2006 und setzte die Schwiegermutter des Bw. die Benutzung des Hauses (ohne Unterbrechung) fort.

Auf Grund des vorangegangenen im Jahr 1994 abgeschlossenen Mietvertrages war die Schwiegermutter des Bw. verpflichtet,

- auf eigene Kosten die gesamten, für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen, z.B. Fußböden, Fliesen, Fensterscheiben, Öfen, Herde, Elektroboiler, Abflussbecken und sonstiges Inventar sowie auch Gartenanlagen und Einfriedungen so zu warten und instand zu setzen, dass der Vermieterin und den übrigen Mietern des Hauses kein Nachteil erwächst,
 - das übernommene Inventar auf ihre Kosten instandzuhalten ... und bei Räumung der Wohnung in gutem, gebrauchsfähigen Zustand wieder zu übergeben,
 - bei Beendigung des Mietverhältnisses den Mietgegenstand ... in einem gebrauchsfähigen Zustand geräumt zu übergeben und
- hatte sie wegen dieser Verpflichtungen einen Mietzins inklusive Betriebskosten von LEDIGLICH netto monatlich € 258,23 zu entrichten.

Auf Grund des mit dem Bw. abgeschlossenen Mietvertrages ab Jänner 2006 wurde die Schwiegermutter des Bw. verpflichtet,

- die Betriebskosten, laufende öffentliche Abgaben, sonstige Aufwendungen, wie bspw. Erneuerungs-, Wartungs- und Betriebskosten für alle technischen Einrichtungen des Gebäudes, zu tragen,
- den ordnungsgemäßen Zustand bei der Übernahme zu erhalten, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und diesen nach Beendigung des Mietgegenstandes in gleich gutem Zustand zurückzustellen,
- den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Zu- und Ableitungen, Einrichtungen und Geräte, insbesondere die Wasser-, Abwasser-, Elektroleitungen, die Heizungs- und sanitären Anlagen sowie die Antennenanlage, zu warten, instandzuhalten und zu erneuern, sofern es sich nicht um ernste Schäden des Hauses handelt. Den Mieter trifft die Instandhaltungspflicht gem. § 1096 ABGB. Der Mieter erklärt, den Vermieter aus der Verletzung dieser Instandhaltungspflicht schad- und klaglos zu halten.

Wegen dieser Verpflichtungen wurde (unter Punkt 4. des Mietvertrages) LEDIGLICH ein Hauptmietzins von monatlich € 155,00 und eine monatliche Betriebskostenpauschale von € 110,00, zusammen € 265,00, vereinbart.

Der Mietvertrag (das Vertragsverhältnis) wurde jedoch betreffend die angeführten Verpflichtungen tatsächlich nicht vollzogen:

Der Bw. - und nicht seine Schwiegermutter - bezahlte Jahr für Jahr die oben im Einzelnen angegebenen Ausgaben

- Reparatur und Instandhaltung (sowie die Betriebskosten),
- wobei in den Jahren 2007 und 2008 die geleisteten Zahlungen die Mieteinnahmen bei weitem überstiegen und im Jahr 2009 beinahe erreichten. Unter den Ausgaben für das Jahr 2007

befinden sich auch solche, die gemäß dem Inhalt des Mietvertrages vom Bw. zu tragen waren (Kies & Transportbeton, Wand zum Abhang usw.). Obwohl sich unter den 2007 angefallenen Aufwendungen: Reparatur und Instandhaltung der Aufschlüsselung der Kosten folgend solche befanden, die vereinbarungsgemäß vom Bw. selbst zu tragen waren, erfolgte unter dem Eindruck der durchgeführten Außenprüfung eine Weiterverrechnung auch dieser Kosten an die Schwiegermutter (vgl. unten).

Weder die Erstellung der im März 2008 beim Finanzamt eingereichten Planungsrechnung noch der Prüfungsbeginn im Jänner 2010 vermochten den Bw. veranlassen aufzuzeigen, was erst am 18. Februar 2010 – also unter dem Druck der Ermittlungen der Prüferin – geschah: Ohne Darlegung der zugrunde liegenden Umstände wurde nur darauf verwiesen, dass laut Mietvertrag Pkt. 9. eine Erhaltungspflicht des Mieters vorgesehen ist, dass dies auch mit dem vorherigen Vermieter so war und die Mieterin demnach verpflichtet ist, alle Instandhaltungen selbst zu tragen. Nach der sich auf das Jahr 2009 beziehenden Angabe, wonach der Bw. noch ca. € 2.500 an Kosten für Elektroleitungen ausgelegt hat, wird ohne weitere Ausführungen angegeben: "(Der Bw.) hat aber die Kosten der Vorjahre noch nicht an die Mieterin weiterverrechnet. Die Weiterverrechnung erfolgt im Jahr 2010." Korrespondierend zu dieser Angabe wurde in die beigelegte Planungsrechnung im Jahr 2010 die Position "Weiterverrechnung Instandhaltung 11,3 (Betrag in tausend)" aufgenommen. Die im Jahr 2010 weiterverrechneten Beträge lagen daher bezogen auf das Jahr 2006 vier Jahre, bezogen auf das Jahr 2007 drei Jahre und bezogen auf das Jahr 2008 zwei Jahre zurück.

Dass die eingeschlagene Vorgangsweise unter Fremden nicht üblich ist, bedarf keiner weiteren Ausführungen.

Wird, wie im Mietvertrag völlig zurecht angeführt, ein "unterdurchschnittlicher und keinesfalls ortsüblicher" Mietzins vereinbart und bezahlt der Vermieter in der Folge entgegen der mietvertraglichen Vereinbarung auch noch die Instandhaltungskosten in nicht unbedeutlicher Höhe, ist Fremdüblichkeit nicht gegeben.

Die Berufung ist daher mangels Fremdüblichkeit als unbegründet abzuweisen.

Die Berufung ist auch auf Grund folgender Überlegungen nicht begründet:

Die beiden vorgelegten Planungsrechnungen beinhalten mit einer Ausnahme - nämlich betreffend die Position "Abschreibung Gebäude" - unterschiedliches Zahlenmaterial:
 - Die Mieteinnahmen wurden in der zweiten Planungsrechnung hinsichtlich der bereits vergangenen Jahre auf die tatsächlich erzielten Einnahmen vermindert (2007 von € 3.500 auf gerundet € 3.200, laut Erklärung: € 3.180,00; 2008 von € 3.600 auf 3.200, laut Erklärung: € 3.180,00; 2009 von € 3.700 auf 3.200, laut Erklärung: € 3.180,00) und hinsichtlich der

weiteren Jahre entsprechend vermindert.

- Der Zinsaufwand wurde in der zweiten Planungsrechnung für das Jahr 2006 von € 2.300 auf € 1.200 (laut Erklärung: € 2.211,94) vermindert, für das Jahr 2007 in gleicher Höhe belassen, für das Jahr 2008 von € 3.100 auf € 3.200 erhöht (laut Erklärung: € 3.289,31) und für das Jahr 2009 von € 2.700 auf € 1.500 vermindert (laut Erklärung: € 1.521,85), hinsichtlich der weiteren Jahre 2010 bis 2013 wie folgt vermindert: von € 2.400 auf € 1.000, von € 2.000 auf € 1.000, von € 1.600 auf € 1.000, von € 1.200 auf € 1.000 und hinsichtlich der Jahre 2014 und 2015 in gleicher Höhe belassen: € 700 bzw. € 300. Es besteht keine sachliche Rechtfertigung zur Reduktion des im März 2008 bekannt gegebenen Zinsaufwandes, der mit dem Inhalt des Darlehensvertrages in Übereinstimmung gebracht werden kann.
- Die Verwaltungs- und Erhaltungskosten wurden in der zweiten Planungsrechnung für die Jahre 2006 bis 2009 erhöht (2006 von € 1.100 auf € 1.200, 2007 von € 1.100 auf € 5.000, 2008 von € 1.100 auf € 5.800 und 2009 von € 1.200 auf € 3.200) und hinsichtlich der weiteren Jahre um € 100 bzw. € 200 vermindert. Auf der Grundlage der tatsächlich angefallenen Verwaltungs- und Erhaltungskosten (in den Jahren 2006, 2007, 2008 und 2009) und unter Bedachtnahme auf die Umstände, dass das Gebäude im letzten Drittel der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer angelangt ist (vgl. Seite 7 des Gutachtens) und bspw. noch keine thermische Sanierungsmaßnahmen am 25 cm-Ziegel-Haus vorgenommen wurden, sind die angesetzten "Verwaltungs- und Erhaltungskosten" als unrealistisch zu bezeichnen; einen Mindestansatz stellen bei derartigen Verhältnissen jährliche Aufwendungen von 1,5% des Neubauwertes (€ 114.625,00) dar, wodurch sich € 1.719,38 errechnen.

Die vorgelegte Planungsrechnung ist dementsprechend wie folgt abzuändern:

Jahr	Mieteinn.	Zinsaufw.	Weiterv. Instandh.	Verwalt. u. Erhalt.kost.	Abschr. Gebäude	Steuerl. Ergebnis	kum. st. Ergebnis
2006	3,2	2,2		1,7	1,5	-2,2	-2,2
2007	3,2	3,2		1,7	1,5	-3,2	-5,4
2008	3,2	3,3		1,7	1,5	-3,3	-8,7
2009	3,2	2,7		1,7	1,5	-2,7	-11,4
2010	3,2	2,4		1,7	1,5	-2,4	-13,8
2011	3,2	2,0		1,7	1,5	-2,0	-15,8
2012	3,3	1,6		1,7	1,5	-1,5	-17,3
2013	3,4	1,2		1,7	1,5	-1,0	-18,3
2014	3,5	0,7		1,7	1,5	-0,4	-18,7
2015	3,6	0,3		1,7	1,5	0,1	-18,6
2016	3,7			1,7	1,5	0,5	-18,1
2017	3,8			1,7	1,5	0,6	-17,5
2018	3,9			1,7	1,5	0,7	-16,8
2019	4,1			1,7	1,5	0,9	-15,9
2020	4,2			1,7	1,5	1,0	-14,9

2021	4,3			1,7	1,5	1,1	-13,8
2022	4,4			1,7	1,5	1,2	-12,6
2023	4,6			1,7	1,5	1,4	-11,2
2024	4,7			1,7	1,5	1,5	-9,7
2025	4,8			1,7	1,5	1,6	-8,1

Nach 20 Jahren errechnet sich somit ein Werbungskostenüberschuss von € 8.100,00.

Die Beurteilung aus einem weiteren Blickwinkel zeigt, dass eine bei weitem zu niedrige Miete vereinbart wurde:

In der Verwaltungspraxis (Pröll, UFS 2004/5, S. 190 ff) erfolgt - gestützt auf die Judikatur (VwGH 10.7.1996, 94/15/0039) - die Herleitung fremdüblicher Mieten durch Umkehrung des Ertragswertverfahrens. Dabei wird der Liegenschaftszinssatz laut Gutachten herangezogen.

Mit diesem Zinssatz ist unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes ein Jahresreinertrag des Gebäudes zu ermitteln und um die Verzinsung des Bodenwertes zu erhöhen, und in weiterer Folge die Summe der Gebäude- und Bodenwertreinerträge um Instandhaltungs- und Verwaltungskosten sowie das Mietausfallsrisiko zu erhöhen.

Danach ermittelt sich folgendes angemessene Mietentgelt:

Gebäude € 40.000,00 : 17,29		2.255,64 €
Grund und Boden € 31.000,00		
x 0,04		1.240,00 €
Jahresreinertrag zuzüglich Bodenwertverzinsung	65 %	3.495,64 €
Instandhaltung, Verwaltung und Mietausfallswagnis	35 %	1.882,27 €
Jahreskaltmiete	100 %	5.377,91 €
Monatskaltmiete		448,16 €

Die zwischen dem Bw. und seiner Schwiegermutter vereinbarte Miete beträgt nur einen *Bruchteil dieser Miete*.

Zur Vorläufigkeit der Bescheiderlassung:

Zutreffend wurde unter Tz. 4 des Berichtes ausgeführt:

Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 (4) LVO ausgeschlossen sein, d.h. wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist.

Allerdings ist vorher zu prüfen, ob eine Fremdüllichkeit der Vertragsbeziehungen gegeben ist.

Unter Tz. 5 des Berichtes wurde zutreffend ausgeführt:

In Zusammenfassung der oben angeführten Punkte 1 – 3 kommt die BP zu dem Schluss, dass das in Rede stehende Mietverhältnis nicht fremdüblich und daher steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Auf Seite 6 des Berichtes hielt die Prüferin Folgendes fest:

Da eine tatsächliche Weiterverrechnung an die (Schwiegermutter des Bw.), die tatsächliche Zahlung des Bruttbetrages von ca. € 13.800,-- ihrerseits und auch eine effektive Mieterhöhung abzuwarten bleibt, ist eine endgültige Beurteilung des zu erzielenden Gesamtergebnisses noch nicht möglich.

Die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 und der Umsatzsteuerbescheid 2008 ergehen deshalb vorläufig, basierend auf Tz. 1 - 3.

Das zu erwartende Gesamtergebnis bewegt sich aus der Sicht der BP von einem bestenfalls kleinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im 20. Jahr bis hin zu einem Nickerreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren.

Es war daher vorläufig von Liebhaberei, d.h. vom Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.

Wenn die Prüferin am Ende der Feststellungen unter Tz. 5 auf Seite 6 des Berichtes trotz der vorangegangenen zutreffenden Ausführungen die rechtliche Schlussfolgerung zog, dass die Bescheide *vorläufig* ergehen, kann dem nicht gefolgt werden: War eine Fremdüblichkeit der Vertragsbeziehungen, wie oben im Einzelnen erörtert, nicht gegeben, ist es mit Rücksicht auf die im Februar 2010 erlassenen Bescheide nicht mehr entscheidungswesentlich, ob es – veranlasst durch die Außenprüfung – nach Beendigung der Prüfung zu einer Weiterverrechnung und Zahlung sowie zu einer effektiven Mieterhöhung kommt oder nicht. Ein Grund für eine vorläufige Bescheiderlassung war im Februar 2010 nicht (mehr) gegeben.

Die berufungsgegenständlichen Bescheide waren daher dahingehend abzuändern, dass sie aussprechen: Die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO zu endgültigen Bescheiden erklärt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. März 2012