

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 vom 17. Juni 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine pensionierte AHS-Lehrerin, hat in ihrem Haus in der M. 7 in G. ab dem Jahre 1997 im Dachgeschoß drei Wohnungen errichtet. Diese Wohnungen werden seit 1. Jänner 1999 vermietet, und zwar eine Wohnung an eine *fremde* Mieterin, Frau Dr. Sch. und die zwei anderen Wohnungen an die beiden Söhne C. und J..

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die mit den beiden Söhnen abgeschlossenen Mietverträge jene Kriterien erfüllen, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erforderlich sind.

Anlässlich einer die Jahre 1997 bis 2000 umfassenden, gemäß § 151 Abs. 3 BAO durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen wurde dazu vom Betriebsprüfer festgestellt (Tz 11 des Bp.-Berichtes), dass die Mietverhältnisse mit den Söhnen auf Grund der wesentlich niedrigeren **Nettomieten je m²** mangels *Fremdüblichkeit* steuerlich nicht anzuerkennen seien:

	Wohnungsgröße:	Monatsmiete (ohne Betriebs- und Heizungskosten):	Miete / m ² :
Wohnung 1 – C.	67,70 m ²	S 2.727,27	40,28
Wohnung 2 – Dr. Sch.	30,70 m ²	S 3.181,82	103,64
Wohnung 3 – J.	47,20 m ²	S 2.727,27	57,78

Weiters sei es nicht *fremdüblich*, dass von den Söhnen die von ihnen laut Mietverträgen ab 1. Jänner 1999 zu leistenden Betriebs- und Heizkosten von monatlich S 1.292,00 bzw. S 969,00 – im Gegensatz zur fremdem Mieterin – bisher nicht entrichtet worden wären.

Folglich seien

- an Mieteinnahmen lediglich die Zahlungen von Frau Dr. Sch. anzusetzen,
- die im Zuge der Errichtung angefallenen Kosten sowie die laufenden Kosten der den Söhnen überlassenen Wohnungen anteilig nach genutzter Fläche als privat veranlasst auszuscheiden (78,91%) und
- die Vorsteuern nur mit 21,09 % der ursprünglich erklärten Beträge anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung des Prüfers in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997 bis 2000.

In der dagegen gerichteten Berufung führt die steuerliche Vertreterin der Bw. ua. aus, dass unter Tz 11 des Betriebsprüfungsberichtes zur Begründung der nicht fremdüblichen Vermietung an die beiden Söhne die Nettomieten im Verhältnis zur Quadratmeteranzahl der jeweiligen Wohnung dargestellt würden, woraus sich dann die jeweilige Miete pro m² ergäbe.

Allerdings seien die Größen der einzelnen Wohnungen im Bp.-Bericht nicht korrekt. Die Wohnung 1 sei mit 67,70 m² angesetzt worden, obwohl darin die lt. Mietrecht nur zur Hälfte in den Wohnbereich einzurechnende "Galerie" mit 27,32 m² enthalten sei. Daher ergäbe sich eine vermiet- und verrechenbare Gesamtgröße der Wohnung 1 von 54,07 m², woraus wiederum ein Mietpreis von S 49,59 pro m² resultieren würde. Weiters sei anzuführen, dass die Wohnung 1 mangels Fertigstellung bis heute noch nicht bewohnt werde. Der Mietvertrag mit C. sowie die Verträge mit den beiden anderen Mieterinnen seien ausschließlich zum Zwecke der Vorlage bei der Förderungsstelle benötigt worden.

Zur Wohnung 2 sei anzuführen, dass zu den 30,70 m² Wohnfläche noch zusätzlich 52 m² Dachboden zur Verfügung stünden, den die Mieterin Frau Dr. Sch. ebenfalls zur Unterbringung Ihrer Möbel benutzt hätte. Unter Einrechnung des Dachbodens von 26 m² (50 % - wie Balkone, Galerien, etc.) ergäben sich somit 56,82 genutzte m² zu einem Mietpreis von S 56,82 pro m².

Auf Grund dieser Ausführungen würden sich für die Wohnung 1 S 49,59 pro m², für die (fremde) Wohnung 2 S 56,82 pro m² und für die Wohnung 3 - gleich dem Finanzamt – S 57,78 pro m² ergeben.

Daraus sei also ersichtlich, dass die Mietverhältnisse mit den beiden Söhnen C. und J. durchaus der *Fremdübligkeit* standhielten, somit nicht der Privatsphäre zuzurechnen und deshalb steuerrechtlich in Ansatz zu bringen seien.

Was schließlich die Nichtverrechnung der vereinbarten Betriebs- und Heizkosten anlange (Tz 11 des Bp.-Berichtes), sei festzuhalten, dass die beiden Wohnungen der Söhne auf Grund diverser Umbauarbeiten bis Ende 2001 noch nicht restlos fertiggestellt und somit nur eingeschränkt benutzbar gewesen wären. Dies wäre der Grund dafür gewesen, die in Rede stehenden Kosten nicht an die Söhne zu verrechnen - eine Vereinbarung, die durchaus auch mit Dritten geschlossen worden wäre.

In der *abweislich ergangenen Berufungsvorentscheidung* wird ua. ausgeführt, dass ein abgetrennter Dachboden mit einer Fläche von 52 m² nicht existiere. Der nicht ausgebauten Dachraum sei lt. vorliegenden Plänen wesentlich größer – ca. 200 m² - und werde auch von der Bw. selbst benutzt. Die fremde Mieterin Frau Dr. Sch. habe im Rahmen einer Befragung angegeben, dass ihr zwar eine Abstellfläche auf dem Dachboden *unentgeltlich* zur Verfügung gestellt, diese aber nur teilweise von ihr genutzt worden sei.

Wenn nun einer fremden Mieterin ein unbestimmter Teil eines Dachbodens zur Verfügung gestellt werde, so sei es opportun, einen ebensolchen den eigenen Söhnen zumindest in

derselben Größe zur Nutzung zu überlassen. Eine derartige Berechnung würde jedoch die in der Berufung dargestellten Mietpreise pro m² je Wohnung sofort widerlegen.

Zu der geäußerten Aussage, die Wohnungen der Söhne seien noch nicht restlos fertiggestellt und daher nur eingeschränkt nutzbar, werde bemerkt, dass lt. Feststellung des Betriebsprüfers die Wohnung 3 zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung bereits bewohnt worden sei und der Wohnung 1 lediglich die Kücheneinrichtung fehlte. Bei dieser Wohnung sei jedoch von der steuerlichen Vertretung eine "fiktive" Reduktion der Fläche wegen einer "Galerie" angesetzt worden, obwohl bei der Vermietung von Wohnungen "grundsätzlich von der Bodenfläche" auszugehen sei.

Im daraufhin rechtzeitig eingebrachten *Vorlageantrag* wird – im Gegensatz zur Berufung – argumentiert, dass die Galerie (27,32 m²) überhaupt nicht als Wohnfläche anzusetzen sei, zumal gemäß Punkt 10 des baupolizeilichen Bescheides des Magistrates Graz vom 26. Juli 1996 "auf der Galerie keine Schlafstellen eingerichtet werden dürfen". Somit sei bei der an C. vermieteten Wohnung 1 lediglich von einer benutzbaren Wohnfläche von 40,38 m² auszugehen.

Dem Argument in der Berufungsvorentscheidung, wonach bei einer Vermietung nur die Bodenfläche relevant sei, werde entgegengehalten, dass vom ortsüblichen Mietpreis pro m² sehr wohl Abschläge für die Beschaffenheit der Wohnung (Standard), Dachschräge, Galerien, usw. zu berücksichtigen seien.

Was die fremdvermietete Wohnung 2 anlange, habe Frau Dr. Sch. grundsätzlich die Möglichkeit, 52 m² des Dachbodens zu nutzen. Wenn sie von dieser Möglichkeit nur eingeschränkt Gebrauch mache, könne man die objektive Möglichkeit nicht außer Acht lassen. Ebenso sei anzuführen, dass in dieser Wohnung die Einrichtung der Küche einen höheren Standard als üblich aufweise. Diese Umstände (Standard, Möglichkeit der Mitbenutzung des Dachbodens) würden den Ansatz der 52 m² Dachboden zur Hälfte rechtfertigen, sodass sich für die Wohnung 2 eine benutzbare Fläche von insgesamt 56,33 m² ergäbe.

Die an den Sohn J. vermietete Wohnung 3 habe 56,74 m², wobei allerdings für die nicht bewohn- und begehbar Dachschräge ca. 10 m² abzuziehen seien, weshalb die Wohnfläche nur rd. 47 m² betrage.

Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen ergäbe sich daher bei Gegenüberstellung der m² und der dazugehörigen Quadratmeterpreise folgendes Bild:

Wohnung 1 –C.	40,38 m ²	S 67,55
Wohnung 2 – Dr. Sch.	56,33 m ²	S 56,82
Wohnung 3 – J.	46,74 m ²	S 57,78

Über die Berufung wurde erwogen:

Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass **Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen** – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - für den Bereich des Steuerrechts nur dann **anerkannt** werden, wenn sie

- **nach außen ausreichend zu Ausdruck kommen (Publizität),**
- einen **eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt** aufweisen, und
- unter **Familienfremden** unter den **gleichen Bedingungen** abgeschlossen worden wären (sog. *Fremdvergleich*, vgl. zB VwGH 12.9.1996, 94/15/0019).

Im gegenständlichen Fall scheitert nun die steuerliche Anerkennung der Mietverträge mit den Söhnen allein daran, dass – wie bereits die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht ausgeführt hat - die *Höhe der vereinbarten Mieten* nicht einmal annähernd einem *Fremdvergleich* standhält.

Als Vergleichsmaßstab kann dabei jener Mietzins herangezogen werden, der mit der Fremdmieterin vereinbart worden ist.

Diese fremde Mieterin bezahlt nun für 30,33 m² S 3.181,82 im Monat, was einer Miete von über S 100,00 pro m² entspricht. Der Umstand, dass die Mieterin einen Teil des Dachbodens mitbenutzen kann, kann nicht dazu führen, diesen *Teil des Dachbodens* einfach in die Berechnung des Mietzinses einzubeziehen, noch dazu in Anbetracht der - unwidersprochen gebliebenen - Tatsache, dass dasselbe Argument (Möglichkeit der anteiligen Mitbenutzung des 200 m² großen Dachbodens) auch auf die (Mieten der) beiden Söhne zutreffen würde.

Allenfalls könnte der Umstand, dass – wie in der Berufung argumentiert wird - die Wohnungen der beiden Söhne in den Streitjahren 1999 und 2000 noch nicht *restlos* bewohnbar bzw. nur eingeschränkt nutzbar gewesen sind, eine im Vergleich zur Fremdvermietung niedrigeren Gesamtmiete (Mietzins + Betriebs- und Heizkosten) rechtfertigen. Diesem Umstand wird jedoch dadurch in ausreichendem Umfang Rechnung

getragen, als den Söhnen keine Betriebs- und Heizkosten verrechnet worden sind, weshalb für den *Fremdvergleich* wiederum die vereinbarten Mietzinse (lt. Bp.-Bericht) als Vergleichsmaßstab herangezogen werden können.

Hinsichtlich der Ermittlung der Quadratmeteranzahl und der daraus abzuleitenden Miethöhe pro m² vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die "Galerie" in Wohnung 1 bloß mangels "Schlafstellen" keineswegs zur *Gänze* bei Ermittlung der *benutzbaren* Wohnfläche auszuscheiden ist, sondern allenfalls wegen der "eingeschränkten" Nutzungsmöglichkeit ein Abschlag vom ortsüblichen m²-Preises vorzunehmen ist:

Ausgehend von der fremdüblichen Miete von rd. S 100,00, ergäbe sich für die Wohnung 1 *ohne* Galerie (40,38 m²) eine Miete von S 4.038,00 pro Monat. Wenn nun für die Galerie (27,32 m²) sogar ein Abschlag von 50 % vorgenommen wird (S 2.732,00 x 50 % = S 1.366,00), ergibt sich für die Wohnung *mit* Galerie eine *fremdübliche* Miete von *insgesamt* S 5.394,00 (S 4.028,00 + Galerie S 1.366,00) pro Monat; dem steht jedoch ein – weit niedrigerer – vereinbarter Mietzins von lediglich S 2.727,27 gegenüber.

Was schließlich die an den Sohn J. vermietete Wohnung 3 anlangt, ist auch das Finanzamt – gleich der Bw. im Vorlageantrag – bei seiner Berechnung von einer Wohnfläche von rd. 47 m² und einem m²-Mietzins von S 57,78 ausgegangen. Die sich daraus ergebende Monatsmiete von S 2.727,27 liegt jedoch ebenfalls erheblich unter dem für diese Wohnung *fremdüblichen* Mietzins von rd. S 4.700,00 (47 m² x S 100,00 pro m²).

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass sich diese eklatanten Unterschiede in der Mietzinsgestaltung auch nicht durch einen "höheren Standard" der Küche der fremdvermieteten Wohnung rechtfertigen lassen.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage konnte daher dem Berufungsbegehren, die Mietverhältnisse mit den beiden Söhnen steuerrechtlich in Ansatz zu bringen, mangels *Fremdüblichkeit* der vereinbarten Mietzinse nicht gefolgt werden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 13. Oktober 2003