



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/2226-W/02,  
miterledigt RV/1362-W/2003

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufungen der A., vertreten durch ABC-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XYZ, vertreten durch R.G. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 und 2000 bis 2001 nach der am 21. September 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Festsetzung für die Jahre 2000 und 2001 erfolgt endgültig.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist Eigentümerin eines Mietwohngebäudes (Zins haus); ein Teil dieses Gebäudes wird von ihr selbst bewohnt. Eine Wohnung (Tür 4) ist an eine der Bw fremde Mieterin (M.N.) vermietet. Diese Wohnung hat eine Nutzfläche von 66,85 m<sup>2</sup>, die Hauptmiete für diese Wohnung beträgt S 2.043,65 netto (somit S 2.248,01 brutto) pro Monat.

Mit Mietvertrag von 13. Jänner 1993 vermietete die Bw die Wohnung Tür 5 und Tür 6 ab 1. Jänner 1993 an ihren Sohn H.A.. Laut Mietvertrag handelt es sich dabei um eine Wohnung der Kategorie „D“. Der Mietzins beträgt S 2.335,20 pro Jahr. Zusätzlich sind „Nebenabgaben“ in anteiliger Höhe von 15,2 % der Gesamtkosten von S 608,00 monatlich zu bezahlen. Dieser Mietvertrag wurde auf einem Vertragsmuster des Mietengesetzes (MG) abgeschlossen. Die Gesamtnutzfläche der Wohnung Tür 5 und 6 beträgt laut Zinsliste 79,29 m<sup>2</sup>.

Anlässlich der Endgültigerklärung der zuvor vorläufig ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1998 führte das Finanzamt aus, die Bw habe mitgeteilt, ihr Sohn leiste für die von ihm genutzten Wohnungen keinen Mietzins, sondern nur Betriebskostenzahlungen. Entsprechend der Begründung zu den Abgabenbescheiden 1999 seien die eigene Wohnung sowie die gegen Ersatz der Betriebskosten überlassenen Wohnungen an nahe Angehörige in die Einkünfteberechnung nicht miteinzubeziehen. Den erzielten Einnahmen aus der Vermietung seien daher nur jene Werbungskosten gegenüberzustellen, die sich auf nicht privat genutzte Teile des Hauses (Tür 4) bezögen. Die für die von der Bw und ihrem Sohn genutzten Wohnungen ausgewiesenen Mietzinse und Betriebskosten stellten keinen steuerbaren Umsatz dar und seien nicht als Einnahmen bei der Einkünfteermittlung zu erfassen. Im Zuge der Berechnung setzte das Finanzamt einen Eigenanteil der Bw von 84 % bei der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und bei den anrechenbaren Vorsteuern an.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw Berufung, wobei sie ausführte, zwischen ihr und ihrem Sohn bestehe ein aufrechtes Mietverhältnis im Sinne des MRG. Der Sohn habe die Wohnungen von der Bw gemietet. Aus fallweisen Besuchen der Bw in der Wohnung des Sohnes könne nicht auf eine private Nutzung geschlossen werden. In der Begründung des Bescheides werde ausgeführt, die Bw trage sämtliche Kosten für die in Rede stehenden Wohnungen. Dies entspreche nicht den Tatsachen. Richtig sei vielmehr, dass zwischen der Bw und ihrem Sohn zwecks Verwaltungsvereinfachung eine interne Vereinbarung bestehe, wonach die Bw die gesamten Mietkosten über ihr Konto an die Hausverwaltung leiste. Der Sohn decke dafür über sein Konto einen diesen Kosten entsprechenden Teil von den Kreditrückzahlungen für das Haus der Bw. Durch diesen Vorgang würden Bankgebühren gespart, tatsächlich aber entsprechende Mietzinszahlungen geleistet.

Mit Berufungsvorentscheidung für die Jahre 1995 bis 1998 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In einer ergänzenden Bescheidbegründung führte es aus, Verträge zwischen nahen Angehörigen seien nur dann relevant, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Aus dem vorgelegten Mietvertrag gehe hervor, dass ein Jahreszins von S 2.353,20 für die Wohnung Tür 5 und Tür 6 der Kategorie „D“ zu leisten sei. Aus der Mietzinsliste für die Jahre 1995 bis 1998 sei ersichtlich, dass S 2.256,48 pro Jahr bezahlt worden seien. Dies ergebe bei 79,29 m<sup>2</sup> einen m<sup>2</sup>-Preis pro Monat von S 2,37. Bei einer Wohnung der Kategorie „D“ betrage der Mietzinsrichtwert bis zum 31. Dezember 1994 S 7,40 pro m<sup>2</sup> und ab 1. Jänner 1995 S 8,20 pro m<sup>2</sup>. Da der Mietvertrag nicht zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, werde dieser Mietvertrag nicht anerkannt. Die

Vereinbarungen betreffend die Darlehenszahlungen würden unter Familienfremden nicht getroffen werden. Diese Zahlungen an „Miete-statt“ würden daher nicht anerkannt. Diese Zahlungen begannen auch erst im Jahr 1997, daher könnten diese Zahlungen allenfalls erst ab dem Jahr 1997 anerkannt werden.

Die Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung führte sie aus, die in der Berufungsvorentscheidung genannten Mietzinsrichtwerte für eine Wohnung der Kategorie „D“ seien nicht korrekt. Gemäß § 6 Abs 5 MRG idF 1.1. 1995 betrage der Mietzinsrichtwert zwar S 7,40 pro m<sup>2</sup> allerdings nicht bis 31. Dezember 1994, sondern nur bis 31. Oktober 1994. Bereits ab 1. November 1994 betrage dieser Richtwert S 8,20 pro m<sup>2</sup>. Diese Richtwerte seien aber völlig bedeutungslos, denn diese Werte seien auf den gegenständlichen Mietvertrag nicht anwendbar. Für alte Mietverträge bis 28. Februar 1994 (und um einen solchen handle es sich, da dieser am 1. Jänner 1993 geschlossen worden sei) sei es rechtlich zulässig gewesen, den Mietzins entsprechend dem Friedenskronenzins zu vereinbaren. Dies sei hier geschehen. Aufgrund einer Sanierung des Hauses nach § 7 MG sei die Miete erhöht worden, was in den Zinslisten als „erh. Miete“ ersichtlich sei. Die Richtwerte nach dem Richtwertegesetz seien erst für die Neuvermietung von Wohnungen ab 1. März 1994 maßgeblich und daher für den gegenständlichen Mietvertrag irrelevant (§ 4 Abs 2 RichtWG). Im übrigen könne der Mietzins betreffend die an Frau M.N. vermietete Wohnung Tür 4 nicht für einen Fremdvergleich herangezogen werden, da diese Wohnung – wie aus den Zinslisten ersichtlich – zu einer Wohnung der Kategorie „B“ adaptiert worden sei. Der gegenständliche Mietvertrag wäre daher zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden und sei somit (insbesondere betreffend die darin vereinbarte Höhe des Mietzinses) fremdüblich und daher steuerlich anzuerkennen. Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit der durch den Sohn als Mietzins für die Wohnung Tür 5 und Tür 6 geleisteten Darlehenszahlungen verweise sie auf das Erkenntnis des VwGH vom 13. Mai 1992, 87/13/0083. Darin habe der VwGH klargestellt, dass im Fall der im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis erfolgten Übernahme der Rückzahlung eines Darlehens der Vermieter (was aufgrund der Tatsache, dass dieser Fall vom VwGH behandelt wurde zwischen Fremden nicht unüblich sei) die vom Mieter bezahlten Tilgungsraten zu den Mieteinnahmen zählten. Die Darlehenszahlungen der Bw seien daher eindeutig fremdüblich und damit steuerlich anzuerkennen.

Für das Jahr 1999 wich das Finanzamt ebenfalls von den Erklärungen der Bw ab. Die Bw zog ihre gegen diese Bescheide gerichtete Berufung jedoch zurück.

In gemäß § 200 BAO vorläufigen Bescheiden für die Jahre 2000 und 2001 brachte das Finanzamt abermals einen Eigennutzungsanteil von 84 % zum Ansatz.

In einer Vorhaltsbeantwortung gab die Bw dabei bekannt, betreffend die Mietzahlungen des Sohnes teile sie mit, dass dieser im Jahr 2001 aufgrund schwieriger wirtschaftlicher Verhältnisse lediglich die Mieten laut Zinsliste gezahlt habe. Ab dem Jahr 2002 würden wieder teilweise die Kreditzahlungen übernommen werden.

Die Bw erhob gegen die Bescheide betreffend die Jahre 2000 und 2001 Berufung, wobei sie im wesentlichen vorbrachte, die Eigennutzung umfasse nur die von der Bw als Eigentümerin selbst genutzten Räumlichkeiten im Ausmaß von 140,59 m<sup>2</sup> (Türen 2, 7, und 8). Dies entspreche 34 %. Allerdings müssten konsequenterweise auch diese Kreditzahlungen der Umsatzsteuer unterzogen werden. Entsprechend ergäben sich höhere Werbungskosten und Vorsteuern.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete an die Bw folgenden Vorhalt:

„Im Streitfall geht es im wesentlichen um die Frage, ob ein zwischen Ihnen und Ihrem Sohn abgeschlossenes Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen ist. Das Finanzamt vertritt dazu die Ansicht, dies sei mangels Fremdüblichkeit nicht der Fall.

1. Sie geben in Ihrer Berufung an, es bestehe eine Vereinbarung zwischen Ihrem Sohn und Ihnen, wonach Sie die gesamten Mietkosten Ihres Sohnes über Ihr Konto an die Hausverwaltung leisten und Ihr Sohn dafür über sein Konto einen diesen Kosten entsprechenden Teil von den Kreditrückzahlungen für Ihr Haus deckt.
  - a) Legen Sie bitte diese Vereinbarung vor.
  - b) Sollte diese Vereinbarung nur mündlich abgeschlossen worden sein, geben Sie bitte den genauen Inhalt dieser Vereinbarung bekannt und weisen Sie den Abschluss dieser Vereinbarung nach.
  - c) Geben Sie bitte bekannt, wann diese Vereinbarung abgeschlossen wurde.
2. Geben Sie bitte betreffend die Mietkosten Ihres Sohnes für die einzelnen Streitjahre bekannt und weisen Sie durch entsprechende Unterlagen nach,
  - a) welche Miethöhe genau vereinbart war bzw ist,
  - b) in welcher Höhe die Mietzahlungen tatsächlich in den Streitjahren geleistet wurden,
  - c) wer die jeweiligen Mietzahlungen geleistet hat und
  - d) wann diese Mietzahlungen geleistet wurden.
3. Geben Sie bitte betreffend die Kreditrückzahlungen durch Ihren Sohn für die einzelnen Streitjahre bekannt und weisen Sie durch entsprechende Unterlagen oder auf andere Art nach,
  - a) in welcher Höhe Ihr Sohn diese Zahlungen geleistet hat sowie,
  - b) seit wann Ihr Sohn diese Zahlungen als Ausgleich zu den Mietzahlungen geleistet hat.
  - c) Schlüsseln Sie bitte diese Zahlungen Ihres Sohnes jahresweise auf.
  - d) Weisen Sie bitte die tatsächliche Zahlung durch Ihren Sohn nach.
  - e) Stellen Sie bitte den Zahlungsfluss dar.
  - f) Legen Sie bitte an Hand einer Aufstellung für die Streitjahre dar, in welchem Verhältnis die Mietzahlungen zu den Kreditrückzahlungen stehen.
4.
  - a) Legen Sie bitte die bezug habenden Kredit- oder Darlehensverträge vor,
  - b) geben Sie bitte bekannt, wofür diese Geldmittel verwendet wurden und
  - c) stellen Sie bitte den Zusammenhang dieser Kredite oder Darlehen mit Ihrer Vermietungstätigkeit dar.
5. Stellen Sie bitte dar, wie Sie diese Kreditrückzahlungen durch Ihren Sohn in den einzelnen Streitjahren steuerlich behandelt haben.

6. Legen Sie bitte Jahresmietzinslisten für die Jahre 2000 und 2001 vor.
7. Nach der Aktenlage wurde offenbar nur die Wohnung Tür 4 an eine familienfremde Mieterin vermietet. Ihr Sohn bewohnt nunmehr laut Zinsliste per 07/00 zusätzlich zur Wohnung Tür 5/6 auch die Wohnung Tür 9. Geben Sie dazu bitte bekannt, welche Wohnungen in den einzelnen Streitjahren
  - a) durch Sie und
  - b) durch Ihren Sohn genutzt wurden.
  - c) Legen Sie bitte die diesbezüglichen weiteren Mietverträge vor. (Die nochmalige Vorlage des Mietvertrages für die Wohnung Tür 5/6 aus dem Jahr 1993 ist nicht erforderlich.)
8. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 12.8.2002 hat Ihr Sohn im Jahr 2001 keine Kreditrückzahlungen geleistet.
  - a) Geben Sie dazu bitte bekannt, ob dieser Nichtrückzahlung eine Vereinbarung zwischen Ihnen und Ihrem Sohn zu Grunde lag und
  - b) legen Sie bitte diese Vereinbarung vor bzw weisen Sie diese auf andere Art nach.
9. Geben Sie bitte bekannt,
  - a) ob es durch die Renovierungsarbeiten in der (den) Wohnung(en) Ihres Sohnes bei dieser(n) Wohnung(en) zu einer Kategorieverbesserung gekommen ist und
  - b) in welche Kategorie die Wohnung(en) Ihres Sohnes einzustufen sind.“

Die Bw beantwortete diesen Vorhalt mit folgendem Schreiben:

- „1. Zwischen Frau A.(Bw) und ihrem Sohn, H.A., wurde bereits zu Beginn des Mietverhältnisses klargestellt, dass zwar der Mietzins im Rahmen des sogenannten "Friedenskronenzinses" zu zahlen sei, dass aber notwendige Reparaturarbeiten im Haus anstehen und die Rückzahlungen dieser Kredite durch Herrn H.A. als zusätzliches Mietentgelt zu leisten ist.

Die Vorschreibung dieser Miethöhe, zuzüglich der Erhaltungsbeiträge (siehe Zinsliste) entsprach zu dieser Zeit dem Mietrechtsgesetz und kann daher allein aus diesem Grund kein „Eigenverbrauch“ unterstellt werden.

Siehe auch Kategorie D bei Beginn der Vermietung.

Der Nachweis, dass diese Vereinbarung getroffen wurde, ergibt sich aus der Tatsache, dass die Zahlungen auch tatsächlich in dieser Form geleistet wurden.

2. Die Miethöhe ergibt sich aus der jeweils aktuellen Zinsliste (2000–2001 beige-schlossen; 1995–1998 schon mit Vorhaltsbeantwortung vom 22.3.2001 vorgelegt; 1999 fehlt). Eine Zusammenfassung der Jahresbeträge Miete, Kreditkosten finden Sie in der Beilage. Die Zahlungen erfolgten monatlich über Abbuchungsauftrag vom Konto (siehe beispielhaft aus der Beilage: Kontoauszüge 1997-2000).
3. Bitte entnehmen Sie die Höhe der Zahlungen für die einzelnen Jahre aus der beige-schlossenen Beilage. Aus dieser ist auch die Höhe der Grundmiete und die Höhe der Kreditrückzahlungen ersichtlich.
 

Wir verweisen darauf, dass auch diese Aufstellung bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. März 2001 der Finanzbehörde übergeben worden ist.
4. Die Kreditverträge wurden Ihnen ebenfalls bereits mit Schreiben vom 22. März 2001 vorgelegt (im Anhang finden Sie nochmals den Vertrag vom 11. April 1997). Hier wurden – wie auch aus den Steuererklärungen (1/10tel-Absetzungen) ersichtlich – großteils notwendige Erhaltungsarbeiten in den allgemeinen Teilen des Hauses (z.B. Dach, Stiegenhaus, Leitungen, etc.) durchgeführt.
5. Diese Zahlungen wurden ursprünglich nicht in die Steuererklärungen aufgenommen. Erst nachdem die Finanzbehörde die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1998 wieder aufgenommen hatte, wurde nach Konsultation eines Steuerberaters, die bisherige Vorgangs-

weise als auch das Vorgehen der Finanzbehörde als nicht mit der Rechtsprechung in Einklang stehend gesehen. Die Kreditzahlungen von H.A. müssten auch als Mietentgelt besteuert werden.

So erfolgten auch die Erklärungen und Berufungen zu den Jahren 2000 und 2001. Da das zuständige Finanzamt keine Entscheidung in dieser Angelegenheit traf und lediglich vorläufige Bescheide erließ, wurde – um unnötige Verfahren hintanzuhalten – die Erklärung 2003 im Sinne des Finanzamtes abgegeben. Eine Wiederaufnahme von Amts wegen muss bei einer positiven Entscheidung des UFS erfolgen.

6. Die Zinslisten 2000 und 2001 ("Ziensierte") liegen bei.
7. Die Nutzung der Wohnung Top 9 ergibt sich ebenfalls aus den Zinslisten; in dieser hat im gesamten Zeitraum Herr H.A. gewohnt. Weitere Mietverträge gibt es nicht.
8. Der Nichtzahlung durch H.A. im Jahr 2001 lag eine mündliche Vereinbarung zugrunde.
9. Die Wohnung(en) von H.A. sind jeweils bei Abschluss der Mietverträge als Wohnungen der Kategorie D (altes Mietengesetz), WC am Gang, einzustufen gewesen. Renovierungsarbeiten wurden von H.A. in den Wohnungen durchgeführt.

### Beilagen:

Aufstellung der Mieten und Kredite / Jahr

Zinsliste 2000, 2001

Kreditvertrag vom 11.4.1997

Kreditzuteilungsabrechnung

a) vom 7.5.1997

b) vom 14.5.1998

Kontoauszüge H.A. 1997 – 2000"

Die in den Beilagen genannte Aufstellung der Mieten und Kredite/Jahr lautet:

### "Kredite:

	1. Rate	
Kredit 1	01.07.1997	5.025,00 monatlich
Kredit 2	01.08.1998	2.520,00 monatlich
		<b>7.545,00</b> monatlich

**Miete H.A. lt. Zinslisten:** [Anmerkung: brutto, inkl BK, tw monatlich (ab 1999)]

	Tür 5	Tür 6	Tür 9	Jahr gesamt	monatlich
1995	6.634,98	7.991,94	7.991,94	22.618,86	1.884,91
1996	6.634,98	7.991,94	7.991,94	22.618,86	1.884,91
1997	7.090,38	8.539,74	8.539,74	24.169,86	2.014,16
1998	7.545,78	9.087,54	9.087,54	25.720,86	2.143,41
1999	628,82	757,30	757,30	25.721,04	2.143,42
2000	628,82	757,30	757,30	25.721,04	2.143,42
2001	628,82	757,30	757,30	25.721,04	2.143,42

### Differenz Kredite – Miete:

	Kredite/Jahr	Miete/Jahr	Differenz
1995	0,00	22.618,86	0,00
1996	0,00	22.618,86	0,00
1997	35.157,14	24.169,86	11.005,28

1998	75.420,24	25.720,86	49.699,38
1999	90.540,24	25.721,04	64.819,20
2000	90.540,24	25.721,04	64.819,20
2001	0,00	25.721,04	0,00

Die Höhe der Differenz erhöht die Einnahmen und die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ab dem Jahr 1997.

Siehe auch Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 vom 22.5.2003.“

In der am 21. September 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der steuerliche Vertreter der Bw ergänzend, sofern die Vermietung an den Sohn nicht von Anfang an als fremdüblich angesehen werde, so sei sie zumindest ab dem Jahr 1997 fremdüblich und daher steuerlich anzuerkennen, weil das Mietentgelt in diesen Jahren eine entsprechende Höhe gehabt habe.

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

Die Bw geht offenbar ihrem Vorbringen zufolge davon aus, dass vor Inkrafttreten des RichtWG der Friedenskronenzins maßgeblich war. Dies ist unzutreffend. Für im Jahr 1993 abgeschlossene Mietverträge galt, da sie im zeitlichen Geltungsbereich des MRG abgeschlossen wurden – wie dies im Streitfall der Fall ist –, dass für diese das MRG mit seinem zu diesem Zeitpunkt geltenden System des Kategoriemietzinses zur Anwendung kam. Danach war eben der Mietzins für eine Wohnung der Kategorie „D“ der Höhe nach beschränkt. Im Streitfall betrug daher der zulässige Höchstmietzins für eine Wohnung der Kategorie „D“ im Jänner 1993 S 7,40.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben (Werbungskosten) begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – 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).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Art und Mittel des Nachweises des Ver-

tragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, der Vertragsabschluß muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein. Das Kriterium des klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhaltes bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklarer Rechtsgestaltung der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Maßgeblich für den Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzteren Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. zum bisherigen *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 2 Tz 160 ff unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH).

Im Streitfall werden mehrere der genannten Kriterien nicht erfüllt.

Zum einen liegt keine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung vor. Nach außen kommt lediglich der schriftliche Mietvertrag betreffend die Wohnung Tür 5 und Tür 6 vom 13. Jänner 1993 zum Ausdruck. Für die Wohnung Tür 9 sowie für die vom schriftlichen Mietvertrag vom 13. Jänner 1993 behauptetermaßen abweichenden Zahlungsmodalitäten und die behauptete als Mietentgelt geschuldete Darlehenstilgung liegen lediglich mündliche Vereinbarungen vor, für welche kein Beweis erbracht wurde.

Die behaupteten mündlichen Zusatzvereinbarungen haben zweitens keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Es war im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages am 13. Jänner 1993 nicht erkennbar, wann und in welcher genauen Höhe die allenfalls zu tätigenen Darlehenstilgungen erfolgen sollten.

Drittens wäre unter Familienfremden unter diesen Bedingungen kein Mietvertrag abgeschlossen worden. Der behauptete Mietvertrag hält einem Fremdvergleich nicht stand:

Zum einen hätte die Bw gegenüber einem Fremden die Wohnung Tür 5 und Tür 6 nicht für mehrere Jahre lediglich zu einem Mietzins von S 2,37 pro Monat vermietet, der Kategoriemietzins betrug im Jänner 1993 S 7,40 pro m<sup>2</sup>. Denn es entspricht der Lebenserfahrung, dass im Wirtschaftsleben die Beteiligten auf sich ihnen bietende Vorteile nicht verzichten. Eine Vermietung zum gesetzlichen Kategoriemietzins wäre jedoch die fremdübliche Vorgehensweise gewesen. Dies ist auch bei der Wohnung Tür 4 ersichtlich, welche zu einem fremdüblichen Kategoriemietzins vermietet wurde.



Zum anderen hätte sich ein der Bw gegenüber fremder Mieter zweifellos nicht auf eine Mietvereinbarung eingelassen, wonach er nach einigen Jahren zusätzlich zum schriftlich vereinbarten – günstigen – Mietzins Darlehenstilgungen für die Renovierung des Mietgebäudes in noch unbekannter Höhe leisten sollte.

Darüber hinaus ist auch die tatsächliche Abwicklung des Mietverhältnisses nicht fremdüblich. Weder ist es fremdüblich, dass die Mietzahlungen tatsächlich über das Konto des Vermieters abgewickelt werden, noch entspricht es der Verkehrsübung, dass der Mieter die – nach dem Berufungsvorbringen zum Mietentgelt zählenden – Darlehenstilgungen tatsächlich wie im Streitfall im Jahr 2001 trotz behaupteter Verpflichtung nicht zu leisten hat.

Dies gilt auch für das Eventualvorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach ab dem Jahr 1997 die Miete entsprechend hoch gewesen sei und daher die Vereinbarung zumindest für diesen Zeitraum anzuerkennen sei. Denn die oben genannten Gründe gelten, abgesehen von der zu geringen Höhe der Miete, auch für diese Jahre.

Aus dem von der Bw genannten Erkenntnis des VwGH vom 13.5.1992, 87/13/0083, ist für die Bw nichts zu gewinnen, denn dieses Erkenntnis behandelt nicht die hier strittige Frage, ob eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen ist, sondern welche Rechtsfolgen sich aus einer anerkannten Vereinbarung ergeben, wenn ein Teil des Mietentgeltes in der Tilgung eines Darlehens besteht.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 waren die Vorsteuern daher entsprechend dem Anteil der Privatnutzung zu kürzen.

Die Festsetzung erfolgt nunmehr auch für die Jahre 2000 und 2001 endgültig, da die Voraussetzungen des § 200 Abs 1 BAO für eine vorläufige Festsetzung (Ungewissheit der Abgabepflicht bzw des Umfanges der Abgabepflicht) nicht gegeben sind und der vom Finanzamt herangezogene Grund, wonach der Umfang der Abgabepflicht ungewiss sei, weil ein Rechtsmittelverfahren anhängig ist, nicht mehr vorliegt.

Die Berufungen erweisen sich somit als unbegründet und waren daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 10. Oktober 2005