



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der (oa.) Eigentümergemeinschaft „Ing. DS und Mitbesitzer“, E, vertreten durch Mag. Rainer Kopriva Steuerberatungs GmbH, 8530 Deutschlandsberg, Villenstraße 2, vom 2. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. Juni 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer, jeweils für das Jahr 2005, entschieden:

1. Den Berufungen wird *teilweise Folge* gegeben.
2. Die im Kalenderjahr **2005** erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit - **€ 4.357,14** (Verlust) festgestellt und wie folgt auf die Beteiligten verteilt:

Anteile (jeweils ½):

Ing. DS	- € 2.178,57
IS	- € 2.178,57

(beide wohnhaft in E)

3. Die Umsatzsteuer **2005** wird festgesetzt mit - **€ 3.848,09** (Gutschrift).
4. Die Einkünfteermittlung und die Berechnung der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

(1) Die bw. Eigentümergemeinschaft erklärte im Streitjahr Einkünfte (einen Verlust von € 10.317,87) aus der Vermietung mehrerer im Gebäude in G, befindlicher Eigentumswohnungen.

(2a) Im Jahr 2006 fand bei den Berufungswerbern (Bw.) eine die Jahre 2002 bis 2004 umfassende abgabenbehördliche Prüfung sowie eine Nachschau betreffend die Monate Jänner bis Juli 2005 statt. Der Prüfer traf dabei ua. folgende Feststellungen (s. Prüfungsbericht bzw. Niederschrift über die Schlussbesprechung jeweils vom 21. November 2006):

„Tz 3

Die Gebäudeabschreibung wurde bisher nicht erklärt. Antragsgemäß wird diese mit 1,5% des Einheitswertes, das sind € 15.551,99, als Werbungskosten berücksichtigt. Die Gebäudeabschreibung per anno beträgt demnach € 233,28.

(.....)

Tz 5

Die Wohnung 5 wurde im Prüfungszeitraum und davor eigengenutzt. Das Ausmaß dieser Wohnung beträgt laut Mietzinsliste 71,61m², das sind laut Betriebskostenaufteilungsschlüssel 18,84% Anteil an der Gesamtnutzfläche.

Die erklärten Werbungskosten und Vorsteuern sind in diesem Ausmaß nicht abzugsfähig.

(.....)

Tz 6

Die Wohnung 6 wurde im Prüfungszeitraum eigengenutzt. Das Ausmaß dieser Wohnung beträgt 63,06m², das sind laut Betriebskostenaufteilungsschlüssel 15,58% Anteil der Gesamtnutzfläche.

Im Jahre 2002 wurden für diese Eigennutzung die Betriebskosten laut Hausverwaltung und die daraus resultierenden Vorsteuern nicht erklärt. Die übrigen erklärten Werbungskosten und Vorsteuern 2002 wurden um diese Eigennutzung nicht gekürzt. Im Jahre 2003 und 2004 wurden weder die Werbungskosten noch die Vorsteuern um diese Eigennutzung gekürzt.

Ab dem Monat 5/2004 wurde diese Wohnung als Mietwohnung des Sohnes MS behandelt und eine monatliche Miete von netto € 219,36 aufgezeichnet und erklärt. Das Mietentgelt von € 3,47 je m² Nutzfläche (219,36 : 63,06) entspricht jedoch nicht den Mieten, wie sie anderen Mietern im Vermietungsgegenstand verrechnet wird (diese betragen netto zwischen € 4,55 und € 10,05). Auch von Seiten des Unternehmens wurde im Prüfungsverfahren die fremdübliche Miete mit € 5,- bekannt gegeben. Mangels Fremdüblichkeit der Miete ist das

Mietverhältnis mit dem Sohn MS steuerlich nicht anzuerkennen und wird diese Wohnung der Eigennutzung zugerechnet. „

Für die Nutzung der Wohnung Nr. 6 nahm der Prüfer eine entsprechende Kürzung der Einnahmen sowie eine anteilige Verminderung der Werbungskosten und Vorsteuern vor.

Den Feststellungen des Prüfers folgend setzte das Finanzamt gegenüber der gegenständlichen Eigentümergemeinschaft mit Bescheiden vom 22. November 2006 die Einkünfte gemäß § 188 BAO bzw. die Umsatzsteuer fest.

(2b) Dagegen beriefen die Bw. im Wesentlichen mit folgender Begründung:

„zu Tz 3 Gebäudeabschreibung:

Entsprechend beiliegender vom Sachverständigen Baumeister Ing. JP erstellter Bauzeitsachbewertung wird beantragt, die Abschreibungen basierend auf dem für Ende 2001 ermittelten Bauzeitwert von € 263.333,- (€ 316.000 exkl. Umsatzsteuer; gemeint wohl: inklusive Umsatzsteuer) und der Restnutzungsdauer von 24 Jahren mit € 10.972,- jährlich in Abzug zu bringen.

Abschreibung Gebäude gesamt: € 10.972,-

Kürzung Wohnungen 5 und 6 (34,42%): in den Jahren 2002 und 2003 jeweils € 3.776,56; im Jahr 2004 nur Wohnung 5 (18,84%): € 2.067,12 (.....)

„Zu Tz 6 Höhe der laut Privatnutzung Wohnung 6 nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben:

Ab dem Jahr 2004 erfolgte die Vermietung der Wohnung 6 an Herrn MS. Das Mietentgelt iHv. € 3,47 je m² wurde als nicht fremdüblich beurteilt. Nach Überprüfung der Mietzinslisten wurde festgestellt, dass die Vermietung einer weiteren Wohnung an Herrn K zu einem m²-Satz von € 2,769 erfolgt. In Anbetracht der Vermietung an Fremdpersonen zu einem geringeren Mietzins wird beantragt, die Vermietung der Wohnung 6 ab dem Jahr 2004 als fremdüblich anzuerkennen und von den erfolgten Werbungskosten- und Vorsteuerkürzungen Abstand zu nehmen.“

(2c) Mittels Berufungsvorentscheidungen vom 5. Juni 2007 wies das Finanzamt die Rechtsmittel der Bw. in den angeführten Punkten (Gebäude-AfA und Mietverhältnis mit dem Sohn) mit folgender Begründung ab:

Zur Gebäude-AfA (Tz 3 des Prüfungsberichtes): Die Steuerpflichtigen hätten den Vermietungsgegenstand 1981 unentgeltlich erworben und im Jahr 1983 erstmals Vermietungseinkünfte erklärt. Eine AfA für das Gebäude sei nicht geltend gemacht worden. Diese sei erstmalig im Zuge der Bp von Amts wegen mit 1,5% vom Einheitswert des Grundstückes berück-

sichtigt worden. Bei einem unentgeltlichen Erwerb könne die Wahlmöglichkeit, die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen, nur im ersten Veranlagungsjahr wahrgenommen werden. Ein derartiger Antrag sei im vorliegenden Fall im Jahr 1983 nicht gestellt worden und das entsprechende Antragsrecht daher verloren. Was die Abschreibung (Nutzungsdauer) des laut Bp im Jahr 2004 festgestellten Herstellungsaufwandes (Tz 4 des Prüfungsberichtes) betreffe, gelte dasselbe wie für die Gebäude-AfA.

Zur behaupteten Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses mit dem Sohn (Tz 6 des Prüfungsberichtes) führte das Finanzamt wie folgt aus: Das mit dem Sohn vereinbarte Mietentgelt belaufe sich auf netto € 1,59 je m² (Wohnung Top Nr. 6, 63,06m²). Der in der Berufung angestellte Vergleich mit der Miete des Mieters K (Top Nr. 1, 32,17m²) führe zu einem unrichtigen Ergebnis, da diesem auf Grund mietrechtlicher Beschränkungen nur eine Miete von netto € 2,70 je m² vorgeschrieben werden könne. Die Miete für den Sohn hätte jedoch in angemessener Höhe – frei - vereinbart werden können. Den übrigen Mietern des Hauses würden durchschnittlich € 6,35 je m² (zwischen € 4,25 und € 11,36) verrechnet. Selbst die im Prüfungsverfahren vom Hausverwalter erstellte Berechnung der fremdüblichen Miete (welche den Mietengang betreffend die Miete K darstellen sollte) für die Wohnung Top Nr. 1 habe eine fremdübliche Miete von € 5,- ergeben. Die dem Sohn vorgeschriebene Miete sei daher nicht fremdüblich und die bezüglichen Einnahmen von den Umsätzen bzw. die anteiligen Werbungskosten und Vorsteuern auszuscheiden (Anteil der Wohnung 15,58%).

(2d) Die dagegen eingebrachten Vorlageanträge wurden wie folgt begründet:

Mit Notariatsakt vom 8. März 1983 sei vereinbart worden, dass Frau AS ihre Hälfte der gegenständlichen Liegenschaft mit sofortiger Wirkung samt Last und Vorteil an die Bw. übergebe. Unter Einem sei ihr ein lebenslangliches Wohnrecht (laut Vertrag an einer „Eineinhalb-Zimmer-Wohnung“) eingeräumt worden. Ein unentgeltlicher Erwerb liege nicht vor, da die Liegenschaft seit 21. Dezember 1982 mit einem Darlehen der X-Bank iHv. ATS 770.000,- (€ 55.958,-), einem Darlehen des WWF von ATS 20.000,- (€ 1.453,46) sowie dem Wohnrecht von AS belastet gewesen sei. Unter Hinweis auf eine Vorhaltsbeantwortung vom 10. Mai 2007 beliefen sich die damaligen fiktiven Gebäudeanschaffungskosten auf € 95.196,96. Diesem Wert stünden (noch ohne Wohnrecht) übernommene Verbindlichkeiten von € 57.411,54 gegenüber. Infolge Überschreitung der Hälfte der fiktiven Anschaffungskosten ist insgesamt von einem entgeltlichen Erwerb auszugehen und werde daher unter Hinweis auf das Gutachten des Ing. JP beantragt, die AfA ausgehend von € 95.196,96 unter Ansatz einer Restnutzungsdauer von 24 Jahren zu berücksichtigen.

(2e) Diese (die Jahre 2002 bis 2004 betreffenden) Berufungen wurden vom UFS mit Berufungsentscheidung vom 24. August 2009, RV/0821-G/07, erledigt.

(3) In den hier berufungsgegenständlichen Bescheiden (welche zeitgleich mit den die Vorjahre betreffenden Berufungsvorentscheidungen per 5. Juni 2007 ergingen) verwies das Finanzamt zunächst auf die oben dargelegten Prüfungsfeststellungen bzw. die daraufhin erlassenen Bescheide. Im Zuge der angeführten abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass der Vermietungsgegenstand im Ausmaß von 34,43% (Top 5 und 6) „*eigengenutzt*“ werde.

Auf Grund dieser festgestellten „Eigennutzung“ kürzte das Finanzamt die von der bw. Eigentümergemeinschaft erklärten Vorsteuern (€ 6.393,33) im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid um den Betrag von € 2.173,38 (34,42% der Vorsteuern aus den erklärten Betriebskosten, Instandhaltungen und Anschaffungen). Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden im angefochtenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 mit - € 1.761,18 festgestellt. Laut Begründung wurden die erklärten Werbungskosten (abzüglich der Beratungskosten) von € 25.537,39 um einen Anteil von 34,42% (€ 8.789,97) gekürzt.

(4) In den dagegen erhobenen Berufungen wird geltend gemacht, dass die anteilig auf die Wohnung Nr. 5 entfallenden Betriebskosten, Werbungskosten und Vorsteuern bereits im Rahmen der Erstellung der Abgabenerklärungen entsprechend berücksichtigt bzw. in Abzug gebracht worden seien und somit eine weitere (nochmalige) Kürzung nicht zu erfolgen habe. Die Entscheidung hinsichtlich der Nutzung der Wohnung Nr. 6 sei betreffend die Jahre 2002 bis 2004 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt worden. Was die Bemessungsgrundlage bzw. das Ausmaß (Nutzungsdauer) der Gebäudeabschreibung anlangt, so wurde das bereits oben dargestellte, in den Vorlageanträgen 2002 bis 2004 erstattete Vorbringen wiederholt.

(5) In der die Vorjahre betreffenden mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS am 24. August 2009 konnte zwischen den Parteien außer Streit gestellt werden, dass die auf die privat genutzte Wohnung Nr. 5 entfallenden Werbungskosten und Vorsteuern von den Bw. tatsächlich bereits bei Erstellung der Abgabenerklärungen entsprechend berücksichtigt wurden. Die vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden vorgenommene nochmalige Kürzung ist daher im Ausmaß von 18,82% wieder rückgängig zu machen (bzw. sind die erklärten Beträge von der Abgabenbehörde ausschließlich um die auf die Wohnung Nr. 6 entfallenden Werbungskosten und Vorsteuern zu korrigieren).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Gebäude-AfA:

Der UFS hat in seiner die Jahre 2002 bis 2004 betreffenden Entscheidung vom 24. August 2009, RV/0821-G/07, eingehend dargelegt, aus welchen Gründen die Gebäudeabschreibung im Berufungsfall richtigerweise vom Einheitswert bzw. im Ausmaß von 1,5% (per anno) zu bemessen ist. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird aus verwaltungsökonomischen Gründen auf die diesbezüglichen Ausführungen in der zitierten, den Bw. bzw. deren steuerlichen Vertretung zugestellten Berufungsentscheidung verwiesen.

Die Berufung war in diesem Punkte abzuweisen.

2. Mietverhältnis mit dem Sohn (Wohnung Nr. 6):

Auch in dieser Streitfrage kann hinsichtlich des maßgeblichen Sachverhaltes sowie dessen rechtlicher Würdigung auf die bezüglichen Ausführungen in der vorangeführten Berufungsentscheidung vom 24. August 2009 verwiesen werden. Dort wird eingehend dargelegt, weshalb das in Frage stehende Mietverhältnis nicht fremdüblich und sohin steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Auch in diesem Punkte konnte der Berufung daher kein Erfolg beschieden sein.

3. Doppelberücksichtigung des Privatanteiles Wohnung Nr. 5:

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS am 24. August 2009 (welche grundsätzlich die Jahre 2002 bis 2004 betraf) konnte durch Einsichtnahme in die entsprechenden Unterlagen der Bw. einvernehmlich festgestellt werden, dass in den eingereichten Abgabenerklärungen die auf die unstrittig privat genutzte Wohnung Nr. 5 entfallenden Betriebskosten, die (sonstigen) Werbungskosten und die Vorsteuerbeträge tatsächlich bereits in Abzug gebracht wurden. Diese wurden sohin in den angefochtenen Bescheiden ein zweites Mal vom Abzug ausgeschlossen. Dieser Fehler war daher mit vorliegender Berufungsentscheidung zu korrigieren.

Die abzugsfähigen Werbungskosten waren gegenüber der Erklärung wie folgt zu ändern:

Werbungskosten laut Erklärung	€ 25.537,-
Abzüglich AfA Instandsetzung 2004	<u>- € 7.190,-</u>
	€ 18.347,
davon 15,58% (Werbungkostenerhöhung) =	€ 2.858,52

Der Abzug der Position „AfA Instandsetzung 2004“ war rückgängig zu machen, da ein Teil der zugrunde liegenden Aufwendungen (nämlich ein Betrag von € 11.905,-) bereits zur Gänze im Jahr 2004 zum Abzug zugelassen wurde (s. dazu den Prüfungsbericht vom 21. November 2006, Tz 4) und der restliche Teil von € 6.000,- (abzüglich des Privatanteiles)

im Wege des „Jahreszehntels“ gemäß § 28 Abs. 2 EStG Berücksichtigung gefunden hat (s. dazu Punkt 2. der bereits zitierten Berufungsentscheidung vom 24. August 2009, RV/0821-G/07 bzw. das beiliegende Berechnungsblatt).

Die abziehbaren Vorsteuern waren gegenüber dem Erstbescheid um € 1.189,61 zu erhöhen:

Vorsteuer laut angefochtenem Bescheid	€ 4.219,95
Erhöhung UFS (s. Niederschrift vom 24. August 2009	<u>€ 1.189,61</u>
Abziehbare Vorsteuer laut UFS daher	€ 5.409,56

In diesem Punkte war der Berufung daher Folge zu leisten.

4. Zur Einkünfteermittlung (s. Beilage):

Die exakte Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Berechnung der Umsatzsteuergutschrift geht aus dem der Entscheidung beiliegenden Berechnungsblatt hervor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 26. August 2009