



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des TH und Mitbes., W, vertreten durch Stb, vom 2. September 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 17. Juni 2002 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Hausgemeinschaft (Bw.) besteht aus den Miteigentümern HT (HT) und Dr. TF (TF), denen je zur Hälfte eine Liegenschaft mit einem Mietwohnhaus in Wien gehört.

Die den genannten Miteigentümern gehörende Liegenschaft besteht aus insgesamt 9 Wohnungen, die alle – mit Ausnahme der Wohnung Top 2 (Hausmeisterwohnung) – vermietet werden.

Im Jahre 2002 wurde die Bw. einer den Zeitraum 1996 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, welche zu folgenden, die einzelnen Wohnungen betreffenden Feststellungen führte (vgl. Tz 15 Bp-Bericht):

Top 1 (49,39m²) Souterrain:

Ein Teil der Räume wurde von TF saniert und als Fitnessraum und Sauna adaptiert und auch von ihm selbst genutzt. Seit Jänner 1997 bezahlt TF für diese Räume eine monatliche Nettomiete iHv ATS 301,28. Schriftliche Vereinbarungen mit der Hausgemeinschaft darüber gibt es keine.

Im anderen Teil wohnt gelegentlich der Sohn von HT, ohne dafür Miete an die Hausgemeinschaft zu leisten.

Top2 (49,39 m²):

Laut TF handelt es sich bei diesem Top um die Hausmeisterräume im Souterrain

Top 3 (64 m²):

Diese Wohnung wurde vor mehr als 15 Jahren von der Hausgemeinschaft auf Grund ihres ursprünglich desolaten Zustandes generalsaniert, weiters wurden im Anschluss daran Küche und Bad eingebaut, wodurch die Wohnung von der ursprünglichen Mietzinskategorie C durch die Sanierungen und Adaptierungen der Mietzinskategorie A zuzuordnen ist. Top 3 ist als einzige Wohnung im ganzen Haus an den Hauseigentümern fremde Personen zu einer monatlichen Miete iHv ATS 7.000,-- bis 5.900,-- vermietet. Dieser Mietpreis wurde von TF auf Grund eines Gutachtens der MA 40 festgelegt.

Top 4 (92m²) und Top 6 (92 m²):

Top 4 wurde im Jahr 1996 vom Mieter Dr. AR (AR), Schwiegersohn von TF, saniert (Heizung, Elektroinstallationen) und neu adaptiert. AR leistet für diese Räumlichkeiten eine monatliche Nettomiete iHv ATS 1.057,98.

Top 6 wurde im Jahr 1988 von der Mieterin Mag. ER (ER), Tochter von TF, auf Grund des ursprünglich desolaten Zustandes generalsaniert und adaptiert. Die Mieterin leistet für diese Räumlichkeiten eine monatliche Nettomiete iHv ATS 1.057,98.

Weiters wurden Top 4 und Top 6 durch eine Innentreppe verbunden (Maisonette der Familie R), wodurch eine neue Wohneinheit und somit ein neuer Vermietungsgegenstand entstanden ist, der auf Grund seines sanierten Zustandes anstatt der ursprünglichen Mietzinskategorie C nunmehr der Mietzinskategorie A zuzuordnen ist.

Die niedrigen Mietzinse wurden von der Hausgemeinschaft trotz Kategorieänderung der Wohnungen weder angehoben, noch wurde ein schriftlicher Mietvertrag über das neue Mietobjekt (Maisonette) errichtet. TF begründete diesen Umstand damit, dass seine Kinder die Sanierungen selbst übernommen haben. Auch darüber gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen, wie z.B. über eine Behandlung der Investitionen als Mietzinsvorauszahlung oder über eine Ablöse der Investitionen seitens der Hausgemeinschaft bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Mietverhältnis.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde klargestellt, dass sich in der Wohnung Top 6 vor Eintritt von ER in das Mietverhältnis bereits ein Badezimmer befunden hat. Obwohl ein neuer Mietvertrag zwischen der Hausgemeinschaft und ER errichtet wurde, ist der Mietzins nicht erhöht, sondern in derselben Höhe belassen worden wie vor mehr als 20 Jahren mit der ehemaligen Mieterin.

Top 5 (92 m²) und Top 7 (92 m²):

Die Räumlichkeiten von Top 5 werden von HT als Lager genutzt, während Top 7 als Privatwohnung von HT dient. HT bezahlt dafür eine monatliche Nettomiete von ATS 1.057,98.

Schriftlichen Mietvertrag dafür gibt es keinen.

Top 8 (92 m²) und Top 9 (73 m²):

Top 8 wurde im Jahr 1967 vom Ehepaar F in Stand gesetzt und ist seitdem der Mietzinskategorie A zuzuordnen. Als Mieter bezahlt TF ohne schriftlichen Mietvertrag eine monatliche Nettomiete iHv ATS 1.057,98.

Die Räume von Top 9 befinden sich im Dachgeschoß des Hauses, wobei das Dach in den Jahren 1983/84 ausgebaut wurde. Im Jahr 1997 wurde das Dach verlängert und im Anschluss daran ein Glasbau errichtet. Die Räume im Dachgeschoß sind ebenfalls der Mietzinskategorie

A zuzuordnen. Die Mieterin Dipl.Ing. IF (IF), Gattin von TF, bezahlt für diese Räume laut schriftlichem Mietvertrag eine monatliche Nettomiete iHv ATS 656,--.

Weiters wurden Top 8 und Top 9 durch eine Innentreppe verbunden (Maisonette des Ehepaars F), wodurch eine neue Wohneinheit und somit ein neuer Vermietungsgegenstand entstanden ist, der auf Grund seines sehr guten Zustandes der Mietzinskategorie A zuzuordnen ist.

Die niedrigen Mietzinse wurden von der Hausgemeinschaft trotz hoher Kategorie der Wohnungen weder angehoben, noch wurde ein schriftlicher Mietvertrag über das neue Mietobjekt (Maisonette) errichtet. TF begründete diesen Umstand damit, dass seine Frau und er selbst die Sanierungen und den Dachausbau samt Glasanbau übernommen haben. Auch darüber gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen mit der Hausgemeinschaft, wie z.B. über eine Absprache/Genehmigung über die Instandsetzungen, über eine Behandlung der Investitionen als Mietzinsvorauszahlung oder über eine Ablöse der Investitionen seitens der Hausgemeinschaft bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Mietverhältnis.

Abschließend wurde festgehalten, dass beide Miteigentümer samt Familienangehörigen in der in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft wohnen. Lediglich eine Wohnung (Top 3) ist fremdvermiert.

In ihrer rechtlichen Würdigung gelangte die Prüferin zu der Auffassung, dass der extrem niedrige Mietzins für die einzelnen Tops der Miteigentümer und deren Familienangehörigen für die Nutzung der Wohnungen der Mietzinskategorie A (sehr guter Zustand der Tops und ebensolche Lage) auch im Vergleich zur Miete betreffend Top 3 keinerlei Fremdvergleich standhält. Die behaupteten Mietverhältnisse zwischen den Hauseigentümern und deren Familienangehörigen und der Hausgemeinschaft werden in diesem Fall nicht so behandelt, als ob der Hausgemeinschaft mehrere von den Miteigentümern und deren Angehörigen verschiedene Personen gegenüberstehen. Es wurden im geprüften Fall weder ein schriftlicher Mietvertrag mit dem Hälfteigentümer HT noch mit den anderen Hausbewohnern über die neu errichteten Mietobjekte (Maisonetten) errichtet noch irgendwelche schriftlichen Vereinbarungen mit den Bewohnern (Angehörigen) getroffen, wie die Abrechnungsmodalitäten mit der Hausgemeinschaft betreffend der einzelnen Investitionen seitens der Mieter zukünftig zu behandeln seien.

Weiters sind sämtliche Mieten mit Ausnahme von Top 3 der Höhe nach einer Wohnung der Kategorie A oder auch B laut MRG nicht im Entferntesten angemessen.

Zusammenfassend gelangte die Prüferin zu der Auffassung, dass bei der gg. Liegenschaft eine Eigennutzung durch die Miteigentümer und deren Familienangehörige im überwiegenden Ausmaß vorliegt, wobei nicht die Vermietungsabsicht, sondern die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses im Vordergrund stete. Es liegt daher eine bloße Gebrauchsregelung und kein fremdübliches Mietverhältnis vor. Daher sind die Mietverhältnisse zwischen Hausgemeinschaft und Hauseigentümern bzw. deren Angehörigen steuerrechtlich irrelevant und der Einkunftsquellencharakter geht verloren, da laut Rechtsprechung des VwGH der Einkunftsquellencharakter nur bei einem angemessenen Mietzins erhalten bleibt.

Als steuerliche Konsequenz wurden ab dem Jahr 1996 sowohl die Mieteinnahmen als auch die Werbungskosten betreffend der Tops 1,4,5,6,7,8 und 9 aus der Überschussrechnung ausgeschieden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden ausschließlich aus den Einnahmen bzw. Werbungskosten (Betriebskostenschlüssel 10,7%) betreffend Wohnung Top 3 errechnet. Dementsprechend wurden die erklärten Umsätze berichtigt und die in den Jahren 1996 bis 2000 geltend gemachten Vorsteuern betreffend der Tops 1,2,4,5,6,7,8 und 9 ausgeschieden. Die Vorsteuern betreffend der Wohnung Top 3 wurden analog zum Betriebskostenschlüssel iHv 10,72% vom Gesamtbetrag anerkannt.

In der Folge erließ das Finanzamt im gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren neue Umsatzsteuerbescheide sowie Bescheide betreffend Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2000, die den Prüfungsfeststellungen folgten.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass TF bereits seit dem Jahr 1967 Mieter im gg. Objekt gewesen sei. 1983 habe er den Miteigentumsanteil vom Bruder des HT erworben.

Die ursprünglich leer stehenden Wohnungen hätten sich in einem derart schlechten Zustand befunden, dass eine Vermietung nicht möglich gewesen sei. Eine der Wohnungen (Top 3) sei vor mehr als 15 Jahren von der Hausgemeinschaft generalsaniert worden, wodurch die Mietzinskategorie von C auf A angehoben hätte werden können. Diese Wohnung sei anschließend zu einem der neuen Ausstattung entsprechenden Mietzins vermietet worden, wobei jedoch letztlich der Mietzins über Anordnung der Schlichtungsstelle wieder reduziert werden habe müssen.

Aus diesem Grunde seien die Miteigentümer zu der Erkenntnis gelangt, dass weitere Investitionen uninteressant bzw. finanziell nicht möglich seien und hätten sich dafür entschieden, potenziellen Mietern das Recht einzuräumen, die notwendigen Investitionen selbst und auf eigene Kosten zu tätigen. Damit sei zwar ein geringer Mietzins in Kauf genommen worden, dafür bestehe aber die Aussicht, wertgesteigerte Wohnungen zurück zu bekommen.

Weiters wurde ausgeführt, dass die bestehende Miteigentümergegemeinschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestehe. Die Gesellschaft als solche vermiete an die Mieter. Nach Ansicht der Bw. könnten daher die Bestimmungen über Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht zur Anwendung kommen, weil TF und HT in keinem solchen Verwandtschaftsverhältnis zueinander stünden, wie es in § 25 BAO definiert sei. Da TF und HT jeweils einen Anteil von 50% an der gg. Liegenschaft besäßen, könne die Vermietung der im Miteigentum stehenden Wohnungen nur durch beide Miteigentümer gemeinsam erfolgen. Sämtliche Vertragsabschlüsse würden auch immer mit der Hausgemeinschaft erfolgen. Alle Mieter seien daher zur GesbR fremd. Die Vertragspartner, die miteinander kontrahieren, seien miteinander nicht verwandt. Es lägen daher keine Verträge zwischen nahen Angehörigen vor.

Selbst wenn es sich hier um einen Bestandsvertrag zwischen nahen Angehörigen handeln sollte, lägen die Voraussetzungen zur Anerkennung auf Grund ihrer Fremdüblichkeit vor.

Die Mietverträge würden nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, sei es durch vorhandene schriftliche Mietverträge oder durch eine langdauernde, allgemeine und gleichmäßige Übung.

Es seien schriftliche Verträge mit den üblichen Angaben über Bestandgegenstand, Laufzeit des Vertrages und Höhe des Bestandzinses mit EF (seit 1.4.1988), IF (seit 1.8.1984), MW (seit 1.4.2001) und AR (seit 1.8.1996) abgeschlossen.

Mit HT und TF würden mündlich abgeschlossene Mietverträge bestehen. Das Fehlen der Schriftform alleine könnte jedoch einer Anerkennung nicht entgegenstehen, wenn ein Mietvertrag in einer zweifelsausschließenden Weise nach außen zum Ausdruck komme (VwGH 18.1.1983, 82/14/92, 97). Bei diesen beiden Parteien seien außerdem hinreichend Indizien für die Erkennbarkeit von Mietverträgen nach außen, auch ohne schriftliche Beurkundung, vorhanden:

- a) Die Mieten würden in der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung angeführt
- b) Nachweislich erfolge die Einzahlung der angeführten Hauptmietzinse auf das Konto der Hausverwaltung. Auch eine Kaution sei eingezahlt worden.
- c) Mit TF habe es nie einen schriftlichen Mietvertrag gegeben, auch nicht zu der Zeit, als er nur Mieter gewesen sei. Selbst sein Vormieter habe keinen schriftlichen Mietvertrag besessen, so dass der mündliche Abschluss eines Mietvertrages in diesem Haus als üblich anzusehen sei
- d) Bezuglich der Ernsthaftigkeit und dem klaren Inhalt sei anzumerken, dass die Bestandsachen, der Mietzins und auch die Zinskategorie hinreichend umschrieben seien und eine genaue Abrechnung der Quadratmeterfläche erfolge.

Überdies seien die Mietverträge zum Teil zwischen dem 1.1.1982 und dem 28.2.1994 abgeschlossen worden. Zu diesem Zeitpunkt seien die vier verschiedenen Zinskategorien maßgebend für die Höhe der Miete gewesen. Diese gesetzlich festgelegten Obergrenzen würden den Zins bestimmen. Darüber hinaus gegangene Vereinbarungen seien unwirksam gewesen. Diese Zinshöhe habe danach auch weiterhin die Höhe des Mietzinses beim ursprünglich schlechten Zustand der Wohnungen bestimmt.

Weiters sei gem. § 1096 ABGB der Bestandgeber verpflichtet, die Bestandsache auf eigene Rechnung in einem brauchbaren Zustand zu übergeben. Wenn das Bestandstück bei der Übergabe in einem derart schlechten Zustand sei, dass es zu dem bedungenen Gebrauch nicht tauge, so sei der Bestandnehmer für die Dauer und in dem Maß von der Entrichtung des Zinses befreit. Wenn auch § 1096 ABGB nachgiebiges Recht darstelle, so entspreche es der wirtschaftlichen Erfahrung, dass für eine Bestandsache, die der Bestandgeber nicht instandgesetzt hat, sondern den erst der Bestandnehmer instandsetzen muss, weniger Bestandzins zu bezahlen sei, als für ein bereits instandgesetztes Bestandstück.

Auch eine Nichtverrechnung von Adoptionsarbeiten mit der Miete könnte fremdüblich sein, um eine Versteuerung nicht vereinnahmter Beträge (in Höhe der Adoptionsarbeiten) zu

verhindern (vgl. VwGH 87/14/0036). Dabei schade es nicht, wenn die Wohnungen unter diesen Konditionen an nahe Angehörige vermietet werden, da es darauf ankomme, ob der Vermieter unter den gleichen Bedingungen auch an einen Fremden vermietet hätte, was im vorliegenden Fall zuträfe.

Der ursprüngliche Zustand der Wohnungen sei an Hand der bestehenden, noch nicht renovierten Wohnung durch einen Sachverständigen auf dem Gebiet des Immobilienwesens begutachtet worden. Dieser sei zu dem Schluss gekommen, dass die Wohnungen in einem derartig schlechten Zustand nicht frei verwertbar seien bzw. bestenfalls zu extrem schlechten Konditionen.

Der Ansicht des Finanzamtes, wonach durch die Verbindung zweier Tops durch eine Innentreppe ein neuer Mietgegenstand entstehe, für welchen ein neuer schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen werden müsse, wurde entgegengehalten, dass für die beiden Einzelwohnungen bereits vorher Mietverträge bestanden hätten und es nicht notwendig sei, durch den Einbau einer Innentreppe einen neuen Mietvertrag abzuschließen, da sich an den Mietgegenständen nichts geändert habe.

Bezüglich des Schicksals der Investitionen in die Wohnungen in Form der Selbstsanierung durch die Mieter wurde ausgeführt, dass hinsichtlich des Gebäudes die Bestimmungen des MRG anzuwenden seien. Das rechtliche Schicksal der von den Mieter vorgenommenen nützlichen Verbesserungen der Wohnungen (Anhebung der Kategorie C auf A) richte sich nach den Bestimmungen über die Investitionsablöse gem. § 10 MRG. Nach § 10 MRG habe der Hauptmieter, der Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung gemacht hat, die über seine Mietdauer hinaus wirksam und von Nutzen sind, einen Anspruch auf Ersatz bei Beendigung des Mietverhältnisses. Da es eine explizite Regelung im MRG gebe, bedürfe es keiner eigenständigen Vereinbarung darüber. Auch die Regelungen über die Instandhaltungspflichten würden sich aus dem § 8 MRG ergeben, so dass diesbezüglich keine weiteren Vereinbarungen getroffen werden müssten.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führt die Betriebsprüfung unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.6.1994, 92/15/0221, aus, dass der Begriff der "nahen Angehörigen" wesentlich weiter zu fassen und auch auf den zu beurteilenden Sachverhalt anzuwenden sei. Umso mehr, als der weitaus überwiegende Teil (ca. 90%) der Nutzfläche durch die Eigentümer und deren Familienangehörige zu Wohnzwecken genutzt werde.

Zur Fremdüblichkeit der Verträge und der Mietverhältnisse wurde von der Betriebsprüfung folgende Berechnung, bezogen auf den verrechneten Quadratmeterpreis, dargestellt:

| Wohnung | Mieter | Verhältnis zu den | m ² | Miete | Preis/m ² |
|---------|--------|-------------------|----------------|-------|----------------------|
|---------|--------|-------------------|----------------|-------|----------------------|

| | | Hauseigentümern | | monatl. | |
|-------|---------------------------------|----------------------------------|-------|--|-----------------------------------|
| Top 1 | TF bis 12/1996 HT ab 01/1997 | Hälfteeigentümer | 49,39 | 301,28 | 6,10 |
| Top 2 | Hausmeister | | 49,39 | | |
| Top 3 | IE SA StA HH | fremd fremd fremd fremd | 64 | 7.000,-- 5.550,-- 5.360,-- 5.900,-- | 109,38 86,72 83,75 92,19 |
| Top 4 | AR | Schwiegersohn von TF | 92 | 1.057,98 | 11,50 |
| Top 5 | HT | Hälfteeigentümer | 92 | 1.057,98 | 11,50 |
| Top 6 | ER | Tochter von TF | 92 | 1.057,98 | 11,50 |
| Top 7 | HT | Hälfteeigentümer | 92 | 1.057,98 | 11,50 |
| Top 8 | TF | Hälfteeigentümer | 92 | 1.044,90 | 11,36 |
| Top 9 | IF | Gattin von TF | 73 | 656,-- | 8,99 |

Diese Tabelle zeige deutlich, dass lediglich eine Wohnung wirklich an Fremde vermietet werde. Dazu komme noch, dass das Kellergeschoß (welches in dieser Berechnung und auch in den vorgelegten Zinslisten nicht aufscheint) von den Miteigentümern für private Zwecke genutzt werde (TF: Fitnessraum, HT: Räume für Sohn). Für diese Nutzung gebe es keinerlei schriftliche Vereinbarung oder verrechnetes Entgelt. Die Räumlichkeiten würden von den Eigentümern und deren Familienangehörigen umgestaltet, ohne dass es dafür entsprechende fremdübliche Vereinbarungen gibt.

Es sei klar zu erkennen, dass die Eigentümer der Liegenschaft niemals die Absicht gehabt hätten, verbindliche Mietverträge untereinander abzuschließen, welche sie in der freien Gestaltung ihrer Liegenschaftsnutzung einschränken. Die Eigentümer seien darauf bedacht, eine ihren Anteilen entsprechende Nutzungsregelung vorzunehmen, verbindliche Mietverhältnisse lägen jedoch nicht vor (vgl. VwGH 11.12.1996, 95/13/0227).

Den Ausführungen betreffend Mieterinvestitionen wurde seitens der Betriebsprüfung entgegengehalten, dass es für die von der Tochter und vom Schwiegersohn des TF getätigten Investitionen weder eine konkrete Vereinbarung noch eine Darstellung der tatsächlich angefallenen Kosten und durchgeführten Arbeiten gebe. Auch für die Zusammenlegung der von der Familie F genutzten Wohnungen (Verbindungstreppen) gebe es keine fremdüblichen, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Verträge. Es widerspreche den

Erfahrungen des täglichen Lebens, dass wesentliche Mieterinvestitionen ohne schriftliche Vereinbarung mit dem Vermieter getätigt werden. Dazu komme noch, dass auch in diesem Fall die erschwerten Beweiskriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzusetzen seien. Gegebenenfalls wäre zu überlegen, ob in diesen Investitionen eine Mietvorauszahlung zu sehen sei. Nimmt der Vermieter einen geringen Mietzins in Kauf, weil dafür die Aussicht besteht, eine wertgesteigerte Wohnung zurückzubekommen, so sei darin nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Mietvorauszahlung zu sehen, vorausgesetzt, dass insgesamt ein steuerlich relevanter Sachverhalt vorliegt.

In einer zur Stellungnahme der Betriebsprüfung abgegebenen Gegenäußerung der Bw. wurde den Ausführungen, wonach der Judikatur des VwGH zufolge der Begriff der nahen Angehörigen auch auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden sei, entgegengehalten, dass nach dem angesprochenen Erkenntnis vom 30.6.1994, Zl. 95/15/0221, tatsächlich sämtliche Gesellschafter nahe Angehörige der Gesellschaft waren. Hingegen stehe im vorliegenden Fall die Liegenschaft im Miteigentum von TF und HT, so dass Angehörige zur Mitunternehmerschaft nur solche Personen seien, die zu **beiden** Miteigentümern Angehörige sind. Dies treffe auf keinen der Mieter zu, zur Miteigentumsgemeinschaft selbst seien alle Mieter fremd.

Der Miteigentümer HT hätte ja kein Interesse, einen überwiegend großen Teil des Bestandobjektes an ihn fremde Personen freiwillig zu einem geringen Mietentgelt zu vermieten, nur weil diese Angehörige des zweiten Miteigentümers sind. Im Vordergrund der Vereinigung zwischen den beiden Parteien stehe aus diesem Grund der Erwerbszweck.

Zur Prüfungsfeststellung, wonach der monatliche Mietzins der Wohnung Top 3 ATS 5.900,-- betrage, wurde ausgeführt, dass auf Grund eines vom Mieter angestrengten Schlichtungsverfahrens die monatliche Miete inkl. USt und Betriebskosten auf ATS 4.385,28 herabgesetzt worden sei. Unter Berücksichtigung von monatlichen Betriebskosten iHv ca. ATS 1.200,-- ergebe dies eine monatliche Nettomiete von ca. ATS 2.895,-- (45,-- pro m²).

Durch die Sanierung und Versetzung in den Zustand der Kategorie A könne demnach pro m² lediglich eine Steigerung des Mietzinses gegenüber der Kategorie D bzw. C von ATS 25,-- bis 30,-- pro m² erzielt werden. Daraus sei eindeutig zu erkennen, dass weitere Investitionen in das Bestandobjekt durch die Bw. nicht zweckmäßig waren.

Zur Wohnung Top 6 wurde ergänzend vorgebracht, dass ER in das Mietverhältnis der Vormieter eingetreten sei und daher nach den Bestimmungen des MRG keine Erhöhung des Bestandzinses möglich sei. Der Umstand, dass auch die Vormieter keine höheren Mieten bezahlt hätten, unterstreiche die Fremdüblichkeit der verrechneten Mieten.

Weiters sei lediglich aus dem Vorhandensein eines Badezimmers nicht auf die Ausstattung einer Wohnung nach Kategorie A zu schließen. Vielmehr müsse nach § 15a MRG selbst bei Kategorie B eine "dem zeitgemäßen Standard entsprechende Badegelegenheit" bestehen. Auf Grund der ursprünglichen Ausstattung diese Badezimmers wäre zum Zeitpunkt des Eintritts in das Mietverhältnis maximal Ausstattungskategorie C vorgelegen.

Hinsichtlich der in den Wohnungen Top 8 und 9 durchgeführten Mieterinvestitionen wurde darauf hingewiesen, dass eine separate schriftliche Vereinbarung über das Schicksal von Mieterinvestitionen weder notwendig noch zweckmäßig sei, da das MRG zwingende (und damit durch Parteiwillen nicht abänderbare) Bestimmungen zur Behandlung von Mieterinvestitionen enthalte.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Wohnungen Top 8 und Top 9 wurde entgegengehalten, dass die Ausstattungskategorie A zum Zeitpunkt der Vermietung der Bestandobjekte nicht vorgelegen sei, sondern erst durch die Mieter durch Eigeninvestition hergestellt worden sei. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietverhältnisses hätte die Wohnung der Kategorie C in schlechtem Zustand (Durchfeuchtung des Mauerwerks, überaltete Installationen) entsprochen, was auch den niedrigen Mietzins begründe.

Der Mietzins für die einzelnen Tops der Mieter für die Nutzung der Wohnungen der Mietzinskategorie C halte daher auch im Vergleich zur Miete betreffend Top 3 (Ausstattungskategorie aber reduziert durch die Schlichtungsstelle auf etwa ATS 45,-- pro m²) einem Fremdvergleich stand. Der Kategoriezins für Ausstattung C betrage lt. MRG ATS 16,40 pro m².

Durch den Einbau einer Verbindungstreppe sei kein neuer Mietgegenstand entstanden. Vielmehr sei bei Beendigung des Mietverhältnisses der Mietgegenstand nach den Bestimmungen des MRG wieder in seinen ursprünglichen Zustand zurückzuversetzen.

Die Ausstattung der Wohnung Top 5 sei seit Anmietung 1988 unverändert und daher für den ursprünglichen Zustand der anderen Wohnungen im Bestandsobjekt repräsentativ. Diese Wohnung sei im Jänner 2003 durch die MA 40 in die Ausstattungskategorie C eingeordnet worden, wobei diese Einordnung gleichlautend auf den ursprünglichen Zustand der anderen Wohnungen zum Zeitpunkt der Begründung der Mietverhältnisse umzulegen sei.

Da für die Bemessung des Mietzinses der Zustand zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietverhältnisses und nicht der Zustand nach getätigten Mieterinvestitionen ausschlaggebend sei, seien sämtliche Mieten der Höhe nach einer Wohnung der Kategorie C laut MRG angemessen.

Das in der Stellungnahme der Betriebsprüfung mit 92m² angegebene Wohnungsausmaß betrage inkl. Balkon tatsächlich nur 86m². Da die durch die Mieter verlasten Balkone nach der Bestimmung des § 17 Abs. 2 MRG nicht zum Wohnungsausmaß zählen würden, sei beim angemessenen Kategoriemietzins ebenfalls nur auf 80m² abzustellen.

Die Nutzung der Gemeinschaftsanlagen (Hof) stehe allen Mietern des Bestandsobjektes offen.

Zu den Ausführungen betreffend fehlende schriftliche Vereinbarungen wurde vorgebracht, dass auch für die Tops 3,4,6 und 9 Mietverträge vorlägen (Eintritt in das Mietverhältnis der Vormieter). Seitdem TF Miteigentümer wurde, seien ausnahmslos die gleichen schriftlichen Mietverträge unter Berücksichtigung des jeweiligen Kategoriemietzinses mit allen Mietern abgeschlossen worden.

Es liege keine bloße Benützungsregelung vor, sondern ein Bestandverhältnis zwischen der Miteigentümergemeinschaft und den Miteigentümern, so dass auch ein Einkunftstatbestand iSd EStG und eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Betriebsprüfung – wegen Privatnutzung – ausgeschiedenen Liegenschaftsteile ertrags- und umsatzsteuerlich eine Einkunftsquelle darstellen bzw. zum Unternehmensbereich der Bw. gehören.

Festzuhalten ist, dass sämtliche der ausgeschiedenen Wohnungen von der Hausgemeinschaft entweder an einen der beiden Miteigentümer oder an Angehörige eines Miteigentümers vermietet bzw. zur Verfügung gestellt werden.

Aktenkundig sind folgende Mietverträge:

- Mietvertrag vom 30. Juli 1984, abgeschlossen zwischen HT und TF als Hauseigentümer einerseits und IF als Mieterin andererseits betreffend das Dachgeschoß (Top 9) des gg. Bestandsobjektes. Beginn des Mietverhältnisses: 1.8.1984, monatlicher Mietzins: ATS 5,50 pro m²- zuzügl. BK bzw. der nach den Bestimmungen des MRG betreffend den Hauptmietzins der Kat. D festgesetzte Quadratmeterpreis. Sonstiges: "*Mit Rücksicht auf die durch den teilweisen Ausbau des Dachbodens erzielte Wertsteigerung der Liegenschaft verzichten die Vermieter für die Dauer von 10 Jahren auf die Bezahlung des Hauptmietzinses, sodass der Mieterin nur die monatlichen anteiligen Betriebskosten in Rechnung gestellt werden.*"
- Mietvertrag vom 27. April 1988, abgeschlossen zwischen HT und TF als Hauseigentümer einerseits und EF als Mieterin andererseits betreffend die Wohnung Top 5. Beginn des Mietverhältnisses: 1.4.1988, monatlicher Mietzins: ATS 1.535,--.

- Mietvertrag vom 10. Juni 1993, abgeschlossen zwischen HT und TF als Hauseigentümer einerseits und IF als Mieterin andererseits betreffend die Wohnung Top 8. Beginn des Mietverhältnisses: 1.7.1993, monatlicher Mietzins: 1.361,10 zuzügl. BK.
- Mietvertrag vom 9. Mai 1996, abgeschlossen zwischen HT und TF als Hauseigentümer einerseits und AR und ER als Mieter andererseits betreffend die Wohnung Top 4. Beginn des Mietverhältnisses: 1.6.1996, monatlicher Mietzins: 1.531,-- zuzügl. BK.
- Mietvertrag vom 13. Mai 1996, abgeschlossen zwischen HT und TF als Hauseigentümer einerseits und SA als Mieter andererseits betreffend die Wohnung Top 3. Beginn des Mietverhältnisses: 14.6.1996, Dauer des Mietverhältnisses: 3 Jahre, monatlicher Mietzins: 7.800,-- inkl. BK
- Mietvertrag vom 23. April 1998, abgeschlossen zwischen HT und TF als Hauseigentümer einerseits und StA als Mieterin andererseits betreffend die Wohnung Top 3. Beginn des Mietverhältnisses: 1.6.1998, Dauer des Mietverhältnisses: 4 Jahre, monatlicher Mietzins: 7.700,-- inkl. BK
- Mietvertrag vom 23. Mai 2002, abgeschlossen zwischen HT und TF als Hauseigentümer einerseits und AR als Mieter andererseits betreffend die Wohnung Top 4. Beginn des Mietverhältnisses: 1.8.1996, monatlicher Mietzins (per 1.1.1997): 4.128,08 --

Mit Ausnahme des mit IF hinsichtlich des Dachgeschoßes (Top 9) abgeschlossenen und des mit AR betreffend Top 4 abgeschlossenen Mietvertrages ist allen Verträgen gemeinsam, dass sie jeweils nur von einem der beiden Vermieter (vermutlich von TF) unterfertigt wurden.

Weiters ist festzuhalten, dass mit den einzelnen Miteigentümern keine schriftlichen Mietverträge abgeschlossen wurden

Gem. § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gem § 2 Abs 1 leg.cit. ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zählen zu den Einkünften im Sinne dieser Gesetzesstelle Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insb von Grundstücken, Gebäuden und Gebäudeteilen.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

1. Zu den Mietobjekten Top 1, Top 5, Top 7 und Top 8

Diesen Wohnungen ist gemeinsam, dass sie von den Miteigentümern selbst angemietet werden, wobei Top 1 von TF saniert und als Fitnessraum bzw. Sauna adaptiert wurde, Top 5 dem Miteigentümer HT als Lager und Top 7 (ebenfalls) HT zur Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses dienen. Top 8 (Mieter TF) wurde durch eine Innentreppe mit Top 9 (Mieterin Gattin des TF) verbunden und wird von TF und dessen Gattin bewohnt.

Hinsichtlich dieser Rechtsverhältnisse ist zunächst zu prüfen, ob es sich dabei ihrem Inhalt nach tatsächlich um eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung oder aber um eine bloße Benützungsregelung handelt.

Nach der Aktenlage liegen **keine** zwischen der Hausgemeinschaft und den einzelnen Miteigentümern getroffenen **schriftlichen Vereinbarungen** vor. Nach den Berufungsausführungen wurden (lediglich) mündliche Mietverträge abgeschlossen, wobei sich nach Ansicht der Bw. aus der Zinsliste der Immobilienverwaltung ergebe, dass die Bestandsache, der Mietzins und auch die Zinskategorie hinreichend umschrieben seien.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen, dass selbst zivilrechtlich die Annahme des Abschlusses eines Mietvertrages zwischen Miteigentümern die Ausnahme ist (siehe OGH 7 Ob 527/91 vom 4. April 1991). Steuerlich ist auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein noch engerer Maßstab anzulegen.

Im Erkenntnis vom 11.12.1996, 95/13/0227, legt der VwGH dar, daß im Fall der Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses durch die Miteigentümer im Regelfall kein Mietvertrag, sondern eine bloße Vereinbarung über die Gebrauchsüberlassung anzunehmen ist. Der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung zu begründen. Eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern verwirklicht nicht den Einkunftstatbestand des § 2 Abs 3 Z 6 EStG, weil mit einer solchen Regelung das für diese Einkunftsart essentielle Merkmal der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung nicht erfüllt wird. Auch die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung, auch die Bezeichnung des Entgeltes als Miete und die Eintragung dieser Entgelte in ein Zinsbuch rechtfertigen nicht schon die Annahme eines Bestandvertrages

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen gelangt der UFS zu dem Ergebnis, dass auch im konkreten Fall die mündlich abgeschlossenen Mietverträge in Wahrheit als Benützungsregelung unter Miteigentümern angesehen werden müssen. Der Umstand, dass die angesprochenen Wohnungen (unbefristet) entgeltlich überlassen werden, genügt zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht, da ein solcher Vertragsinhalt auch einer bloßen Gebrauchsregelung unter Miteigentümern, die – wie oben ausgeführt - als Regelfall zu gelten

hat, entspricht. Die Zahlung eines Entgelts (vgl JBI 1979,144), oder die Bezeichnung des Entgelts als "Miete" (MietSlg 32.075) reichen nämlich nicht aus, um die Begründung eines Bestandvertrages über die gemeinsame Liegenschaft unter Miteigentümern annehmen zu können. Ebenso wenig kann die Anführung in den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen oder die Eintragung in die Zinslisten der Immobilienverwaltung bzw. die Hinterlegung einer Kaution dazu führen, dass die von den Miteigentümern genutzten Gebäudeteile als Quelle von Einkünften iSd § 28 EStG anzusehen sind. Abgesehen von den Berufungsausführungen, die – im Nachhinein – versuchen, die für einen steuerlich anzuerkennenden Mietvertrag fehlenden Voraussetzungen darzustellen, sind nach Ansicht des UFS keine objektiven Umstände bzw. Feststellungen erkennbar, die eindeutig zum Ausdruck bringen, dass nach dem Willen der Parteien mit der Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung bezweckt war. Ausgehend von einer solchen Regelung sind Zahlungen eines Miteigentümers an den anderen Miteigentümer, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf das Konto der Hausverwaltung überwiesenen Betrages, ertragsteuerlich nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar (vgl. hiezu Kranich-Siegel-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm 78a zu § 12 UStG 1972, Ruppe, UStG 1994², § 2 Tz 31, samt den dort angeführten Judikaturnachweisen). Schon aus diesen Gründen war daher eine Überprüfung, ob die mit den Miteigentümern mündlich getroffenen Vereinbarungen fremdüblich sind, entbehrlich.

Aber selbst dann, wenn die in Rede stehenden Rechtsverhältnisse zwischen der Hausgemeinschaft und den Miteigentümern nicht als bloße Gebrauchsregelung anzusehen wären, könnte dennoch der Berufung in diesem Punkt aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein. Zwar verliert nach der Rechtsprechung des VwGH ein von einem Miteigentümer für eigene Wohnzwecke genutzter Gebäudeteil dann nicht seinen Charakter als Einkunftsquelle bzw als Bestandteil einer Einkunftsquelle, wenn dieser Gebäudeteil aus der Sicht der anderen Miteigentümer in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften dient, wie jene Gebäudeteile, die an Nichteigentümer vermietet werden (VwGH vom 25. 6. 1980, 1303/78) und damit ein Mietverhältnis zwischen einem Miteigentümer und der Hausgemeinschaft grundsätzlich so behandelt wird, als ob der Hausgemeinschaft eine von den Miteigentümern verschiedene Person gegenübersteht, weshalb daher nach der Judikatur Mietverträge zwischen Miteigentümern und Hausgemeinschaft bei Fremdüblichkeit grundsätzlich anzuerkennen sind.

Andererseits entspricht es aber auch der Judikatur, daß Aufwendungen für die private Wohnung nicht im Wege negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einkommensteuerrechtlich bzw im Wege von abgezogenen Vorsteuern umsatzsteuerrechtlich geltend gemacht werden dürfen (vgl zB VwGH vom 10. 2. 1987, 85/14/0142).

In Ansehung dieser Ausführungen ist davon auszugehen, dass jedenfalls hinsichtlich der von den Miteigentümern für private Zwecke genutzten Gebäudeteile nicht die Vermietungsabsicht, sondern die Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisse im Vordergrund steht. Wirtschaftlich betrachtet ist ein solcher Sachverhalt nämlich durchaus vergleichbar mit der Benutzung einer Wohnung im eigenen Haus durch einen Alleineigentümer.

Gerade das oben zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25.6.1980, Zl. 1303/78, stellt klar, dass für die steuerliche Anerkennung von Mietverträgen zwischen Miteigentümer und Hausgemeinschaft die **Sicht der anderen Miteigentümer** maßgeblich ist, wobei aber im damaligen Beschwerdefall nur einer von mehreren Miteigentümern die Gebäudeteile benutzt hat.

Da jedoch in den Fällen, in denen sämtliche Miteigentümer in der eigenen Liegenschaft wohnen, die an die Hausgemeinschaft bezahlte Miete letztlich im Rahmen der Verteilung des Überschusses an die jeweiligen Miteigentümer wieder zurückfließt, dient nach Ansicht des UFS der vom einzelnen Miteigentümer benutzt Gebäudeteil aus der Sicht der übrigen Miteigentümer eben gerade nicht in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften wie die an die Nichteigentümer vermieteten Gebäudeteile (vgl. Lenneis, Die private Nutzung von Gebäudeteilen durch Allein- bzw. Miteigentümer, FJ 1992, 110).

Dazu kommt, dass aus der Vermietung des gegenständlichen Bestandobjektes in den streitgegenständlichen Jahren ausschließlich Verluste erwirtschaftet wurden. Nach Auffassung von Kohler, RdW 1983, 118, bedeutet der Abzug des Verlustes, der auf die privat genutzte Wohnung der Miteigentümer entfällt, einen eindeutigen Verstoß gegen § 20 Abs. 1 Z 1 EStG.

Im Sinne einer Gleichbehandlung zum Alleineigentümer war somit das Ausscheiden der von den Miteigentümern bewohnten Liegenschaftsteile geradezu geboten, da sonst Kosten der Lebensführung (Aufwendungen für eine Privatwohnung) auf die Allgemeinheit überwälzt worden wären (vgl. Kohler/ Nidetzky, Steuerhandbuch zur Vermietung und Verpachtung, S. 124ff.).

Zu den Mietobjekten Top 4, 6 und 9:

Nach den – unwidersprochenen – Feststellungen der Betriebsprüfung wurde die Wohnung Top 6 im Jahr 1988 von der Mieterin ER, Tochter des TF, generalsaniert, während Top 4 im Jahr 1988 vom Mieter AR, Schwiegersohn des TF, renoviert, wurde. Darüber hinaus wurden Top 4 und Top 6 durch eine Innentreppe miteinander verbunden. Beide Mieter leisten eine monatliche Nettomiete iHv ATS 1.057,98.

Die Mieterin der Räume von Top 9, IF (Gattin von TF), bezahlt für diese Räume laut schriftlichem Mietvertrag eine monatliche Nettomiete iHv ATS 656,--.

Weiters wurden Top 8 und Top 9 durch eine Innentreppe verbunden.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl jüngst etwa E 4. 6. 2003, 97/13/0208).

Nach den Berufungsausführungen sowie den Ausführungen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung liegen im vorliegenden Fall keine Verträge zwischen nahen Angehörigen vor, zumal Angehörige zur Mitunternehmerschaft nur solche Personen seien, die zu **beiden** Miteigentümern Angehörige sind. Dies treffe auf keinen der Mieter zu, vielmehr seien alle Mieter zur Mitunternehmerschaft fremd.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung des VwGH gelten die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen **ein Vertragspartner oder seine Angehörigen** in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (vgl E 24. 9. 2002, 99/14/0006).

Die nach der Judikatur des VwGH auch für Verträge mit juristischen Personen geltenden Grundsätze betreffend Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind nach Auffassung des UFS gleichermaßen auf jene Fälle anwendbar, in denen eine Miteigentümergemeinschaft mit einem Miteigentümer oder dessen Angehörigen Rechtsbeziehungen eingeht, da auch diesfalls eine familienhafte Veranlassung des nach außen vorgegebenen Leistungsaustausches naheliegt.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, daß bei nahen Angehörigen respektive bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig geprüft werden muß, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen setzt dabei - wie bereits ausgeführt - voraus, daß sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Es ist daher zu prüfen, ob die zwischen der Hausgemeinschaft und den Angehörigen des TF getroffenen Vereinbarungen auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Richtig ist, dass hinsichtlich der Wohnungen Top 4, 6 und 9 schriftliche Mietverträge vorliegen, diese jedoch – entgegen dem ausdrücklichen Berufungsvorbringen - jeweils nur von einem der Miteigentümer unterfertigt wurden. Es kann jedoch dahingestellt bleiben, ob es sich dabei überhaupt um zivilrechtlich gültige Verträge handelt, zumal die zivilrechtliche Gültigkeit keine unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist, weil nach § 23 Abs. 3 BAO auch ein wegen Formmangels nichtiges Rechtsgeschäft für die Erhebung von Abgaben von Bedeutung ist, wenn die beteiligten Personen das wirtschaftliche Ergebnis eintreten lassen. Umgekehrt steht die zivilrechtliche Gültigkeit der getroffenen Abmachungen einer abweichenden steuerlichen Beurteilung nicht entgegen (vgl. das Erk des VwGH vom 13. 3. 1997, 95/15/0128, ÖStZB 1998, 156).

Insoweit die Betriebsprüfung die von den Miteigentümern bzw. deren Angehörigen für die Nutzung der jeweiligen Wohnungen bezahlten Mietzinse mit den Mieten der fremdvermieteten Wohnung Top 3 vergleicht, ist auszuführen, dass nach Ansicht des UFS ein derartiger Vergleich nicht zielführend ist. Da sich die Ausstattungskategorie gem. § 15a Abs. 2 MRG nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages richtet und sich die an die Fremdmüter vermietete Wohnung Top 3 nach dem Vorbringen der Bw. im Zeitpunkt der Vermietung im Zustand der Kategorie A nach § 15a MRG befunden hat, während die Ausstattung der Mietobjekte 4 und 6 der Kategorie C und jene der Wohnung Top 9 der Kategorie D entsprach, wäre nach Ansicht des UFS jedenfalls auf den Umstand der zum Zeitpunkt der Vermietung vorgelegenen unterschiedlichen Ausstattungskategorien Bedacht zu nehmen gewesen.

Darüber hinaus ist das Berufungsvorbringen insofern zutreffend, als es der wirtschaftlichen Erfahrung entspricht, dass für einen Bestandgegenstand, den der Bestandgeber nicht instand gesetzt hat, sondern den erst der Bestandnehmer instandsetzen muss, weniger Bestandzins zu bezahlen ist als für ein bereits instandgesetztes Bestandstück.

Es stellt sich daher die Frage, ob die Bw. bei dem gegebenen Zustand der Wohnungen Top 4, 5 und 9 die mit den Angehörigen des Miteigentümers TF vereinbarten Zahlungsbedingungen auch einem Fremden gegenüber in Kauf genommen hätten, wobei es nicht so sehr auf einen Vergleich der einzelnen Zahlungsbedingungen, sondern in erster Linie darauf ankommt, ob die Zahlungsverpflichtung der Angehörigen insgesamt einem Fremdvergleich standhält (vgl. VwGH 87/14/0036).

Hinsichtlich der Wohnung Top 4 ist festzuhalten, dass laut Mietvertrag vom 9. Mai 1996, abgeschlossen mit dem Ehepaar AR und ER als Mieter, das Mietverhältnisses am 1.6.1996 beginnt und ein monatlicher Mietzins iHv ATS 1.531,-- zuzügl. BK begehrt wird und andererseits die (von beiden Miteigentümern unterfertigte) Mietvereinbarung vom 23. Mai 2002 mit Beginn ab 1.8.1996 AR als Mieter der Wohnung Top 4 ausweist und der Mietzins per 1.1.1997 ATS 4.128,08 – (inkl. BK iHv ca. ATS 1.200,--) beträgt.

Hinsichtlich der Wohnung Top 6 (Mieterin ER) gibt es keine schriftliche Vereinbarung. Der aktenkundige, mit ER (vormals EF) abgeschlossene Mietvertrag vom 27.4.1988 betrifft die Wohnung **Top 5**.

Schon allein im Hinblick auf die inhaltlich einander widersprechenden Verträge bzw. den Umstand, dass keiner der vorliegenden Verträge mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt (nach den Feststellungen der Betriebsprüfung ist AR und nicht das Ehepaar R. Mieter der Wohnung Top 4; AR bezahlt aber für diese Räumlichkeiten eine monatl. Nettomiete iHv ATS 1.057,98 und nicht eine solche von 4.128,08 wie im Mietvertrag festgehalten; EF hat die Wohnung **Top 6** im Jahr 1988 generalsaniert, hingegen betrifft der Mietvertrag Top 5) kann jedenfalls keine Rede davon sein, daß diese Vereinbarungen einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.

Dazu kommt, dass im Hinblick auf die getätigten Investitionen der Mieter zwischen Fremden nicht nur Mietobjekt, Miethöhe und Mietdauer betreffende Vereinbarungen, sondern auch eine entsprechende Abrede über das Schicksal des Wertes der Investitionen jedenfalls festgehalten worden wäre. Es finden sich jedoch in keinem der Mietverträge Zusatzvereinbarungen hinsichtlich des Rechtes (der Verpflichtung) der Mieter, auf eigene Kosten und Gefahr das Bestandsobjekt zu sanieren. Berücksichtigt man nämlich, dass nach den Berufungsausführungen die Mietobjekte erst durch überaus aufwändige Mieterinvestitionen brauchbar gemacht werden konnten, so können nach Auffassung des UFS vertragliche Vereinbarungen wie die vorliegenden nicht als fremdüblich bezeichnet werden. Denn tätigt der Mieter – wie im vorliegenden Fall - umfangreiche Investitionen in das Bestandsobjekt, ist es zwischen Fremden jedenfalls unüblich, wenn keine über Mietzins, Mietobjekt und Dauer des Vertrages hinausgehenden Regelungen vereinbart werden.

In den vorliegenden Mietverträgen wurde nicht fixiert, welche Reparaturen, Instandhaltungen, Investitionen die Mieter konkret durchführen ließen, welchen Umfang diese Investitionen hatten und ob diese bei Beendigung des Mietverhältnisses im Mietobjekt verbleiben bzw. ob die Mieter bei Vertragsauflösung einen Anspruch auf Ersatz ihrer Investitionen haben. Ob ein Fremder die den gegenständlichen Bestandverhältnissen zu Grunde liegenden Verträge mit einem derartigen Inhalt abgeschlossen hätte, ist im Hinblick darauf, dass die behauptete

Aufrechnung mit dem Mietzins im Vertrag keinen Niederschlag findet und für den Fall einer (vorzeitigen) Kündigung keine Vereinbarung betreffend die durchgeführten Mieterinvestitionen, insbesondere hinsichtlich der durch die Aufrechnung mit dem Mietzins noch nicht abgedeckten Investitionskosten, vorgesehen und daher nicht geklärt ist, wie diese Eigenleistungen bei einer frühzeitigen Aufgabe der Wohnung zu vergüten wären, zu bezweifeln.

Daran vermag auch der Hinweis auf die im MRG enthaltenen zwingenden Bestimmungen über die Investitionsablöse nichts zu ändern, da im vorliegenden Fall die von den Mietern durchgeführten Investitionen bereits bei der Festlegung des Mietzinses berücksichtigt wurden. Denn nach dem Vorbringen der Bw. in der Berufung ist auf Grund des Umstandes, dass die Mieter die notwendigen Investitionen selbst und auf eigene Kosten getätigt haben und die Mieter dadurch wertgesteigerte Wohnungen zurück bekommen, ein geringer Mietzins in Kauf genommen worden.

Solche Vereinbarungen müssen aber der Höhe nach wenigstens bestimmbar sein, was im vorliegenden Fall angesichts der Tatsache, dass der Zeitraum, über den diese Leistungen der Mieter auf den Bestandzins anzurechnen sind, nicht festgelegt wird.

Weder der mit AR noch der mit dem Ehepaar R noch der mit ER abgeschlossene Mietvertrag enthält irgend einen Hinweis auf die getätigten Investitionen bzw. deren rechtliches Schicksal.

Lediglich im Mietvertrag vom 30. Juli 1984 betreffend das Dachgeschoß (Top 9) des gg. Bestandobjektes ist festgehalten, dass die Vermieter mit Rücksicht auf die durch den teilweisen Ausbau des Dachbodens erzielte Wertsteigerung der Liegenschaft für die Dauer von 10 Jahren auf die Bezahlung des Hauptmietzinses verzichten, sodass der Mieterin nur die monatlichen anteiligen Betriebskosten in Rechnung gestellt werden. Weitere Vereinbarungen, vor allem hinsichtlich eines nach Ablauf von 10 Jahren zu verrechnenden Zinses bzw. konkrete Darstellungen der tatsächlich durchgeführten Arbeiten und angefallenen Kosten enthält auch dieser Mietvertrag nicht.

Abgesehen davon, dass die gegenständliche Vereinbarung im Hinblick auf den bereits erfolgten Zeitablauf mittlerweile obsolet geworden ist, ist der nunmehr verrechnete Mietzins keineswegs einer Wohnung der – auf Grund der durch den Dachausbau erwirkten – Ausstattungskategorie A angepasst (ATS 8,99 pro m² entspricht laut den nach dem MRG gültigen Kategoriesätzen allenfalls der Ausstattungskategorie D)

Darüber hinaus wird nach den Berufungsausführungen für die fremdvermietete Wohnung der Ausstattungskategorie A ein – um die Betriebskosten bereinigter – Nettomietzins iHv ATS 45,-- pro m² vereinnahmt. Umso mehr mangelt es an einer der Ausstattungskategorie

angemessenen Mietzinsvereinbarung bzw. einer Vereinbarung, aus welcher klar und deutlich ersichtlich ist, worauf sich ein derart niedriger Mietzins gründet.

Dazu kommt, dass die Wohnung Top 9 durch eine Innentreppe mit der Wohnung Top 8 verbunden wurde, was letztlich eine schwerwiegende Veränderung des Mietgegenstandes (Eingriff in die Bausubstanz) darstellt, zumal dadurch eine zweigeschossige Wohnung und damit nach der Verkehrsauffassung ein neuer Mietgegenstand entstanden ist. Nach der Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass ein derartiger Eingriff in das Mietobjekt (Zusammenlegung zweier Wohnungen) bei Familienfremden jedenfalls zu entsprechenden vertraglichen Änderungen bzw. Zusätzen, allenfalls zum Abschluss eines neuen Mietvertrages geführt hätte, umso mehr, als nach den Berufungsausführungen bei Beendigung des Mietverhältnisses der Mietgegenstand in den ursprünglichen Zustand zurückzuversetzen ist (gleiches gilt für die Wohnungen Top 4 und Top 6, die gleichfalls durch eine Innentreppe miteinander verbunden wurden).

Den Berufungseinwendungen betreffend Top 6, wonach ER in das Mietverhältnis der Vormieter (zu beiden Eigentümern und zu ER fremd) eingetreten sei und deshalb keine Erhöhung des Bestandzinses möglich sei, wird entgegengehalten, dass gem. § 46 Abs. 2 MRG ein Eintritt in einen bestehenden Hauptmietvertrag die Erhöhung des bisherigen Hauptmietzinses nicht ausschließt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach den oben dargestellten Überlegungen davon auszugehen ist, dass die vorliegenden Vereinbarungen weder nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, noch einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt haben und zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Insbesondere unter Bedachtnahme auf die in den einzelnen Bestandobjekten vorgenommenen umfangreichen Investitions- und Adaptierungsarbeiten wäre umso mehr eine klare Vertragsgestaltung zu fordern gewesen.

Da sohin auf Grund obiger Ausführungen die mit den Miteigentümern bzw. deren Angehörigen getroffenen Vereinbarungen steuerlich nicht anzuerkennen sind, erfolgte die Ausscheidung der Mieteinnahmen und Werbungskosten sowie die Umsatzberichtigung und Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuern hinsichtlich der Wohnungen Top 1,2,4,5,6,7,8 und 9 zu Recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. März 2005