



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.M. und der M.M., 0000 X., X.-Str.1, vertreten durch J.M., 0000 X., X.-Str.1, vom 29. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes 100, vertreten durch A.B., vom 24. Juni 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2001 bis 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2001 bis 2004 betragen:

	2001	2002	2003	2004
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE in S	215.553,16			
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE in €	15.664,86	29.437,25	28.281,11	- 41.316,73
Anteil J. M., 80 % in S	172.442,53			
Anteil J. M., 80 % in €	12.531,89	23.549,80	22.624,89	-43.687,72
Anteil M. M., 20 % in S	43.110,63			
Anteil M. M., 20 % in €	3.132,97	5.887,45	5.656,22	2.370,99

2004:

2004	
Einkünfte lt. Erkl. in €	- 201.955,20
Instandsetzung lt. Erkl. in €	184.001,54
Instandsetzung lt. BE in €	- 60.556,77
Sonstige Änderungen lt. BE in €	37.193,70
	- 41.316,73
Anteil J. M., 80 %	
Einkünfte J. M. lt. Erkl. in €	- 193.876,63
Instandsetzung J. M. lt. Erkl. in €	179.513,70
Instandsetzung J. M. lt. BE in €	- 59.079,75
Sonstige Änderungen J. M. lt. BE in €	29.754,96
Einkünfte J. M. lt. BE in €	- 43.687,72
Anteil M. M., 20 %	
Einkünfte M. M. lt. Erkl. in €	- 8.078,57
Instandsetzung M. M. lt. Erkl. in €	4.487,84
Instandsetzung M. M. lt. BE in €	- 1.477,02
Sonstige Änderungen M. M. lt. BE in €	7.438,74
Einkünfte M. M. lt. BE in €	2.370,99

Entscheidungsgründe

Mit **Kaufvertrag vom 1. Feber 2000** erwarben die Berufungswerber (Bw.) J.M. (J. M.), ein Steuerberater, und seine Ehegattin M.M. (M. M.), eine Angestellte, die Liegenschaft in X., X.-Str.2, bestehend aus einem Grundanteil von 992 m² und dem darauf befindlichen Gebäude um insgesamt S 7,5 Mio. Seit dem Jahr 2000 erklärten die Ehegatten aus der Vermietung dieses Objektes einheitlich und gesondert festzustellende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die sie zu 80% J. M. und zu 20% M. M. zuwiesen.

Im Zuge einer von den B beantragten Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für 2004 gab J. M. in der Niederschrift vom 24. August 2004 Folgendes an:

„Beschreibung Bauvorhaben: Sanierung Erdgeschoss, Sanierung alter Seitentrakt. Alte Decke (Tramdecke) im Erdgeschoss bleibt und wird mit amierter Betondecke versehen. Die Untersicht wird mit einer Gipskartondecke verkleidet. Sanierung 1. Obergeschoss und Einzug einer Vollbetondecke. Nichttragende Zwischenwände wurden entfernt. Neubau
2. Obergeschoss und Dachgeschoss. Abriss und Neubau des zweiten Seitentraktes.

Komplett neue Heizungsanlage (Ölheizung) mit Integration der bestehenden. Die elektrischen Anlagen werden im Erdgeschoss und 1. Obergeschoss adaptiert, im 2. Obergeschoss und Dachgeschoss Neuverlegung. Einbau eines Panoramaliftes hofseitig.

Bauvolumen 2004:

Fertigstellung des Erdgeschosses und 1. Obergeschoss, weiters neuer Seitentrakt sowie straßenseitige Fassade.

Fertigstellung zweites Obergeschoss und Dachausbau noch fraglich, je nach Mieterinteresse.

Teilweise ist die Sanierung des alten Seitentraktes im Erdgeschoss schon fertig gestellt.

Bauvolumen 2005:

Fertigstellung Sanierung alter Seitentrakt, hofseitige Fassade. Errichtung des Panoramaliftes je nach Vermietbarkeit der Stockwerke.

Nutzung: Das Haus unterliegt der Vollenwendung des MRG. Vermietung erfolgt mit MwSt.

Zurzeit ist der H-Shop und die Wohnung von Fr. L. vermietet, wobei während der Bauphase keine Miete verrechnet wird. Voraussichtlich wieder Mieteinnahmen ab Oktober 2004.

Ab Oktober 2004 werden auch wieder die beiden Geschäfte im Erdgeschoss vermietet - Mieter U. GmbH,.... Das erste Obergeschoss wird aller Voraussicht nach an die Kanzlei J. M. vermietet - möglicherweise ab Ende 2004. Weitere Interessenten sind bis jetzt nicht vorhanden.

Geplant: ist die Vermietung von Kanzleien, Ordinationen.

Inseriert wurde bereits in der Ärztezeitung Steiermark, in der Ärztezeitung Kärnten und in den Unterkärntner Nachrichten (schon 2 mal).

Vermittlungsaufträge wurden an Immobilien I1, X.; I2, Ä. und I3, Ä. erteilt.

Prognoserechnung und Bauplan lege ich hiermit vor.“

Die Berufung betreffend die Herabsetzung der EVZ für 2004 von J. M. und M. M. wurde als unbegründet abgewiesen. Zentrales Thema war auch hier die Frage der beschleunigten Abschreibungen.

Die von den Bw. in den Umsatzsteuererklärungen 2001 bis 2004 sowie den Erklärungen über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2001 bis 2003 ausgewiesenen Ergebnisse wurden vorerst erklärungsgemäß veranlagt. Nach einer Außenprüfung ergingen im gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigten Verfahren den Feststellungen der Prüferin folgend **geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2001 bis 2004 sowie Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2001 bis 2003 bzw. ein Erstbescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2004** wie nachfolgend dargestellt:

Ergebnisse:

	Entgelte lt. Erklärung und FA	Vorsteuern lt. Erklärung	Vorsteuern lt. FA	Einkünfte lt. Erklärung	Einkünfte lt. FA
in S					
2001	505.599,96	52.725,57	25.428,90	- 14.825,00	260.553,00
in €					
2002	42.098,48	1.917,78	182,84	7.916,22	29.074,25
2003	40.637,09	306,99	158,96	9.050,23	27.918,11
2004	38.827,99	85.178,48	84.915,12	- 201.955,20	13.261,31

Die Bw. erhoben gegen die (geänderten) Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung für 2001 bis 2004 am 29. Juli 2005 **Berufung**. Am 30. März 2009 zogen sie die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 zurück. In

einem ergänzenden Schreiben, datiert mit 13. Juli 2005, beim Finanzamt eingelangt am **10. August 2005**, beehrten die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. In der nachgereichten Begründung beehrten die Bw. die erklärungsgemäße Veranlagung. Nun zu den einzelnen strittigen Punkten:

A. ANTRAG auf DURCHFÜHRUNG einer MÜNDLICHEN BERUFUNGSVERHANDLUNG vor dem GESAMTEN BERUFUNGSENAT:

Die Entscheidung über Berufungen obliegt gemäß **§ 282 Abs. 1 BAO** namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt
2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Ein Verlangen nach Z 2 ist zulässig, wenn die zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweisen oder wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Berufungen, über die der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, mit Berufungen, über die ansonsten der Referent namens des Berufungssenates zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Berufung gestellt werden.

Über die Berufung hat gemäß **§ 284 Abs. 1 BAO** eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 3) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird. Auch ein Antrag in einer Eingabe, die die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Aufl., Tz.2 f. zu § 284 BAO).

Zumal die Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat nicht in der Berufung stellten, sondern erst in dem ergänzenden, bei der Behörde am 10. August 2005 eingelangten Schreiben, besteht kein Rechtsanspruch auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat. Da anlässlich diverser Besprechungen und zweier Erörterungstermine sowie zahlreicher Vorhalte und Telefonate der Sachverhalt eingehend geklärt werden konnte, liegen nach Ansicht der Referentin keine

Gründe vor, die eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Senat erforderlich machen würden.

B. EINHEITLICHE UND GESONDERTE FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEN für 2001 bis 2004:

1. Anlagevermögen – AUFTEILUNG auf GRUND UND BODEN und GEBÄUDE:

Im Verfahren betreffend die Herabsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 des J. M. und der M. M. begehrt die Bw. die Herabsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 mit der Begründung, dass sich aufgrund beschleunigter Abschreibung diverser Investitionen am Gebäude ein Verlust ergeben würde. Vom Investitionsvolumen von € 1 Mio. seien je 50% Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand.

Die zukünftigen Ergebnisse seien folgende:

in €	2004	2005	2006	2007	2008
Mieteinnahmen	40.000,00	60.000,00	88.000,00	88.000,00	88.000,00
Reparaturen	-300.000,00	-200.000,00	0	0	0
Herstellungsaufwand 1/15	-33.000,00	-33.000,00	-33.000,00	-33.000,00	-33.000,00
Normale Afa	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
Darlehenszinsen	0	-10.000,00	-20.000,00	-15.000,00	-10.000,00
Summe Ausgaben	-343.000,00	-253.000,00	-63.000,00	-58.000,00	-53.000,00
Überschuss	-303.000,00	-193.000,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00

Dem Begehren wurde in der Berufungsentscheidung betreffend die Herabsetzung der EVZ nicht stattgegeben.

In der **Erklärung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften** setzten die Bw. im Jahr 2000 für den Grundanteil S 1.000,00/m² an, insgesamt S 992.000,00. An „Grund und Boden“ und „baulichen Anlagen“ waren im Anlagenverzeichnis 2000 S 6,895.500,00 erfasst. Die Aufteilung würde auf dem „**Gutachten**“ vom 11. März 2005 des H. J. basieren:

“A.) Aufstellung

Erstellung eines Gutachtens im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb im März 2000 für die Liegenschaft X.-Str.2 in 0000 X. für die Eigentümer J. M. und M. M.. Die Bewertung erfolgt nach folgenden Kriterien:

- a.) Grundstückswert im Rahmen des Gesamtkaufpreises der Ehegatten M.
- b.) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zum Zeitpunkt des Erwerbes
- c.) Wertmäßiger Anteil der Herstellungskosten im Fertigzustand nach erfolgter Realisierung des Bauvorhabens.

GUTACHTEN

Zu Punkt a.)

Das Grundstück liegt in der Innenstadt der Stadtgemeinde X.. Das Hauptgebäude (Grundfläche ca. 325 m²) liegt nordseitig in der Flucht der X.-Straße, weiters ist ostseitig ein Nebengebäude (Grundfläche ca. 142 m²) an das Hauptgebäude angebaut. Auf Grund der vorhandenen Bebauung, welche eine vollflächige Nutzung (Bebauung) des 992 m² großen Grundstückes ausschließt, was eine erhebliche Einschränkung in der Nutzung der Geschäftslage darstellt, sowie der Umstand des kleinen Querschnittes der Einfahrt ist der öffentlich bekannte Kaufpreis von EUR 72,65 (ATS 1.000,00) je m² als realistisch zu betrachten.

Zu Punkt b.)

Zum Zeitpunkt des Erwerbes befand sich das Gebäude in einem Zustand, bei dem eine zeitgemäße Nutzung ohne Sanierungs- und Erneuerungsarbeiten nicht möglich war. Das Gebäude stellte sich aus folgenden Gründen bei genauer Betrachtung als stark vernachlässigt dar.

1. Eine Heizungsanlage war nur in wenigen Abschnitten des Gebäudes vorhanden, wobei noch anzumerken ist, dass diese, in Teilbereichen vorhandene Heizung in keinsten Weise mehr den technischen Voraussetzungen entsprach.
2. Die vorhandenen Sanitäreinrichtungen waren weder in technischer noch in hygienischer Sicht für eine neuzeitliche Nutzung geeignet. (keine Waschmöglichkeit, desolate Spülungen, keine Vorräume, keine Entlüftungen etc.)
3. Das Dach war größtenteils undicht, eine geregelte Ableitung der Niederschlagswässer war durch den Umstand der löchrigen bzw. nicht mehr vorhandenen Dachrinnen nicht mehr gewährleistet.
4. Eine Wärmedämmung gegen außen war im Dachbereich nicht vorhanden.
5. Die Fassaden waren sowohl in optischer als auch in bauphysikalischer Form ein Sanierungsfall.
6. Die Fenster waren desolat und entsprachen in keinsten Weise mehr den erforderlichen technischen Stand von heute.

Auf Grund des baulichen Zustandes ist zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes im Jahr 2000 von einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von 12 – 15 Jahre auszugehen, wobei selbst diese Nutzungsdauer ohne Sanierungsmaßnahmen nicht gewährleistet ist.

Zu Punkt c.)

Die Herstellungskosten umfassen die Aufstockung des Hauptgebäudes mit einer Nutzfläche von 282,62 m² und den zweigeschossigen westseitigen Zubau (Geschäft E.) mit einer Nutzfläche von $2 \times 52,74 \text{ m}^2 = 105,48 \text{ m}^2$, insgesamt daher rund 388 m².

Die berechneten Herstellungskosten umfassen die Herstellung der zusätzlichen Wände inkl. der anteilmäßigen Putz und Fassadenflächen sowie Fenster, die Herstellung einer zusätzlichen Geschossdecke und einer zusätzlichen Geschosstiege.

Auf Basis der bis dato vorliegenden und direkt zuordenbaren Baukosten und der noch zu erwartenden Fertigstellungskosten wird ein m²-Preis von ca. EUR 550,00 bis EUR 600,00 exkl. MwSt. resultieren.“

Die Prüferin teilte die Anschaffungskosten für das Gebäude bzw. Grund und Boden anhand der nachfolgend angeführten Verhältnisrechnung auf (Verkehrswertermittlung durch Anwendung von Ertrags- und Sachwertverfahren, Vergleichswertverfahren zur Ermittlung eines durchschnittlichen Grundpreises). Basierend auf den Kaufpreisen von Vergleichsgrundstücken gelangte die Prüferin für die 992 m² zu einem Kaufpreisanteil von

S 2,5 Mio., inklusive der Nebenkosten iHv S 129.167,00 aktivierte sie für Grund und Boden S 2,629.167,00. Die Anschaffungskosten fürs Gebäude betrugen S 5 Mio. zuzgl. Nebenkosten von S 258.333,00.

Aufteilung Anschaffungskosten:

SACHWERT

Stichtag:	1.1. 2000
Baujahr:	1880
Alter:	100

BODENWERT:

in S, S 2.800,00 aufgrund von Vergleichswerten	992 m² zu	2.800,00		2,777.660,00
Abschlag für Bebauung	10%			- 277.760,00
BODENWERT				2,499.840,00

GEBÄUDEWERT:

Kubatur/Fläche	Keller m³	EG m² NF	1.+2. OG m² WNF	1. OG m² NF	Garage m² NF
	40,00 m²	289,00 m²	118,00 m²	276,00 m²	40,00 m²
Höhe	2,7 m				
Somit m³/m²	108,00 m³	289,00 m²	118,00 m²	276,00 m²	40,00 m²
Neuherstellungswert netto in S	2.649,00/m³	13.875,00	13.875,00	13.875,00	2.207,00
Zwischensumme/S	286.038,00	4,009.875,00	1,643.910,00	3,823.950,00	88.283,00
tLD in Jahren	80	80	80	80	40
Bj.	1880	1880	1880	1963	1940
Stichtag	2000	2000	2000	2000	2000
Alter in Jahren	120	120	120	80	60
RLD in Jahren	40	40	45	45	10
Afa linear	50	50	43,75	43,75	75,00
- Afa somit in S	-143.019,00	-2,004.938,00	- 719.211,00	- 1,672.978,00	- 66.213,00
Bauzeitwert in S	143.019,00	2,004.938,00	924.699,00	2,150.972,00	22.071,00
Außenanlagen pauschal in S	100.000,00				
SACHWERT in S	7,845.539,00				
SACHWERT ger./S	7,850.000				
Grundanteil in %	31,9				
Gebäudeanteil in %	68,1				

ERTRAGSWERT

Stichtag:	1.1. 2000
Baujahr:	1880
Alter:	100

BODENWERT:

in S, S 2.800,00 aufgrund von Vergleichswerten	992 m² zu	2.800,00	ergibt	2,777.660,00
Abschlag für Bebauung	10%			- 277.760,00
BODENWERT				2,499.840,00

GEBÄUDEWERT:

Jahresrohertrag in S	Keller m³	EG m² NF	1.+2. OG m² WNF	1. OG m² NF	Garage m² NF	Summe der
----------------------	-----------	----------	-----------------	-------------	--------------	-----------

						Nettobeträge
Monatsmieten in S		37.550,00	4.800,00	8.000,00	800,00	
* 12 = Jahresrohertrag in S		450.600,00	57.600,00	96.000,00	9.600,00	
- Bewirtschaftungskosten						
Verwaltungskosten in %		4%	4%	4%	4%	
somit S		18.024,00	2.304,00	3.840,00	384,00	24.552,00
Instandhaltungskosten in % der Neuherstellungsk.						
Neuherstellungskosten in S	286.038,00	4.009.875,00	1.595.625,00	3.829.500,00	88.283,00	
	0,00 in %	1,5 in %	1,5 in %	1,5 in %	1,5 in %	
ergibt S		60.148,00	23.934,00	57.443,00	1.324,00	142.894,00
ergibt bei 4 % Zinsen in 10 Jahren in S						1,715.063,00
Mietausfallswagnis in %		2%	2%	2%	2%	
in S		9.012,00	1.152,00	1.920,00	192,00	12.276,00
Jahresreinertrag/S		363.416,00	30.210,00	32.798,00	7.700,00	
Jahresreinertrag gesamt in S						434,123,00
- Bodenertragsanteil						
Bodenwert in S						2,499.840,00
* Liegenschaftszinssatz / 100						5,0 in Prozent
somit S						124.992,00
- Bodenertragswertanteil in S		104.634,00	8.698,00	9.443,00	2.217,00	
Reinertrag des Gebäudes in S		258.782,00	21.512,00	23.354,00	5.483,00	
wND in Jahren	80	80	80	80	60	
Baujahr	1963	1880	1960	1963	1963	
Stichtag	2000	2000	2000	2000	2000	
wRND in Jahren	15	15	20	15	10	
Liegenschaftszinssatz	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	
somit Kapitalisierungsfaktor	18,26	18,26	18,26	18,26	15,37	
Gebäudeertragswert in S		4,725.354,00	392.804,00	426.453,00	84,271,00	
Bodenwert in S	2,499.840,00					
Außenanlagen p./S	100.000,00					
ERTRAGSWERT in S						8,228.722,00
Grundanteil in %						30,4
Gebäudeanteil in %						69,6

VERKEHRSWERT

Sachwert in S	7,850.000,00	95,7%
Ertragswert in S	8,200.000,00	100%
Abweichung in %		-4,3%

Abweichung Sachwert – Ertragswert:

Abweichung Sachwert : Ertragswert	Gewichtung
0 – 10%	1 : 1
10 – 20%	1 : 2
20 – 30%	1 : 3

30 – 40%	1 : 4
40% und mehr	1 : 5
Hier:	
Abweichung Sachwert : Ertragswert – 4%	Gewichtung: 1: 1

VERKEHRSWERT aufgrund der Gewichtung 1 : 1	S 8,025.000,00
VERKEHRSWERT gerundet	S 8,000.000,00

Berechnung auf den Brutto – Gemeinen Wert:

		im SW-Verhältnis
Anteil Grund und Boden	S 2.560,000	32%
Anteil Gebäude	S 5,440,000	68%
Gemeiner Wert brutto (ger.)	S 8,000.000,00	

Die Prüferin hatte vorerst die Kaufpreise folgender Vergleichsgrundstücke herangezogen:

Datum	Lageadresse	Grundstücksfläche / m²	Ansatz Grund und Boden in S	Kaufpreis pro m² in S
1993	X. S-Gasse			2.250,00
10.03.1997	X., H-Gasse	1.728	5.000.000,00	2.893,52
13.06.1997	X., H-Gasse	482	2.000.000,00	4.149,38
26.07.2002	X., H-Gasse	581	2.078.000,00	3.576,59
Mittelwert				3.217,37

In der **Berufung** verwiesen die Bw. auf die von ihnen gewählte Aufteilung und das Gutachten. Den Vergleichspreisen hielten sie im **Schreiben vom 17. Feber 2007** entgegen, dass die H-Gasse und die S-Gasse schon verkehrstechnisch nicht miteinander vergleichbar seien. Die Stadtgemeinde X. habe zwischenzeitig ein Verfahren abgeschlossen, in dem eine Baubeschränkung verfügt worden sei; somit liege eine erhebliche Entwertung zu den seinerzeitigen Kaufpreisen vor. Außerdem sei bei den genannten Vergleichspreisen die gesamte Fläche offensichtlich verbaut worden oder verbaubar gewesen. In eventu werde die Aufteilung entsprechend Abschnitt 21 der EStR, Rz. 6447, d. h. 20% auf Grund und Boden und 80% aufs Gebäude, beantragt.

Letzterer Aufteilung stimmte das Finanzamt in seiner **Stellungnahme vom 22. März 2007** nicht zu; diese würde ein neuwertiges, sehr gut erhaltenes Gebäude voraussetzen. Hier sei - so das Gutachten - ein Gebäude in einem schlechten Bauzustand, das teilweise sogar abzureißen gewesen sei. Nach Kohler, Steuerleitfaden zur Vermietung, 1998, Seite 268, sei bei einem schlecht erhaltenen Gebäude in guter Lage von einer Aufteilung 75% Grund und Boden und 25% Gebäude auszugehen. Ein Abgehen von der Aufteilung der Prüferin im Verhältnis 1 zu 2 sei daher nicht sachgerecht.

Anlässlich einer mit dem Bw. J. M. geführten **Besprechung am 1. August 2007** gab er an, zu wissen, dass vor 10 Jahren ein als Parkplatz genütztes Grundstück um S 2.000,00/m²

verkauft worden sei. Wenn für Grund und Boden mehr als S 1.000,00/m² angesetzt würde, wäre der S 1.000,00/m² übersteigende Betrag als "verlorener Bauaufwand" abzuziehen.

Der Bw. J. M. gab über Befragen anlässlich des **Erörterungstermins vom 31. Oktober 2007** an, sich im Vorfeld keine Gedanken über die Aufteilung gemacht und kein Gutachten eingeholt zu haben, die S 7,5 Mio. seien ein Ergebnis eines Handels gewesen. Er anerkannte den Vorhalt aus der Kaufpreissammlung, dass im Jahr 2000 für ein unbebautes Grundstück in X., Y., ein Preis von S 2.904,00 erzielt worden sei. Der Bw. J. M. führte aus, dass S 2.900,00 bis S 3.000,00/m² für ein unbebautes Grundstück realistisch seien, es sei ein Abschlag für die Bebauung vorzunehmen, sodass S 1.700,00/m² verblieben. Die Abbruchkosten beziffere er mit rd. € 100.000,00. Es liege eine Einschränkung der Bebauung vor, die Baukosten seien erhöht, weil das Material über das Dach hinein gehoben werden müssen. Dies müsse sich in einer Wertreduzierung des Grund und Bodens niederschlagen.

Das Finanzamt sprach sich gegen diesen Abschlag aus, es bliebe fürs Gebäude nichts übrig, weiters würde der Wert in der Verhältnisrechnung beeinflusst. Die S 2.800,00/m² seien mäßig, weil auch nicht indexierte Werte dabei seien.

Laut Finanzamt in der **Stellungnahme vom 28. März 2008** würden sich eine kurze RND fürs Gebäude und eine Verminderung des Anteils für Grund und Boden ausschließen. Je kürzer die RND, desto höher sei der Anteil für Grund und Boden (vgl. Lenneis, ÖStZ 1998, 572). Demnach wäre der Grundanteil bei einer RND von 40 Jahren 52%, hier sei er ohnehin nur 32%.

Anlässlich des **Erörterungstermins vom 2. Juli 2008** führte der "Gutachter" über Befragen, wie er zum Grundanteil von S 1.000,00/m² gekommen sei, aus, dass er die für diese Zone gängigen Grundstückspreise zwischen € 120,00 und € 150,00 genommen und die Sanierungskosten gegenverrechnet habe. Er habe die Kosten hochgerechnet, die bei der Sanierung des Hauses anfallen würden.

Über Vorhalt des Finanzamtes, dass die Sanierungskosten nur den Gebäudewert beeinflussen könnten, führte er aus, grundsätzlich so vorzugehen: Er ermittle den Wert für den unbebauten Grund und Boden (z.B. 500) dann ermittle er den Wert des Gebäudes im entsprechenden Bauzustand (z.B. 1.000). Dann ermittle er die Kosten der notwendigen Sanierung (z.B. 1.200) und ziehe diese vom Gebäudewert ab (= -200). Diesen negativen Gebäudewert ziehe er wiederum vom Wert des Grund und Bodens ab und komme so zu einem Wert des Grund und Bodens im Zustand der Bebauung von 300. Nach dieser Methode sei er auch im vorliegenden Fall vorgegangen. Er wisse nicht mehr, ob er dazu noch konkrete Berechnungsunterlagen habe. Eine konkrete Gebäudebewertung hätte er nicht zu machen gehabt.

Er habe keinen konkreten Vergleichswert mit einem bestimmten anderen Grundstück gehabt. Die € 120,00/S 1.651,24 bis € 150,00/S 2.064,05 würden eigentlich auf Hörensagen beruhen, was man eben so höre, um welche Preise die Grundstücke in X. verkauft werden. Es handle sich dabei schon um Informationen aus Insiderkreisen (z.B. Bauträgern).

Im ergänzenden **Schreiben vom 10. April 2009** führten die Bw. aus, dass er im Hinblick darauf, dass das Finanzamt eine Kaufpreissammlung nicht habe vorlegen können, die Einigung im Zuge des Erörterungsgesprächs widerrufe. Sie legten einen Artikel einer Zeitung vom 29. Oktober 2008 vor. Das darin angeführte Grundstück sei um € 155,00 erworben worden, liege parallel zur X.-Straße und sei 100 m Luftlinie entfernt. Wegen der bereits erwähnten Entwertung der Bebauung wären € 100,00/m² realistisch.

In diesem Artikel ist festgehalten:

“ Die Stadtgemeinde erwirbt hierfür gegen die Stimmen der ...-Partei um 362.235,00 ein 2.337 m² großes Grundstück nördlich der „Rechnet man zum Kaufpreis noch die € 300.000,00 für die Befestigung der Parkplätze hinzu, dann kosten diese der Gemeinde € 600.000,00.“

An anderer Stelle im Artikel erachtet der Bürgermeister diesen Betrag als zu hoch gegriffen, weil nur ein Teil zu befestigen sei.“

Das Finanzamt erachtete die Ausführungen im Artikel als Nachweis für den Verkehrswert von als Bauland gewidmeten Grund und Boden in der Innenstadt von X. im Jahr 2001 nicht geeignet. Dieses Grundstück würde nicht bebaut, sondern sei als Parkplatz bestimmt. Zudem sei das Grundstück von der Größe nicht vergleichbar. Die im Artikel genannten € 155,00/m² für einen Parkplatz würden vielmehr die vom Finanzamt herangezogenen € 200,00/m² bestätigen. Auf das vom Finanzamt gewählte, für die Bw. sehr günstige Aufteilungsverhältnis des Kaufpreises werde verwiesen.

Abweichend von seinen bisher zugrunde gelegten Vergleichspreisen zog das Finanzamt die Kaufpreise für zwei unbebaute Liegenschaften im Ausmaß von 960 m² bzw. 1.106 m² in X., Y., EZ. 88/5 und 88/6, Verkauf am 17. Mai 2000, um S 2.904,00/m², als Vergleichspreise heran.

Dem hielten die Bw. entgegen, dass ein Diagnosezentrum errichtet würde und im Ortskern die Größe einzig sei. Im Bewusstsein des Verkäufers, dass die Käufer Ärzte seien, sei es zu einem Sonderpreis gekommen. Acht Jahre später sei die Parzelle 76, unmittelbar rechts vom Diagnosezentrum von der Stadtgemeinde um € 155,00/m² erworben worden, obwohl sich die Gemeinde gegenüber dem Verkäufer großzügig zeigen müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist die Frage der Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits strittig. Bei Grundstücken ist die Aufteilung der Anschaffungskosten auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits ua.

im Hinblick auf die Afa bedeutsam, weil nur das Gebäude einer Afa unterliegt (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 84 zu § 6 EStG 1988).

Die Bw. gehen letztendlich den Weg der Differenzmethode, d.h. sie haben zuerst den Wert des Grund und Bodens festgestellt, der Gebäudewert hat sich als „Restgröße“ ergeben. Diese Methode ist nur zulässig, wenn einerseits der Wert des Grund und Bodens unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden kann, und andererseits die Summe aus Boden- und Gebäudewert genau den Gesamtkaufpreis ergibt (vgl. VwGH vom 23. 4. 1998, 96/15/0063).

Hier war aber der Kaufpreis für Grund und Boden keineswegs unbedenklich festzustellen. Die Bw. machten sich im Vorfeld keine Gedanken über die Aufteilung des Gesamtkaufpreises. Sie möchten unter Hinweis auf den „Gutachter“ für den Grund S 1.000,00 pro m² in Ansatz gebracht haben. Dieser wählte die vom Hörensagen bekannten Verkaufspreise von € 120,00 bis € 150,00 pro m² als Grundlage, die aber nicht durch Verkaufsvorgänge untermauert waren. Sein geschildertes Vorgehen, davon die zukünftigen Sanierungsaufwendungen vom Grundwert abgezogen zu haben, hat er nicht durch entsprechend konkrete und nachvollziehbare Rechenoperationen belegt. Die Ermittlung dieses Wertes ist nicht nachvollziehbar, weshalb ihm nicht gefolgt werden kann.

Bei der von den Bw. begehrten Aufteilung lt. EStR von 80% fürs Gebäude und 20% für Grund und Boden wären von den rd. S 7,5 Mio. rd. 6 Mio. aufs Gebäude und rd. S 1,5 Mio. auf Grund und Boden entfallen. Zumal diese Vereinfachungsregel nur bei einer 1,5%-igen bzw. 2%-igen Afa vorgesehen ist, die Bw. wiederholt den schlechten Zustand des Gebäudes mit einer bloß 20-jährigen Nutzungsdauer ins Treffen führten und letztendlich das Finanzamt eine Afa von 2,5% in Ansatz brachte, bleibt kein Raum für eine solche Aufteilung; diese hätte sich als nicht sachgerecht erwiesen.

Die Bw. konnten den Widerspruch, wie bei Ansatz von nur S 1.000,00/m² und einem dadurch bedingten hohen Gebäudewert die von den Bw. angesetzte kurze Restnutzungsdauer zu rechtfertigen sei, im gesamten Berufungsverfahren nicht erklären. Der Vorwurf, die Stadtgemeinde hätte im Jahr 2007 Baubeschränkungen auferlegt und dürfte ein solches Bauvorhaben nicht mehr durchgeführt werden, ist für das gegenständliche Verfahren nicht von Belang, weil hier auf die Verhältnisse des Jahres 2000 abzustellen ist. Dass in diesem Jahr solche Beschränkungen vorgelegen wären, behaupten die Bw. nicht.

Das Finanzamt zog als Basiswert S 2.800,00/m² heran und nannte es den Bw. vorerst vier Liegenschaften. Es wich jedoch von diesen Verkäufen ab und brachte die Kaufpreise aus zwei Verkäufen im Mai 2000 von in der Folge bebauten Liegenschaften bei, der Kaufpreis für die unbebauten Liegenschaften betrug im Jahr S 2.904,00/m². Dieser Wert liegt sogar noch über den vom Finanzamt in seiner Aufteilung als Basis angesetzten S 2.800,00/m². Die Verkäufe liegen zeitnah zum Kauf der Bw. Die Größe von 960 m² bzw. 1.160 m² sind im

Bereich der 992 m² der Bw. gelegen, von einer „Einzigartigkeit“ kann nicht die Rede sein. Diese zeitnah gelegene Grundstückstransaktion ist nach Ansicht des UFS eine taugliche Grundlage. Dass sonst die Grundstücke nicht vergleichbar wären, haben die Bw. nicht behauptet.

Demgegenüber ist der im Zeitungsartikel vom 29. Oktober 2008 angeführte (beabsichtigte) Verkauf eines unbebauten Grundstücks keine geeignete Vergleichsliegenschaft, ist doch schon die (geplante) Nutzung eine völlig andere. Diese Parzelle ist rechts von der vom Finanzamt herangezogenen gelegen und somit (in etwa) gleich weit von der Liegenschaft der Bw. entfernt (vgl. Auszug aus dem Katstralplan, beigelegt dem Schreiben des Finanzamtes vom 12. Juni 2009). Diese Liegenschaft soll aber nicht bebaut, sondern als Parkplatz genutzt werden. Der (beabsichtigte) Verkauf von der Parzelle 76 liegt überdies im Jahr 2008 und ist daher nicht mehr als „zeitnaher“ Verkauf zu qualifizieren. Womit die Bw. den Abschlag von € 155,00 auf die laut ihrer Ansicht nach für Grund und Boden anzusetzenden € 100,00 rechtfertigen, haben sie nicht (nachvollziehbar) dargetan. Vielmehr ist noch zu berücksichtigen, dass Befestigungskosten hinzukommen, um die Liegenschaft überhaupt einmal nutzen zu können.

Hält man sich vor Augen, dass der Bw. J. M. anlässlich des Erörterungstermins vom 31. Oktober 2007 zu dem ihm vorgehaltenen Vergleichspreis über die Veräußerung des nun vom Finanzamt herangezogenen Vergleichsgrundstückes mit einem Kaufpreis von S 2.904,00 im Jahr 2000 einen Kaufpreis von S 2.900,00 bis S 3.000,00/m² für ein unbebautes Grundstück als realistisch erachtete, von dem ein Abschlag für die Bebauung vorzunehmen sei, so findet die von den Bw. begehrte Vorgehensweise des Finanzamtes bei seiner Ermittlung voll und ganz Deckung. Würde man die von den Bw. gewollten S 1.000,00/m² heranziehen, würde dies einen völlig unrealistischen Bebauungsabschlag von mehr als 65% (S 2.900,00/S 1.000,00) bedeuten, bei den rd. € 100,00/ger. S 1.400,00 noch immer mehr als 50%.

Wenn nun das Finanzamt nach Feststellung des Sachwertes und Ertragswertes und einer entsprechenden Gewichtung den Verkehrswert für Grund und Boden und das Gebäude ermittelte und im entsprechenden Verhältnis den Kaufpreis aufteilte, so ist dies nachvollziehbar und auch schlüssig. Die vom Finanzamt der Berechnung zugrunde gelegten S 2.800,00 und der Bebauungsabschlag sowie die weiteren Ermittlungen sind schlüssig und nachvollziehbar. Ein so ermittelter Kaufpreisanteil für Grund und Boden von rd. 30% ist angesichts der unwidersprochen gebliebenen Ausführungen von Kohler und Lenneis keineswegs als zu hoch gegriffen anzusehen. Die vom Finanzamt auf der Ermittlung des Verkehrswertes basierende Aufteilung von Grund und Boden erfolgte daher zu Recht.

Im vorliegenden Fall ist nach all dem Gesagten der Vorgangsweise des Finanzamtes zu folgen, fußt sie doch auf entsprechenden Berechnungsgrundlagen und (durch Vergleichs-

grundstücke untermauerte) Basiswerten. Der Berufung konnte daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

2. RESTNUTZUNGSDAUER ALTBESTAND:

Die Bw. machten in den Erklärungen für das Gebäude ab 2000 eine 5%-ige Afa iHv S 344.776,00 geltend, nahmen also eine Restnutzungsdauer (RND) von 20 Jahren an.

Der „Gutachter“ hat die RND mit 10 bis 15 Jahren bemessen.

Das Finanzamt legte für den Altbestand eine RND von 40 Jahren zugrunde. Demgegenüber begehrten die Bw. – gestützt auf das Gutachten – eine RND von 20 Jahren, die die Bw. für den Fall einer einvernehmlichen Lösung auf 30 Jahre erweiterten.

Anlässlich des **Erörterungstermins vom 31. Oktober 2007** teilte das Finanzamt mit, dass die grundsätzlich mit 67 Jahren zu bemessende Nutzungsdauer nur durch ein schlüssiges Gutachten widerlegt werden könne. Dem Gutachten fehle die genaue Befundaufnahme betreffend den Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes. Für die von den Bw. gewählte Nutzungsdauer von 20 Jahren sei der fürs Gebäude angesetzte Wert laut Gutachten zu hoch, diesbezüglich liege ein Widerspruch vor.

Dem hielt der Bw. J. M. entgegen, nie von einem abbruchreifen Gebäude gesprochen zu haben, die geringere RND sei quasi eine wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Der Bw. wollte noch Fotos fürs Dach und den schlechten Zustand der Wohnung vorlegen. Nach Vorlage von Fotos über Außenaufnahmen (des Daches) konnte das Finanzamt die Abbruchreife nicht feststellen.

Anlässlich des **Erörterungstermins vom 2. Juli 2008** führte der Gutachter über Befragen zu der von ihm gewählten Nutzungsdauer von 12 bis 15 Jahren aus, dass diese als wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen sei. Dem liege die Überlegung zu Grunde, wie lange das Gebäude ohne eine große Sanierung noch nutzbar bzw. vermietbar gewesen wäre. Die technische Nutzungsdauer - wie lange das Gebäude noch "steht" - würde er heute mit 50 Jahren bemessen, dies bei Einhaltung der üblichen Instandhaltungsmaßnahmen. Zur Methodik befragt, gab er an, diese Nutzungsdauer rein nach Besichtigung und dem im Gutachten festgehaltenen Zustand als Ergebnis festgelegt zu haben. Die Besichtigung fürs Gutachten sei irgendwann einmal im zweiten Halbjahr 2004 gewesen. Im Zeitpunkt seiner Besichtigung habe es die ersten Umbaumaßnahmen am Rohbau im Bereich des Geschäftes E. gegeben. Auf die Frage, ob er die Liegenschaft im Zeitpunkt des Erwerbes gesehen habe, führte er aus, sie nur vom Vorbeigehen gekannt, nicht aber genau betrachtet zu haben. Er legte noch anlässlich der Besichtigung gemachte Fotos vor, weitere Unterlagen habe er nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 7 Abs. 1 EStG 1988** sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Afa). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988** können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft die Bw. Für die Schätzung der Nutzungsdauer ist zunächst von dem Zeitraum auszugehen, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch nutzen lässt. Die technische Nutzungsdauer kann, muss aber nicht mit der wirtschaftlichen zusammenfallen.

Eine vom gesetzlich vorgesehenen Afa-Satz abweichende Afa kann bei einem erworbenen Wohngebäude grundsätzlich nur bei Nachweis der kürzeren technischen Restnutzungsdauer geltend gemacht werden; eine unter der technischen Nutzungsdauer liegende wirtschaftliche Nutzungsdauer kommt nicht in Betracht. Die technische Nutzungsdauer hängt vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 159 zu § 16 EStG 1988 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 9. 9. 2004, 2002/15/0192). Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder nicht mehr dem gegenwärtigen Stand der Technik entspricht und durch bessere Anlagen ersetzt werden kann. Die kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ist durch konkrete Tatsachen nachzuweisen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 43 f. zu § 7 EStG 1988).

Beim gegenständlichen Gebäude handelt es sich aus der Sicht des Jahres des Erwerbs betrachtet um ein Vermietungsobjekt für Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten. Die technische Nutzungsdauer bezifferte der „Gutachter“ anlässlich des Erörterungstermins vom 2. Juli 2008 mit rd. 50 Jahren.

Was die wirtschaftliche Nutzungsdauer anlangt, so ist die erst im Zuge der Besichtigung im zweiten Halbjahr 2004 getroffene Einschätzung zu allgemein gehalten und lässt nicht nachvollziehbar erkennen, dass tatsächlich nach 12 bis 15 Jahren das Gebäude „ohne große Sanierung nicht mehr nutzbar gewesen wäre“. Ebenso wenig haben die Bw. konkret nachvollziehbare Gründe für die von ihnen in den Erklärungen gewählten 20 Jahren dargetan. Mögen unzweifelhaft die Räumlichkeiten bzw. die Aufteilung nicht mehr den modernsten Anforderungen entsprochen haben, so reichen die bloß allgemein gehaltenen Vorbringen nicht aus, eine nur 20-jährige Nutzungsdauer anzunehmen. Hält man sich den von den Bw. erklärten

Kaufpreis für das Gebäude von S 6 Mio. vor Augen, so wäre wohl kein wirtschaftlich Denkender bereit gewesen, bei einer nur 20-jährigen Nutzungsmöglichkeit einen solchen Betrag zu bezahlen. Selbst die vom Finanzamt ermittelten rd. S 5 Mio. wären für eine 20-jährige Nutzungsdauer sehr hoch gegriffen.

Angesichts obiger Ausführungen kann sich der UFS der von den Bw. gewählten RND nicht anschließen, sondern erachtet er im gegenständlichen Fall die vom Finanzamt mit 40 Jahren bemessene RND als den Verhältnissen entsprechend und ohne Vorliegen eines die 20-jährige Nutzungsdauer hinreichend dokumentierenden Gutachtens ohnehin als den Bw. entgegen kommend. Hinsichtlich dieses Berufungspunktes konnte folglich den Vorbringen der Bw. nicht nachgekommen werden, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

3. HERSTELLUNGSAUFWAND 2004:

Nach dem Erwerb des Gebäudes im Jahr 2000 waren im EG Geschäfte vermietet, anfangs noch an die Glaserei des Sohnes des Verkäufers. Diese Räumlichkeiten wurden dann an P. vermietet.

Im 1. OG war vorerst noch der Veräußerer in einer Wohnung. Danach mietete diese Wohnung der Sohn der Bw. Die Lebensgefährtin des Sohnes der Bw. bewohnte die Wohnung mit dem gemeinsamen Kind. Weiters benutzte auch noch der Sohn des Verkäufers zwei Räume und ein WC für die Glaserei und führte noch einige Zeit Abverkäufe durch.

Am 23. April 2004 suchten die Bw. um die baupolizeiliche Bewilligung zur Errichtung eines Zubaues sowie Umbau beim bestehenden Wohn- und Geschäftsgebäude und Abbruch diverser Gebäudeteile betreffend den Bauabschnitt I mit Baumaßnahmen im EG und 1. OG an. Am 3. Mai 2004 wurde der diesbezügliche Baubewilligungsbescheid erlassen. Für den Bauabschnitt II mit Aufstockung des Gebäudes (2. OG und DG) sowie der Dachform und Konstruktion erging nach dem Ansuchen vom 1. Juni 2004 der Baubewilligungsbescheid am 5. Juli 2004.

Beim Umbau war im Wesentlichen Folgendes geschehen (wie bereits in den Berufsentscheidungen betreffend die EVZ für 2004 der Bw. festgehalten):

Keller:

- Bestand, kleine Flächen „neu“ und „Abbruch“

EG:

- Geschäfte I, II und III, 6 Lager, 1 Lager und Sozialraum
Bestand, „Neu“ und „Abbruch“, es wurden sowohl Zwischen-, als auch Außenwände teilweise abgerissen und neu errichtet

1. OG:

- Errichtung von Büroeinheiten – Empfang I und Büro I, Empfang II und Büro II sowie dem dazugehörigen Flur,
- es kam zum Abbruch einiger Außen- und Zwischenwände und zum Neuaufbau von Außen- und Zwischenwänden,
- die Zwischenwände wurden teils an völlig anderer Stelle errichtet mit der Konsequenz einer geänderten Raumaufteilung.
- Bei der im 1. OG gelegenen Wohnung (bestehend im Wesentlichen aus Küche, Essraum, Wohnzimmer, Flur, Abstellraum, Zimmer) wurden lediglich geringe Durchbrüche vorgenommen und wurde nach Abriss des äußersten Teiles des Seitentraktes die entsprechende Außenmauer neu aufgezogen.

Das 2. OG und DG wurden zur Gänze neu errichtet.

Die Bw. behandelten den Umbau in den Steuererklärungen 2004 wie folgt:

	€	Nutzungsdauer
Herstellungsaufwand 2004	201.000,00	10 Jahre
Instandsetzungsaufwand 2004		
Instandsetzungsaufwand J. M.	179.513,70	1 Jahr
Instandsetzungsaufwand M. M.	44.878,42	10 Jahre
Summe	425.392,12	

Die Prüferin qualifizierte den Umbau im Jahr 2004 zum überwiegenden Teil als Herstellungsaufwand, ermittelte diesen anhand der vorgelegten Rechnungen und korrigierte ihn um eine bisher nicht berücksichtigte Gutschrift vom 9. Dezember 2004 von brutto € 4.181,90 (Vorsteuerkorrektur anteilig aufgrund bisheriger Zahlung € 263,36). Geschätzte Aufwendungen iHv € 14.409,00 betreffend das Geschäftslokal S. im EG behandelte sie als Instandsetzungsaufwand. Da die Aufwendungen für die Aufstockung, den Zu- und die Ausbauten und die Änderung der Raumaufteilung höher als der Restbuchwert des Gebäudes gewesen seien bzw. die Restnutzungsdauer (36 Jahre) kürzer als die Nutzungsdauer der Einbauten sei, setzte sie ab 2004 eine ND von 67 Jahre an:

Entwicklung des Gebäudewertes:

Anlagevermögen			2001	2002	2003	2004
		in S	S	€	€	€
01.02.2000	Anschaffungskosten	5.000.000,00				
	Nebenkosten	258.333,00				
	Afa 2000 ND 20 Jahre	- 344.776,00				
	Afa 2001 ND 40 Jahre	- 131.458,00	213.317,67			
		in €				
	Afa 2002 ND 40 Jahre	- 9.553,00		15.502,78		
	Afa 2003 ND 40 Jahre	- 9.553,00			15.502,33	
31.12.2003	Restbuchwert	309.648,90				

	Aktivierungen 2004	410.668,00				
	Afa 2004 (ND 67 Jahre)	- 10.805,00				34.350,78
		709.511,90				

Vorerst subsumierte die Prüferin die Herstellungsaufwendungen nicht unter §§ 3 bis 5 MRG. Ebenso mangle es für eine beschleunigte Abschreibung an einer entsprechenden Förderzusage. Die behauptete mündliche Zusage über die Förderungswürdigkeit reiche für die Inanspruchnahme der begünstigten Abschreibung auf 15 Jahre nicht aus. Die Bw. hätten die Zuordnung auf Herstellungs- bzw. Instandsetzungsaufwand auch nur im Schätzungswege vorgenommen, hätten aber die Aufteilung nicht nachvollziehbar begründen können.

In der **Berufung** hielten die Bw. an der ihrer Ansicht nach präzisen Aufteilung fest. Die Förderzusage bei Realisierung von Wohnungen habe ihnen der Leiter der Wohnbauförderungsabteilung abermals persönlich zugesagt. Die Unterlagen würden noch 2005 eingereicht werden und die Förderzusage noch 2005 sowohl für Althausanierung als auch für Wohnraumschaffung vorliegen.

Sie brachten ein **Schreiben des Amtes der Kärntner Landesregierung vom 22. September 2006** bei, in dem den Bw. in Erledigung ihres Begehrens vom 27. April 2006 zur

„Fertigstellung des Einbaus von 6 Mietwohnungen in eine Baulichkeit (mehrgeschossiger Wohnbau) unter Berücksichtigung folgenden Finanzierungsplanes

Eigenmittel	€	213.750,00
Hypothekardarlehen	€	36.000,00
Förderungsdarlehen	€	36.000,00
Gesamtumbaukosten	€	285.750,00

die **Zusicherung** der

I. Gewährung eines Darlehens gemäß § 7 des WuSF.-Gesetzes 1972/1975 im Betrag von € 36.000,00, dem die Pfandrechte iHv € 36.000,00 im bürgerlichen Rang vorangehen dürfen.

Die Auszahlung des Darlehens erfolgt nach Maßgabe des Baufortschritts sowie der überprüften Endabrechnung, frühestens jedoch ab Sicherstellung 3. Qu. 2006 € 36.000,00,

II. Gewährung von Annuitätenzuschüssen gemäß § 8 des Wohn- und Siedlungsfondsgesetzes 1972/1975 im Ausmaß von 25. v. H. zum jährlich gleich bleibenden Annuitätendienstes des Hypothekardarlehen mit einer Laufzeit von 12 Jahren

Annuitätenzuschuss zu einem Hypothekardarlehen iHv € 36.000,00 ...“

Aus dem **Technischen Gutachten** der Wohnbauförderung gehen folgende Wohnungseinheiten (Angaben in m²) in folgenden Geschossen hervor, die der Förderung zugrunde gelegt wurden:

Geschosse:

Top 1	2. OG	102,65
Top 2	2. OG	146,35
Top 3	1. OG/Ostflügel	84,42

Top 4	2. OG/Ostflügel	120,57
Top 5/DG	DG	77,23
Top 6/DG	DG	128,26
Summe Wohneinheiten		659,48

Laut telefonischer Auskunft bei der zuständigen Abteilung beim Amt der Kärntner Landesregierung werde bei einem Darlehen bzw. Annuitätenzuschuss nach dem WuSFG die Sanierung überhaupt nicht überprüft, es handle sich um einen reinen Fertigstellungskredit. Für Räumlichkeiten, die als Ordination oder Kanzlei vermietet würden, wäre weder eine Förderung nach dem WuSFG, noch nach dem WBFG möglich.

Zur Mitteilung der telefonischen Auskunft im **Vorhalt vom 31. Jänner 2007** führten die Bw. aus, dass die Förderungen in jedem Bundesland unterschiedliche Bezeichnungen für ein und denselben Zweck tragen würden. Zum Beispiel wäre für den Ausbau eines uralten Dachbodens nur ein Fertigstellungs-, niemals aber ein Althausanierungskredit möglich. All diese Dinge seien z. B. in Wien nicht strittig. Wegen des gleichgelagerten Sachverhaltes könne man sich unter „www.premium.co.at“ informieren. Im gegenständlichen Fall sei selbstverständlich ein untergeordneter Betrag als Sanierungskredit möglich gewesen, laut Auskunft des Amtes der Kärntner Landesregierung sei er im Fertigstellungskredit erfasst.

Konkret über die seit dem Erwerb des Gebäudes abgeschlossenen Mietverträge und ihrem Inhalt befragt gaben die Bw. an, seit dem Erwerb ausschließlich mündliche Verträge abgeschlossen zu haben. Wesentlicher Inhalt seien der Mietpreis und die Betriebskosten gewesen, die Vollanwendung des MRG würde ohnehin den Preis regulieren. Befragt nach dem konkreten Inhalt der mündlich an die Immobilienbüros erteilten Vermittlungsaufträge gaben die Bw. „das Aufzeigen für Vermietung von Wohn- und Geschäftsflächen“ an, die Vermittlungsverträge seien mündlich geschlossen worden.

Beim **Erörterungstermin vom 31. Oktober 2007** beehrten beide Parteien, die Aufteilung der Umbaukosten auf „Abbruchkosten“ und „Neuerrichtung“ des Zubaus nach dem Nutzflächenverhältnis vorzunehmen. Der Bw. J. M. führte noch aus, dass der Zubau nur ein sehr kleiner Teil sei, es sei keine selbstständige Einheit.

Im **Vorhalt vom 19. Dezember 2007** wurden die Bw. gebeten, entsprechend nachvollziehbar bekannt zu geben, welche Flächen konkret von den „Abbruchkosten“ betroffen gewesen seien und wieviel konkret auf die jeweiligen Flächen an „Abbruchkosten“ angefallen sei bzw. welche Flächen „neu errichtet“ worden seien. Den Bw. wurde vorgehalten:

Räumlichkeiten und Nutzung laut Einreichplan:

EG	m²		1. OG	m²
Geschäft I	70,34		Empfang I	26,34
Geschäft II	22,91		Büro I	119,01
WC	2,85		Flur	9
Lager	11,87		WC	1,85
Lager und	35,06		Waschraum	1,78

Sozialraum				
Geschäft III	74,79		Empfang II	20,59
Lager	16,79		Büro II	74,14
Lager	20,41		Flur	14,13
Lager	20,41		Küche	15,09
Lager	7,38		Essraum	19,55
Lager	16,61		WC	1,85
	299,42		Wohnzimmer	18,94
			Flur	5,85
abgerissen (gelb markiert, keine Neuerrichtung) ca. 5,5x7,5 4x7,5	41,25 30 71,25		AR	2,99
			Zimmer	16,45
				347,56
			Zubau- Neu ca.: 6,10x1,7 + 7,6x5,2	-49,89
				297,67
			Neu: Terrasse ca. 2,45x5,5	13,475
			abgerissen ca. (gelb markiert, keine Neuerrichtung) 7,5x10	75

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 24. Jänner 2008** teilten die Bw. hiezu mit, dass mit Ausnahme der Aufstockung nur untergeordnete und unselbstständige Teile neu errichtet worden seien, es sei als eine sinnvolle Zusammenlegung iSd §§ 3 bis 5 MRG erfolgt. Laut BMF würde nur die Gebäudeaufstockung und der Ausbau eines Dachbodens nicht unter §§ 3 bis 5 MRG fallen. Die geforderte Zuteilung ist nicht erfolgt.

Das Finanzamt vertrat in der **Stellungnahme vom 28. März 2008** die Ansicht, dem Begehren der Bw. teilweise stattzugeben. Für die Umbaukosten im „Altbestand“, dem EG und 1. OG, nicht aber für die zugebauten und aufgestockten Flächen, wäre - soweit nicht Instandsetzung - die beschleunigte Abschreibung wegen §§ 3 bis 5 MRG zulässig und wären die Umbaukosten wie folgt aufzuteilen:

Gesamtnutzfläche des Gebäudes nach dem Um- und Ausbau
abzgl. Flächen des Altbestandes mit Erhaltungsaufwand (S., Wohnung
1. Stock)

Summe = Fläche für Herstellungsaufwand

% - Nutzfläche Altbestand und

% - Nutzfläche Neubestand

und in diesem Verhältnis Herstellungsaufwand begünstigt abschreiben

Anlässlich des **Erörterungstermins vom 2. Juli 2008** gab der Bw. J. M. an, dass im EG 2006/07 im südöstlichen Bereich noch ein Zubau errichtet worden sei, der im Plan vom 5. Juli 2004 als Abbruch gekennzeichnet sei. Voraussichtlich würden alle Räume des Haupthauses als Geschäftsräumlichkeiten vermietet werden. An den Sohn würde ein Teil der bisherigen Wohnung im 1. OG und ein später errichteter Zubau im 2. OG vermietet, insgesamt 120 m²,

davon ca. 84 m² im 2. OG gelegen (im Plan 2004 noch nicht eingezeichnet). Das DG im Ausmaß von ca. 150 m² sei an eine Juristengemeinschaft vermietet.

Den Bw. wurden folgende Berechnungen übergeben:

in €	m ²	in Prozent	
EG	299,42		Vorhalt 20.12.2007
S.	112	9,24	VB 30.04.2008 (Mail)
			Instandhaltung
verbleiben	187,42	15,47	§ 28 (3)
1. OG	347,56		Vorhalt 20.12.2007
Wohnung Sohn	84	6,93	VB 30.04.2008 (Mail)
			Instandhaltung
Neu Teil "Büro I"	49,89		Vorhalt 20.12.2007
verbleiben	213,67	17,63	§ 28 (3)
"Neu" Teil "Büro I"	49,89	4,12	Vorhalt 20.12.2007 - Neu
Terrasse - Neu	13,48	1,11	Vorhalt 20.12.2007 - Neu
2. OG			
Dachboden	66,7		lt. Plan 05.07.2004 - Neu
Dachboden	215,92		lt. Plan 05.07.2004 - Neu
Summe	282,62	23,33	
Terrasse	52,74	4,35	lt. Plan 05.07.2004 - Neu
DG:			
Dachboden	52,44		lt. Plan 05.07.2004 - Neu
Dachboden	163,4		lt. Plan 05.07.2004 - Neu
Summe	215,84	17,81	
Gesamtsumme	1211,66	100,00	

Anteil			
Instandhaltung	196	16,18	
§ 28 (3)	401,09	33,10	
Neu - Restbuchwert	614,57	50,72	
	1211,66	100,00	

	in €	in €
Herstellungsaufwand lt. Bp-Bericht		410.688,00
Instandsetzung Wohnung		14.409,00
Summe		425.097,00

AUFTEILUNG	Prozent	von	
Instandsetzung			14.409,00
§ 28 (3) EStG 1988	39,49	410.688,00	162.178,15
Restnutzungsdauer	60,51	410.688,00	248.509,85
			425.097,00

			pro Jahr
--	--	--	----------

Restbuchwert lt. Bp Aktivierungen 2004		309.648,90	4.644,73
		425.097,00	
		734.745,90	
davon abschreibbar auf 15 Jahre		162.178,15	10.811,88
auf 67 Jahre		248.509,85	3.727,65
			19.184,26

Laut FA bisher:		
Altbestand	309.648,90	
Herstellungsaufwand	410.688,00	
Summe Gebäude	720.336,90	10.805,05

Afa Gebäude lt. Anlagenv.	45.155,78
Afa-Veränderung lt. Bp-Ber	- 34.350,78
Afa Gebäude "neu"	10.805,00

jetzt	
Afa lt. Anlagenverzeichnis	45.155,78
Afa Gebäude 67 Jahre	- 8.372,38
Afa Gebäude 1/15	- 10.811,88
"Afa-Veränderung" neu	25.971,52

Es würden von den insgesamt 1.211 m² 614 m² (50,72%) auf „neu“, 401 m² (33,10%) auf „alt“ und 196 m² (16,18%) auf „Instandhaltung“ entfallen. Die Instandhaltung mache € 14.409,00 aus, der Herstellungsaufwand € 410.688,00. Der Herstellungsaufwand isoliert betrachtet iHv € 410.688,00 (100%) wäre im Ausmaß von € 162.178,15 (39,49%) gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 beschleunigt abschreibbar und im Ausmaß von € 248.509,58 (60,51%) auf die ND von 67 Jahren.

Anlässlich des **Telefonates vom 2. September 2008** teilte der Bw. J. M. mit, sie würden versuchen, eine Umwidmung des Förderungskredites beim Amt der Kärntner Landesregierung zu erreichen. Diese langte bis dato nicht ein.

Im **Schreiben vom 22. Oktober 2008** führten die Bw. noch aus, dass die Gesamtfläche von 1.211,66 m² richtig sein werde, die Aufteilung auf 401 m² und 614 m² jedoch nicht richtig. Die ihre Behauptung dokumentierenden Unterlagen legten sie nicht bei.

Laut den Ausführungen im ergänzenden **Schreiben vom 10. April 2009** werde entgegen den Äußerungen des Finanzamtes anlässlich des Erörterungsgespräches vom 31. Oktober 2007 (vgl. Niederschrift S. 5 und 6) klargelegt, dass es sich bei der Neuerrichtung von untergeordneter Bedeutung, im speziellen im EG und 1. OG, um bautechnische Umgestaltungen gemäß § 4 Abs. 2 Z 5 MRG handle. Laut Plan sei im EG und 1. OG nichts

Zusätzliches geschaffen worden, sondern seien Abrisse und der Wiederaufbau im Zuge von bautechnischer Umgestaltung und Verbesserung gemacht worden. Die Wesensart des Gebäudes sowie die Ausmaße seien dabei praktisch nicht verändert worden. Zwei Juristen hätten ihm – unabhängig voneinander befragt – die Vollanwendung des MRG und die entsprechenden Einschränkungen für die Bw. bezüglich des EG und 1. OG bestätigt.

Weiters hätte ein Baufachmann die außerordentliche technische und wirtschaftliche Abnutzung durch den Abbruch zweier Gewölbe und einer Stiege wie folgt bewertet:

4 Wochen a 39 h a 5 Arbeitnehmer, Bruttomittelohn € 29,90	€	23.322,00
Abfuhr und Entsorgung	€	5.000,00
	€	28.322,00

Abschließend beehrten sie um Zugrundelegung der nunmehr tatsächlich vorliegenden Verhältnisse. Im Zuge der Aufstockung, die zudem durch Gefahr im Verzug ausgelöst worden sei, könne einfach keine eindeutige Nutzung im Vorhinein festgelegt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zur Instandhaltung oder Instandsetzung (Erhaltung) dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird; zum Herstellungsaufwand gehören auch Aufwendungen, die zu einer Erweiterung oder einer über den ursprünglichen Zustand hinaus gehenden wesentlichen Verbesserung eines Wirtschaftsgutes führen (vg. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 136 zu § 28 EStG 1988, und die dort zitierte Judikatur).

Der VwGH hat in seinem **Erkenntnis vom 23. 9. 1997, 93/14/0095**, bezüglich der angeführten Baumaßnahmen, wie Einbau einer Zentralheizung, Sanierung der Elektroanlagen, Entfernung von Anbauten, Versetzung von Zwischenwänden, Vergrößerung der Raumhöhe im EG, Erneuerung des Daches und umfangreiche Arbeiten an der Fassade, als nachträglich aktivierungspflichtige Anschaffungskosten qualifiziert. Die Anwendung der §§ 3 bis 5 MRG verneinte er, denn das bis 1985 für Wohnzwecke genutzte Gebäude sollte für betriebliche Zwecke verwendet werden: der Bf. habe keine nützlichen Verbesserungen vorgenommen, sondern vielmehr ein neues Wirtschaftsgut (Gebäude) anderer Marktgängigkeit geschaffen.

Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind gemäß **§ 28 Abs. 2 EStG 1988** über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, sind **Instandsetzungsaufwendungen**, soweit sie nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt werden, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Das Finanzamt behandelte den Großteil der Aufwendungen aus 2004 im Zusammenhang mit dem Um- und Ausbau als (mit der Nutzungsdauer von 67 Jahren abschreibbaren) Herstellungsaufwand, demgegenüber gingen die Bw. von beschleunigt abschreibbarem Herstellungsaufwand bzw. (sofort absetzbarem) Instandsetzungsaufwand aus.

Betrachtet man die Baumaßnahmen im vorliegenden Fall, so wurden im EG sowohl Zwischen- als auch Außenwände teilweise abgerissen und neu errichtet. Ebenso kam es im 1. OG zum Abbruch einiger Außen- und Zwischenwände und zum Neuaufbau von Außen- und Zwischenwänden, die Zwischenwände wurden teils an völlig anderer Stelle errichtet mit der Konsequenz einer geänderten Raumaufteilung. Vor dem Umbau hat es ein 2. OG nicht gegeben, bei diesem handelt es sich unzweifelhaft um eine „Neuerrichtung“. Zumal das DG in dieser Form nicht vorhanden war, sondern ein „bloßer“, allenfalls als Lager genutzter Dachboden unter einem steiler geneigten Dachstuhl, ist auch das DG als „Neuerrichtung“ zu qualifizieren.

Mit den Maßnahmen haben die Bw. das Gebäude für eine ihren Wünschen und Vorstellungen entsprechende Vermietung hergerichtet. Durch die Maßnahmen wurde im Wesentlichen „ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit“ geschaffen. Das Gebäude sollte – so die Bw. während einer geraumen Dauer des Berufungsverfahrens – an Ärzte, Notare, etc., für ihre Ordinationen vermietet werden bzw. im Rahmen der Steuerberatungskanzlei des Bw. J. M. genutzt werden. Im Jahr 2006 erklärten die Bw. wiederum gegenüber dem Amt der Kärntner Landesregierung für den Fertigstellungskredit den „Einbau von 6 Mietwohnungen“. In der Zwischenzeit wurde das DG an eine Juristengemeinschaft vermietet. Für das gegenständliche Verfahren ist aber – aus der Sicht der Jahresbetrachtung – auf die Verhältnisse des Jahres 2004 abzustellen.

Beide Parteien gehen einvernehmlich davon aus, dass eine Aufteilung nach dem Nutzflächenverhältnis erfolgen soll, was im vorliegenden Fall als sinnvoll erachtet wird. Unstrittig ist auch, dass, soweit nicht abgrenzbarer Instandsetzungsaufwand, für die erst vier Jahre nach dem Erwerb getätigten Maßnahmen im EG und 1. OG die Abschreibung verteilt auf 15 Jahre nach **§ 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988** zuzulassen ist. Gegen diese Vorgangsweise besteht auch seitens des UFS kein Einwand. Angemerkt wird noch, dass dies bereits anlässlich des zweiten Erörterungstermins außer Streit gestellt wurde, weshalb es der ergänzenden Ausführungen im Schreiben vom 10. April 2009 nicht mehr bedurft hätte.

Die abgrenzbaren Instandsetzungsaufwendungen hat das Finanzamt mit € 14.409,00 berücksichtigt. Den im Schreiben vom 10. April 2009 geäußerten Vorbringen betreffend den Abbruch von zwei Gewölben und einer Stiege kann nicht gefolgt werden; sie waren bereits Gegenstand des Erörterungstermines vom 2. Juli 2008, anlässlich der Bw. J. M. den Zeugen H. J. über die Höhe der Abbruchkosten in diesem Bereich befragte. Dazu konnte der Zeuge keine Angaben machen, weil er das Bauvorhaben erst später begleitete, der Status war in diesem

Bereich bereits nach Abriss und nach Einzug der neuen Decke. Laut Angaben des Zeugen gebe es keinen Erfahrungssatz für Abbruchkosten pro m² für solche Gewölbe. Es wäre an den Bw. gelegen, die für ihre bloß allgemeinen Ausführungen zu den Abbruchkosten die ihre Angaben dokumentierenden Unterlagen beizubringen. Die von ihnen vorgenommene Bemessung des Aufwandes lässt sich somit in keiner Weise verifizieren. Abgesehen davon geben die Bw. im gleichen ergänzenden Schreiben im Hinblick auf die beschleunigte Abschreibung an, dass die Maßnahmen im EG und 1. OG solche der baulichen Umgestaltung gewesen wären; somit sind diese Aufwendungen aber Teil des Herstellungsaufwandes.

Dem Begehren, für das 2. OG und das DG die beschleunigte Abschreibung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 - Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt - zu gewähren, kann mangels einer entsprechenden Förderzusage nicht gefolgt werden. Der ohnehin erst 2006 beantragte und in diesem Jahr zugesprochene „Fertigstellungskredit“ reicht für die Begünstigung nicht aus.

Den Parteien wurde anlässlich des **Erörterungstermins vom 2. Juli 2008** eine Aufstellung übermittelt, in der die geänderte Beurteilung bezüglich der Aufwendungen für die Dachreparatur (vgl. auch Pkt. 5., „Dachreparatur“) noch nicht berücksichtigt war. Für die „Dachreparatur“ 2004 sind daher € 64.476,03 aus dem Herstellungsaufwand auszuscheiden. Die Bw. haben dem in der Aufstellung festgehaltenen Aufteilungsschlüssel auf „Alt“, „Neu“ und „Instandsetzung“ keine konkreten Einwendungen entgegengehalten, auf die einzugehen gewesen wäre. Hinsichtlich des Aufteilungsschlüssels tritt somit keine Änderung ein.

Die Aufwendungen für den „Umbau“ des Jahres 2004 sind nunmehr wie folgt zu behandeln (dabei korrigiert noch „Herstellungsaufwand lt. Bp“ € 410.668,00 anstatt € 410.688,00):

in €	m ²	in Prozent	
EG	299,42		Vorhalt 20.12.2007
S.	112	9,24	VB 30.04.2008 (Mail)
			Instandhaltung
verbleiben	187,42	15,47	§ 28 (3)
1. OG	347,56		Vorhalt 20.12.2007
Wohnung Sohn	84	6,93	VB 30.04.2008 (Mail)
			Instandhaltung
Neu Teil "Büro I"	49,89		Vorhalt 20.12.2007
verbleiben	213,67	17,63	§ 28 (3)
"Neu" Teil "Büro I"	49,89	4,12	Vorhalt 20.12.2007 - Neu
Terrasse – Neu	13,48	1,11	Vorhalt 20.12.2007 - Neu
2. OG			
Dachboden	66,7		lt. Plan 05.07.2004 - Neu

Dachboden Summe	215,92 282,62	23,33	lt. Plan 05.07.2004 - Neu
Terrasse	52,74	4,35	lt. Plan 05.07.2004 - Neu
DG:			
Dachboden	52,44		lt. Plan 05.07.2004 - Neu
Dachboden	163,4		lt. Plan 05.07.2004 - Neu
Summe	215,84	17,81	
Gesamtsumme	1211,66	100,00	

Anteil			
Instandhaltung	196	16,18	
§ 28 (3)	401,09	33,10	
Neu - Restbuchwert	614,57	50,72	
	1211,66	100,00	
		in €	in €

Herstellungsaufwand lt. Bp-Bericht	410.668,00
abzgl. „DACHREPARATUR“ (vgl. Pkt. 5)	- 64.476,03
HERSTELLUNGSaufwand"NEU"	346.191,97

AUFTEILUNG	Prozent	von	
Instandsetzung S.			14.409,00
(vgl. Pkt. 4)			
§ 28 (3) EStG 1988	39,49	346.191,97	136.711,21
Restnutzungsdauer	60,51	346.191,97	209.480,76
			360.600,97
Dachreparatur			64.476,03
Summe			425.077,00

			Afa pro Jahr
Restbuchwert lt. Bp		309.648,90	4.644,73
Aktivierungen 2004 „neu“		346.191,97	
Summe		655.840,87	
Aktivierungen 2004			
abschreibbar			
auf 15 Jahre		136.711,21	9.114,08
auf 67 Jahre		209.480,76	3.142,21
Afa „neu“			16.901,02

Laut FA bisher:			Afa
Altbestand		309.648,90	
Herstellungsaufwand		410.668,00	
Summe Gebäude		720.316,90	10.804,75
Afa-Veränderung lt. Bp-Ber		- 34.350,78	
Afa Gebäude "neu"		10.805,00	

jetzt		
Afa lt. Anlagenverzeichnis		45.155,78
Afa Gebäude 67 Jahre		- 7.786,94
Afa –Differenz 67 Jahre		
"neu"		37.368,84

Afa-Gebäude 1/15		- 9.114,08
-------------------------	--	------------

Dem Begehren der Bw. hinsichtlich der Aufteilung des Herstellungs- und Instandsetzungsaufwandes konnte obigen Ausführungen folgend nur teilweise Folge gegeben werden. Bei der Instandsetzung für das Geschäft bleibt es bei den € 14.409,00. Der Herstellungsaufwand des Jahres 2004 ist höher als der Restbuchwert. Aus 2004 sind € 346.211,97 zu aktivieren, von denen € 136.711,21 auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben sind (jährlich € 9.114,08), und € 209.480,76 auf die Restnutzungsdauer von 67 Jahren (jährlich € 3.142,21). Die jährliche Afa ab 2004 für den Restbuchwert von € 309.648,90 beträgt € 4.644,73. Die Afa 2004 beträgt insgesamt € 16.901,02.

4. INSTANDSETZUNG 2004 (S.):

In der Steuererklärung für 2004 machten J. M. € 179.513,70 als Sofortaufwand und M. M. € 44.878,42, verteilt auf 10 Jahre, als Instandsetzungsaufwand geltend.

Die Prüferin ermittelte die dem Geschäftsbereich (S.) zuordenbaren Instandsetzungsaufwendungen, wie z. B. Austausch Portal, Innenputz, Trockenbauarbeiten, Baumeisterarbeiten, im Schätzungswege iHv € 14.409,00. M. M. beantragte für ihren Anteil von - € 2.882,00 die Verteilung auf 10 Jahre, der J. M. für seinen Anteil von - € 11.527,00 den Sofortabzug.

Im Berufungsverfahren beehrten die Bw. letztendlich die erklärungsgemäße Veranlagung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dieses Begehren ist als unbegründet abzuweisen. Diesbezüglich darf auf die Ausführungen zu Pkt. 3, betreffend die Aufteilung des Herstellungsaufwandes für 2004, verwiesen werden. Die Bw. brachten keine konkret nachvollziehbaren Vorbringen und die diese Angaben dokumentierenden Unterlagen bei, die weitere Aufwendungen dem Instandsetzungsaufwand hätten zurechnen lassen.

5. DACHREPARATUR 2004, € 71.759,33:

Die Bw. beantragten im **Schreiben vom 17. September 2007**, die Aufwendungen für die Dachreparatur iHv € 71.759,33 sofort absetzen zu können, beinhaltend folgende Teilrechnungen:

- a. Zimmerei G., Teilrechnung „Abbrechen Dachkonstruktion, Zimmermannsarbeiten“, Juli 2004, € 9.021,00
- b. Zimmerei G., 2. Teilrechnung „Abbrechen Dachkonstruktion, Zimmermannsarbeiten“ Juli/August 2004, € 33.722,05
- c. Spenglerei J., 1. Teilrechnung, Dachdeckerarbeiten, Spenglerarbeiten, Velux-Fenster € 4.000,00 und € 5.300,00
- d. Zimmerei G., 3. Teilrechnung, Abbrechen Dachkonstruktion, Zimmermannsarbeiten, Juli bis September 2004, € 11.382,95

e. Spenglerei J., 2. Teilrechnung, Dachdeckerarbeiten, Spenglerarbeiten, Velux Fenster
€ 8.333,33

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 24. Jänner 2008** legten sie noch eine gemeinsame „**Bestätigung**“ von Herrn Ü. und Herrn K. betreffend die Schadhaftigkeit des Daches vor. Ein Herr aus einem gegenüber liegendem Haus hätte die Bw. auch auf den mehrmaligen Abgang von Ziegeln auf der Nordseite aufmerksam gemacht. Die Aufwendungen seien sofort abzuziehen, weil seit Anfang 2007 das Dachgeschoss an eine Rechtsanwaltsgemeinschaft vermietet werde. Ergänzend gab der Bw. J. M. im **Telefonat vom 1. Feber 2008** an, dass die Dachreparatur das Haupthaus betroffen hätte. Im Bereich der Wohnung sei das Dach erst 2006 erneuert worden.

Nach **Einvernahme des Zeugen Herrn J.** anlässlich des **Erörterungstermins vom 2. Juli 2008** bejahte das Finanzamt die Schadhaftigkeit des Daches dem Grunde nach. Nach Vorlage der Schlussrechnungen aus 2005 über € 97.671,32 vertrat das Finanzamt in seiner **Stellungnahme vom 30. September 2008** die Ansicht, dass die Bw. 2004 Aufwendungen für Dachreparatur iHv € 64.476,03 verausgabt hätten; von diesen seien insgesamt € 59.440,94 wahlweise auf 10 Jahre oder sofort absetzbar und € 5.035,09 anteilig für die Wohnung zwingend auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben. Die übrigen in den Rechnungen enthaltenen Teilbeträge von € 6.474,64 für Terrassenabdichtung und Fenster sowie € 1.775,33 für den Gartenzaun seien auf die RND von 67 Jahren abzuschreiben. Die Bw. sollten auch bekannt geben, ob sie die hinsichtlich des übrigen Instandsetzungsaufwandes begehrte Behandlung - Sofortabzug beim Bw. J. M., Zehntelung bei der Bw. M. M. - beibehalten möchten.

Diese Stellungnahme blieb seitens der Bw. unbeantwortet.

Nach Ansicht der Bw. im **ergänzenden Schreiben vom 10. April 2009** sei hinsichtlich der Sofortabschreibung Dach nunmehr aufgrund des besseren Wissensstandes über die tatsächliche Nutzung festzuhalten:

- Das gesamte Dachgeschoß wird von einer Juristengemeinschaft genutzt.
- Das 2. OG wird jedenfalls von einem Betrieb genutzt werden.
- Das 1. OG wird zu rd. 2/3 von einer Steuerberatungskanzlei gemietet und der Rest ist nur für Büroflächen, nicht aber für Wohnung möglich.
- Das EG ist gänzlich an die Geschäftsinhaber vermietet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach den Ergebnissen des weiteren Verfahrens, insbesondere den Aussagen des Zeugen, ist die Dachreparatur auch nach Ansicht des UFS als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren, der auch ohne den Herstellungsaufwand unumgänglich gewesen wäre. Die Bw. haben hierfür 2004 insgesamt € 64.476,03 verausgabt; diese sind auch aus den Herstellungskosten auszuscheiden (siehe Tabelle unter Pkt. 3, "Herstellungsaufwand").

Der Ansicht der Bw. im ergänzenden Schreiben vom 10. April 2009, es sei von der „vollständigen und tatsächlichen Nutzung“ im Jahr 2009 auszugehen, kann nicht gefolgt werden. Für die Veranlagung des Jahres 2004 sind die Verhältnisse dieses Jahres und die in diesem Jahr beabsichtigte Nutzung maßgeblich, dies gebietet schon die Betrachtung des jeweiligen Kalenderjahres. Abgesehen davon, dass auch bis jetzt nur die Vermietung des DG an die Juristengemeinschaft fix ist, hat der Bw. J. M. anlässlich des Erörterungstermines vom 2. Juli 2008 angeführt, dass ein Teil der bisherigen Wohnung im 1. OG und ein später errichteter Zubau im 2. OG, zusammen 120 m², an den Sohn vermietet werden würde; davon ist im ergänzenden Schreiben wiederum nicht die Rede. Angemerkt wird noch, dass die Angaben der Bw. im ergänzenden Schreiben vom 10. April 2009 hinsichtlich des Großteils des 2. OG und des DG den Förderbestimmungen des Fertigstellungskredits widersprechen. Die Ausführungen im ergänzenden Schreiben vermögen an der steuerlichen Behandlung der Dachreparatur hinsichtlich des Anteils der Wohnung nichts zu ändern.

Zumal die Bw. M. M. für den in der Steuererklärung ausgewiesenen Instandsetzungsaufwand die Zehntelung begehrte, die Bw. diesbezüglich zur Stellungnahme des Finanzamtes keine Äußerungen abgegeben haben, wird die Zehntelung hinsichtlich des Anteils der Bw. M. M. vorgenommen. Das Begehren des Bw. J. M. war in der Erklärung und auch im weiteren Verfahren auf den Sofortabzug ausgerichtet. Nunmehr ist wie folgt vorzugehen:

€ 64.476,03	im Jahr 2004 bezahlte Dachreparatur, davon
€ 59.440,94	wahlweise sofort oder auf 10 Jahre verteilt abzusetzen, von diesen
€ 47.552,75	Sofortabzug für den Anteil des Bw. J. M.
€ 11.888,19	auf 10 Jahre zu verteilen für den Anteil der Bw. M. M., d.h. pro Jahr € 1.188,82
€ 5.035,09	zwingend auf 10 Jahre zu verteilen, d. h. pro Jahr € 503,51

Dem Begehren der Bw. konnte daher in diesem Punkt teilweise Folge gegeben werden.

6. INSTANDHALTUNG- bzw. INSTANDSETZUNG WOHNUNG (2001S 50.000,00, 2004 € 4.000,00):

a. 2001, S 50.000,00:

In der Erklärung 2001 setzten die Bw. S 101.759,65 als Instandhaltungsaufwand sofort ab.

Die Prüferin behandelte demgegenüber die auf die Wohnung entfallenden Adaptierungskosten (Heizung, Sanitär) mit geschätzten S 50.000,00 als auf 10 Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand. Die Schätzung sei durch die Nichtvorlage von entsprechenden Belegen bedingt gewesen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 17. September 2007** beehrten die Bw. den Sofortabzug, weil der Nutzungswert nicht erhöht worden sei. Dieser Aufwand sei weder für den Umbau 2006, noch die Fertigstellung 2007 werthaltig gewesen. Die „Dacheindeckung Nebengebäude“ sei wiederum entfernt worden.

Anlässlich des **Erörterungstermins vom 31. Oktober 2007** kündigte der Bw. J. M. die Vorlage von Belegen an, es dürfte sich um einen mit Öl zu beheizenden Heizkessel und Öltank handeln. Der Kessel sei im Jahr 2004 wegen des Einbaus einer Zentralheizung ausgetauscht worden. Weiters habe man eine Vielzahl von kleinen Maßnahmen gemacht, wie z. B. herabhängende Bretter von der Untersichtschallung der Decke Entfernen, Stärkung des Holzbalkons, etc.

Die Bw. legten Rechnungen vor, und zwar über S 39.166,67 von der Fa. T. für Einbau Heizungsanlage inkl. Tank und über S 14.495,61 von der Fa. O. für Parkettboden inkl. Zubehör, Malereizubehör, Schalter, Rahmen, Leuchten, Kleinmaterial. Die restlichen Aufwendungen seien aus dem Kontoblatt zu sehen, aber nicht durch Rechnungen belegt. Man habe vom Privatkonto eine Umbuchung auf Sofortaufwand durchgeführt. Im **Schreiben vom 24. Jänner 2008** baten die Bw., die Kleinbeträge wegen der Diskrepanz zum Arbeitsaufwand zu würdigen.

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht, folgte dann aber anlässlich des Telefonates vom 6. März 2004 dem Begehren der Bw.

b. 2004, € 4.000,00:

Die Prüferin schätzte den Aufwand für die Dachreparatur in Höhe von € 4.000,00 und ließ diese verteilt auf 10 Jahre zum Abzug zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad a.) Die Aufwendungen für die Heizung und den Parkettboden sind an sich unzweifelhaft „näher“ einer Instandsetzung, als einer Instandhaltung. Ausgehend vom Gesetzeswortlaut für die Instandsetzung ist aber der Einwand der Bw. berechtigt, dass es in Bezug auf das Gebäude durch die Aufwendungen von S 50.000,00 zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes bzw. einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer gekommen ist. Zumal dieser Berufungspunkt nunmehr außer Streit gestellt ist, hat die Gewinnerhöhung 2001 von S 50.000,00 und die Absetzung der Zehntelbeträge von S 5.000,00 (2001) bzw. € 363,00 (2002, 2003, 2004) zu unterbleiben.

ad b.)

Nach den nunmehrigen Ergebnissen des Berufungsverfahrens entfallen auf die Dachreparatur betreffend die Wohnung € 5.035,09. Diese sind verteilt auf 10 Jahre abzusetzen, also für 2004 € 503,51 (siehe Pkt. 5.) anstatt bisher € 400,00.

7. ABRUCHKOSTEN 2004, € € 75.456,81

Im **Schreiben vom 6. Oktober 2006** begehrten die Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 7. 6. 2005, 2002/14/0011, Abbruchkosten iHv € 61.204,84 sofort als Werbungskosten in Abzug zu bringen. Diesem Begehren stimmte das Finanzamt vorerst in seiner

Stellungnahme vom 11. Jänner 2007 zu. Im **Schreiben vom 17. September 2007** begehrten die Bw. nunmehr Abbruchkosten von € 75.456,81.

Anlässlich des **Erörterungstermins vom 31. Oktober 2007** brachte der Bw. J. M. vor, es habe sich um Aufwendungen für den Abbruch einer Doppelgarage, eines Lagers, eines Gartenhauses und einer Schleiferei gehandelt. Mitten im Hof habe sich noch ein Gartenhaus als Lager befunden, das im Plan nicht verzeichnet sei. Von den € 75.000,00 würden etwa 20% auf die Entfernung der Zwischenwände entfallen die restlichen 80% auf den übrigen Abbruch.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass von einem „Abbruch“ im eigentlichen Sinne nur die Rede sein könne, wenn nichts mehr errichtet würde.

Die Bw. wurden im **Vorhalt vom 19. Dezember 2007** aufgefordert, Flächen bekannt zu geben, die iZm den Abbruchkosten gestanden seien, auf welchen Abbruch welche Kosten entfallen seien und welche Flächen neu errichtet worden seien.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 24. Jänner 2008** teilten die Bw. mit, dass die Teilposition der aktivierten Lohnkosten im Wesentlichen den Abbruch der Holzdecke und des Isolierschuttes auf der Decke im 1. OG des Hauptgebäudes betroffen hätten, damit eine Betondecke und die Aufstockung möglich geworden sei. Der im Einreichplan ersichtliche Abriss von 71,25 m² und im 1. OG von 75 m² sei in der zweiten Bauphase 2006 wieder neu errichtet worden. Der Abbruchaufwand für die Zwischenwände lt. Plan liege jedenfalls unter 10% und sei daher zu vernachlässigen.

In der **Stellungnahme vom 28. März 2008** verneinte das Finanzamt sofort abzugsfähige Abbruchkosten. Die Bw. hätten kein abbruchreifes Gebäude erworben (vgl. auch die von den Bw. vorgelegten Bilder). Für ein abbruchreifes Gebäude würden nicht S 5 Mio. bzw. lt. Bw. S 6,5 Mio. bezahlt. Die Bw. hätten ein noch verwendbares Gebäude in der Absicht erworben, es umzubauen und aufzustocken. Werde ein noch verwendbares Gebäude in der Absicht erworben, es abzureißen, würden die Abbruchkosten und der Restbuchwert des Gebäudes zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes gehören. Dies müsse umso mehr gelten, wenn im Zuge einer Sanierung nur einzelne Gebäudeteile abgerissen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. möchten Abbruchkosten als Sofortaufwand 2004 berücksichtigt haben. Im gegenständlichen Fall wurden teilweise tragende und nichttragende Wände abgerissen. Es mag sein, dass auch am Plan nicht mehr vorhandene Teile abgerissen wurden, die nicht mehr neu errichtet wurden, jedoch unterließen es die Bw., konkret nachvollziehbare Flächen darzulegen. Die hier genannten Abbrucharbeiten standen im Zusammenhang mit dem Umbau und der Aufstockung des Gebäudes, sie waren sozusagen Teil dieses Gesamtvorhabens. Was

den Abbruch von 71,25 m² im EG und 75 m² im 1. OG anlangt, so wurde an dieser Stelle laut Angaben der Bw. 2006 wieder etwas errichtet.

Das Gebäude war noch nicht abbruchreif. Wenn sich die Bw. auf die Abwendung des VwGH von der Opfertheorie berufen, so ist für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen; denn es kam nicht - wie z. B. in dem dem Erkenntnis des VwGH vom 25. 1. 2006, 2003/14/0107, zugrunde liegenden Sachverhalt - zum Abbruch eines gesamten, noch verwendbaren Gebäudes, sondern wurden ua. nur (Zwischen)wände und Decken abgetragen und zum Teil die Innenaufteilung verändert. Der Altbestand wurde eben nur adaptiert und die Aufstockung durchgeführt. Anders als im VwGH-Erkenntnis ist ja vom Altbestand nach wie vor ein mehr oder minder größerer Teil vorhanden gewesen. Mögen auch diverse Abbrucharbeiten ohne entsprechende Neuerrichtung dabei gewesen sein, so wäre es Sache der Bw. gewesen, dies anhand entsprechender Unterlagen nachvollziehbar dazutun.

Bei der gegebenen Sachlage bestand kein Anlass, die Abbruchkosten als sofort absetzbaren Aufwand zum Abzug zuzulassen. Sie sind Teil der zu aktivierenden Kosten, die im Wege der Afa bzw. Fünfzehntelabschreibung entsprechend der oa. Aufteilung Berücksichtigung finden können. In diesem Punkt war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

8. AFA-Änderung WOHNUNGSEINRICHTUNG (2001: AK S 136.483,33, 2002: AK € 5.333,00):

Die Prüferin behandelte die Anschaffung folgender Einrichtungsgegenstände als privat veranlasst:

- a. 2001: Mobiliar, AK S 136.483,33, Nutzungsdauer 8 Jahre, Afa-Verminderung um S 17.060,42 (2001) bzw. € 1.239,83 (jeweils 2002, 2003 und 2004), Kürzung der Vorsteuer 2001 um S 27.296,67.
- b. 2002: eine als Küche aktivierte Wohnzimmereinrichtung, AK € 5.333,00, Nutzungsdauer 8 Jahre, Afa-Verminderung um € 666,63 (2002 bis 2004), Kürzung der Vorsteuer 2002 um € 1.066,60.

Der Sohn der Bw. habe die im 1. OG gelegene Wohnung, bestehend aus 30 m² im Nordtrakt und 50 m² im Südtrakt, um mtl. € 363,36 gemietet. Laut Prüferin verlange das Naheverhältnis zwischen Vertragsparteien bei Mietverträgen eine genaue Prüfung, ob sie durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind. Zwar bedürfe der Abschluss (zivilrechtlich) nicht der Schriftform, jedoch müssten die wesentlichen Vertragsbestandteile (z.B. Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragen der Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein, wobei diesen Kriterien Bedeutung im Rahmen der freien Beweiswürdigung zukomme. Fremdunübliche Modalitäten würden gegen eine eindeutige, jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung sprechen.

Der mit dem Sohn mündlich vereinbarte Mietzins von monatlich € 363,36 netto inklusive Betriebskosten liege wesentlich unter den fremdüblich vereinbarten Mieten für Wohnungen dieser Größe und in dieser Lage. Den niedrigeren Mietzins begründeten die Bw. mit der Beeinträchtigung während der Bauphase (Lärm, Schmutz), wobei ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, dass nach Fertigstellung der Sanierungsmaßnahmen die Miete deutlich angehoben würde. Die Zurverfügungstellung einer kompletten und neuen Wohnungseinrichtung neben der Herabsetzung der Miete (ohne dafür einen gesonderten Mietzins zu vereinbaren) stelle nach Ansicht der Prüferin keine fremdübliche Modalität dar, weshalb die Abschreibung der gesamten Wohnungseinrichtung aufgrund der privat veranlassten Anschaffung nicht anerkannt werde. Die Belege für die Investitionen 2001 hätten die Bw. nicht vorgelegt.

In der **Berufung** brachten die Bw. vor, dass die Lebensgefährtin des Sohnes mit dem gemeinsamen Kind die Wohnung bewohnt habe, ihr Sohn nur sporadisch. Hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Miete hätten sie einen Lokalausweis in der vermieteten Nachbarwohnung angeboten.

Zur Aufforderung, sämtliche bisher abgeschlossenen Mietverträge vorzulegen und anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen, auf Grund welcher Verpflichtung sie die Wohnungseinrichtung für den Sohn zu tragen hatten und dass dies fremdüblich sei, verwiesen sie auf den angebotenen Fremdvergleich. Der Sohn hätte auf ausdrücklichen Wunsch der Eltern die Wohnung bezogen. Die Wohnung und das Objekt seien in vernachlässigtem Zustand gewesen. Außerdem habe der Verkäufer noch regelmäßig Flohmärkte im Innenhof veranstaltet. Bezüglich der getätigten Aufwendungen habe ihr Sohn auf das Nachbarhaus verwiesen, in dem für eine möblierte Wohnung weniger zu bezahlen sei, als ihr Sohn leiste. Die Wohnverhältnisse seien erbärmlich gewesen. Die Bw. seien froh gewesen, überhaupt einen Mieter zu finden.

Anlässlich des **Erörterungstermins vom 30. Oktober 2007** gab der Bw. J. M. über Vorhalt, dass kein Entgelt unter dem 20%-igen Steuersatz zu finden sei, an, dass die Möbel eine Art „Bittleihe“ gewesen seien.

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht und übergab den Bw. eine Aufstellung eines Immobilienbüros in X., wonach der frei vereinbarte Mietzins je m² netto, ohne Betriebskosten und Heizkosten nachfolgend angeführte Bandbreite aufweise. Die niedrigeren Werte würden auf einem mittleren, die höheren auf einem sehr guten Wohnwert beruhen, welcher eher für zentral gelegene Wohnung mit guter Infrastruktur und zeitgemäßer Ausstattung anzusehen sei:

2001	bis 60 m ²	von	€ 4,00	bis	€ 6,20	ab 60 m ²	von	€ 3,60	bis	€ 5,50
2003	bis 60 m ²	von	€ 3,80	bis	€ 5,60	ab 60 m ²	von	€ 3,40	bis	€ 5,10
2004	bis 60 m ²	von	€ 4,00	bis	€ 5,90	ab 60 m ²	von	€ 3,60	bis	€ 5,20
2005	bis 60 m ²	von	€ 4,20	bis	€ 6,00	ab 60 m ²	von	€ 3,80	bis	€ 5,20

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988** freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob die Zurverfügungstellung der Wohnungseinrichtung im Rahmen eines fremdüblichen Mietvertrages gelegen ist oder privat veranlasst war.

Betrachtet man die an einen fremdüblichen Vertrag gestellten Anforderungen, so wird er bei zivilrechtlicher Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechts nur anerkannt, wenn er nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 160 zu § 2 EStG 1988).

Nach außen fand das Mietverhältnis nur in den Zahlen in den Steuererklärungen seinen Niederschlag. Dass mit dem Mietverhältnis auch Einrichtungsgegenstände mitvermietet sein sollten, war nicht zu ersehen, weil die Bw. keine 20%-igen Entgelte auswiesen. Der Hinweis des Finanzamtes auf das Nichtausweisen von 20%-igen Entgelten veranlasste die Bw., ihre Argumentation dahingehend abzuändern, als dass die kostenlose Zurverfügungstellung der Einrichtung eine „Bittleihe“ war. Schon dies spricht gegen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des Vertrages.

Laut den Informationen der Prüferin bei einem Immobilienbüro lag der frei vereinbarte Mietzins für eine Wohnung mit rd. 80 m² an der Untergrenze zwischen € 288,00 bis € 304,00 und ging bis an die Obergrenze zwischen € 408,00 bis € 440,00, dies jedoch ohne Heizung und Strom. Demgegenüber bezahlte der Sohn eine „Miete“ inklusive aller Betriebskosten von € 363,00. Somit war die „Miete“ inklusive der Betriebskosten ohnehin schon an der Untergrenze angesiedelt. Wenn das Finanzamt die Ansicht vertrat, dass in dieser Miete nicht auch noch die Beistellung der Möblierung als fremdüblich anzusehen war, so kann dem nicht entgegen getreten werden.

Was bezüglich der Fremdüblichkeit den Verweis auf die Nachbarwohnung anlangt, so vermag diese nicht den Nachweis der als für die Zurverfügungstellung der Einrichtungsgegenstände ins Treffen geführten „erbärmlichen Wohnverhältnisse“ der streitgegenständlichen Wohnung zu ersetzen. Die Bw. kündigten zwar Fotos über den schlechten Zustand der Wohnung an, brachten diese aber nicht bei.

Bei der gegebenen Sachlage waren die Einrichtungsgegenstände nach Ansicht des UFS nicht von dem Mietverhältnis umfasst, sondern haben diese die Bw. aus privaten Gründen zur Verfügung gestellt und sind daher den Aufwendungen der Lebensführung zuzurechnen; Waren doch besonders die Bw. daran interessiert, dass ihr Sohn die Wohnung mietete. Die

Bw. haben auch nicht dargelegt, dass sie die Wohnung zu den gleichen Bedingungen einem Fremden angeboten haben.

Nach all dem Gesagten ist der Erwerb der Einrichtungsgegenstände als privat veranlasst anzusehen. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung 2001 bis 2004 ist daher hinsichtlich dieses Berufungspunktes als unbegründet abzuweisen.

9. HEIZÖLVERBRAUCH (U und F 2002 und 2003):

Das Finanzamt rechnete 2002 € 2.392,87 und 2003 € 366,94 für die Umbuchung Heizöl vom Verrechnungskonto Kanzlei bzw. Privatkonto den Aufwendungen der Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 zu. Es verminderte die Vorsteuern 2002 um € 478,57 und 2003 um € 73,00. Dagegen erhoben die Bw. Berufung.

Im **Schreiben vom 17. September 2007** stimmten die Bw. der Vorgangsweise des Finanzamtes zu, begehrten aber, 50% bei der Hausgemeinschaft des zweiten vermieteten Gebäudes als Werbungskosten bzw. Vorsteuer zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dieser Berufungspunkt steht nunmehr außer Streit. Es bleibt bei den Änderungen lt. Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden.

10. Diverse WERBUNGSKOSTEN (U und F 2002 und 2003):

Die nachfolgenden Aufwendungen qualifizierte die Prüferin als nichtabzugsfähigen Aufwand gemäß § 20 EStG 1988:

2002	€
GWG Möbelstoff, Aufzählung auf Wohnlandschaft, Staubsauger - Kauf 2001, GWG gebr. (Umbuchung Konto 9400)	1.718,92
Vorsteuerkürzung	- 189,77
2003	
Instandhaltung, Reinigung: Lichtbalken und Kinderrollo, div. Malerzubehör, Jalousien, diverses Kleinmaterial, abgeholt von Fr. L.	375,15
Vorsteuerkürzung	- 75,03

Im **Vorhalt vom 31. Jänner 2007** wurden die Bw. gebeten, sämtliche bisher abgeschlossenen Mietverträge vorzulegen und anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen, auf Grund welcher Verpflichtung sie die oa. Werbungskosten zu tragen hatten und dass die Tragung der Aufwendungen fremdüblich sei.

Die Bw. begehrten die Werbungskosten und Vorsteuern im Wesentlichen mit den Vorbringen unter Pkt. 8.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Wesentlichen darf auf die Begründung zu Pkt. 8. verwiesen werden. Die Bw. haben keinen Nachweis erbracht, dass sie die Aufwendungen aufgrund einer fremdüblichen Vereinbarung zu tragen gehabt hätten. Bezüglich dieses Punktes war daher die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2002 und 2003 als unbegründet abzuweisen.

11. BETRIEBSAUSGABENPAUSCHALE für M. M. (F 2003, € 1.080,00):

M. M. habe die Rechnung Nr. 1 für den Leistungszeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2003 über € 9.000,00 für diverse von ihr erbrachte Arbeitsleistungen für die Hausgemeinschaft J. M. und M. M. an J. M. gelegt. Er habe sie auch bezahlt (Kto. Steuerberatungskanzlei) und den Gesamtbetrag als Sonderbetriebsausgabe verbucht. M. M. habe € 7.920,00 als Sonderbetriebseinnahme erklärt, also die Einnahmen vermindert um das Betriebsausgabenpauschale von 12% = € 1.080,00.

Laut Prüferin hätten die Bw. weder einen Nachweis über den zeitlichen Umfang der Arbeiten in Form von Stundenaufzeichnungen noch eine detaillierte Leistungsbeschreibung vorlegen können; angeführt seien Telefonkosten, Leistungsbereitschaft, Mitarbeit Wohnungsadaptierung Sohn, Reinigung Hof und Grasmahd, Heckenpflege, Abtransport und Entsorgung Reste D., teilweise Räumung Dachboden und Nebengebäude, Zahlungsverkehr, Aufbereitung Belege, Fahrtkosten VW. Die Abrechnungsmodalitäten - Abrechnung für 3 Jahre im Nachhinein, Rechnungslegung an den Miteigentümer, jährlich gleich hohe Vergütung – seien als fremdunüblich anzusehen. Folglich seien sowohl die Sonderbetriebsausgaben auf Seiten von J. M. als auch die Sonderbetriebseinnahmen auf Seiten von M. M. steuerlich nicht anzuerkennen.

In der **Berufung** führten die Bw. aus, dass das Präzipium M. M. fremdüblich sei, die Leistungen seien überschaubar, nicht auf einen steuerlichen Vorteil ausgerichtet und überdies bei gleichen Interessenslagen durch die Judikatur gedeckt.

Im **Schreiben vom 17. September 2007** teilten die Bw. mit, dass die Nichtanerkennung des Betriebsausgabenpauschales akzeptiert werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Nichtanerkennung des Betriebsausgabenpauschales steht außer Streit. Es bleibt daher bei der Erhöhung der Einkünfte im Feststellungsbescheid um S 1.080,00.

12. VERSICHERUNGSENTSCHÄDIGUNG (€ 7.536,00, F 2004):

Die Prüferin erfasste 2004 € 7.536,00 für eine Versicherungsvergütung aus einem Schadensfall (Witterungsniederschlag vom 26. Juli 2004) als Einnahme. Die Gesamtsumme der Versicherungsvergütung für den Schaden im Bereich des Geschäftes "S." bzw. der Wohnung im Nebentrakt habe € 18.840,00 betragen, den Anteil für die Wohnung schätzte die Prüferin

mangels Vorliegen entsprechender Unterlagen auf 40%. Bis dato sei die Wohnung nicht saniert und seien Aufwendungen noch nicht angefallen.

In der **Berufung** gaben die Bw. an, dass der auf die Wohnung entfallende Schadenanteil eine 12 m²-Decke bei Verwendbarkeit der bestehenden Unterkonstruktion und eine Malerei von ca. 10 m² betreffe; diese könnten mit maximal € 500,00 angesetzt werden. Der Schaden sei derzeit noch nicht behoben. Aus Vereinfachungs- und Bagatellgründen sei die Versicherungsentschädigung von den aktivierten Kosten subtrahiert und sei durch die verminderte Absetzung diesem Umstand zumindest teilweise Rechnung getragen worden.

Mit **Vorhalt vom 12. Feber 2007** wurden die Bw. gebeten, Unterlagen beizubringen, aus denen die Versicherungsgesellschaft, die –polizze, die versicherten Schäden und das maßgebliche Schadensereignis, zu ersehen seien; des Weiteren sollten sie die Schadensmeldung samt geltend gemachter Schadenssumme vorlegen und bekannt geben, wie viel und wofür die Versicherung zahlte, sowie dass das von den Bw. gewählte Aufteilungsverhältnis in der gezahlten Schadenssumme seine Deckung finde.

Laut Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 17. Feber 2007** habe die Firma G. in R. den Schaden verursacht, weil sie das Dach vor Regenfällen nicht abgedeckt gehabt hätte. Den Schaden habe die Firma direkt bei der Versicherungsgesellschaft geregelt. Der auf die Wohnung mit 80 m² entfallende Anteil sei bei einer Gesamtfläche von 1.400 m² irrelevant. Die Wohnung sei eliminiert worden und sei die Versicherungsentschädigung den geltend gemachten Kosten gegenüberzustellen.

Anlässlich des **Erörterungstermins vom 31. Oktober 2007** billigte das Finanzamt den Bw. zu, bei Erfassung der € 7.536,00 als Einnahme im Jahr 2004 die Aufwendungen für die Schadensbeseitigung separat oder im Zuge des Umbaus nicht mehr und diese € 7.536,00 zu kürzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Angesichts des „Übereinkommens“ im Berufungsverfahren verbleibt die Erhöhung der Einkünfte 2004 um die € 7.536,00 aufrecht.

13. ANTRAG der Bw. auf BEANTWORTUNG DIVERSE FRAGEN:

Dem Begehren der Bw., im Sinne des Auskunftspflichtgesetzes die Frage zu beantworten, ob es im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise Anweisungen, nicht veröffentlichte Erlässe oder Verordnungen des BMF an die seinerzeitigen Präsidenten der FLD bezüglich der Vollanwendung des MRG in Bezug auf die Aufteilung von Sanierungsmaßnahmen und Verlängerung der Nutzungsdauer, verbunden mit einer großzügigen Verwaltungspraxis gebe, ist zu entgegnen, dass diese für das gegenständliche Verfahren ohne Belang wären, weil die

Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates **gemäß § 271 BAO (Verfassungsbestimmung)** in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden sind.

Bezüglich der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergibt sich folgendes Bild:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	2001	2002	2003	2004
	in S	in €	in €	in €
vor Bp	- 14.824,93	7.916,22	9.050,23	- 201.955,20
Afa Gebäude 67 Jahre (Pkt. 1)	213.317,67	15.502,78	15.502,33	37.368,84
Afa Gebäude 15 Jahre (Pkt. 3)				- 9.114,08
Instandsetzung Geschäft (Pkt. 4) und Dach (Pkt. 3 und 5)				123.444,77
Instandhaltung Wohnung	-			-
Instandsetzung Wohnung (Pkt. 6)	-			-
Instands. Wohnung Dach (Pkt. 6)				- 503,51
Afa-Änderung Wohnungseinrichtung (Pkt. 8)	17.060,42	1.906,46	1.906,46	1.906,46
Heizölverbrauch (Pkt. 9)		2.392,87	366,94	
GWG (Pkt. 10)		1.718,92		
Instandhaltung, Reinigung (Pkt. 10)			375,15	
Betriebsausgabenpauschale (Pkt. 11)			1.080,00	
Versicherungsvergütung (Pkt. 12)				7.536,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE in S	215.553,16			
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE in €	15.664,86	29.437,25	28.281,11	- 41.316,73

Änderungen insgesamt in S	230.378,09			
Änderungen insgesamt in €	16.742,23	21.521,03	19.230,88	160.638,47
davon im Anteilsverhältnis 80:20 aufzuteilende "sonstige Änderungen" lt. BE in €	16.742,23	21.521,03	19.230,88	37.193,70
davon 80 % J. M.				29.754,96
davon 20 % M. M.				7.438,74

Entwicklung der "Instandsetzung" 2004:	J. M.	M. M.	Summe
	in €	in €	in €
Instandsetzung lt. Erkl.	179.513,70	4.487,84	184.001,54
Instandsetzung lt. Bp	- 11.527,00	- 288,20	- 11.815,20
"Instandsetzung Dach" lt. BE	- 47.552,75	- 1.188,82	- 48.741,57
Instandsetzung lt. BE	- 59.079,75	- 1.477,02	- 60.556,77
Erhöhung der Einkünfte um	120.433,95	3.010,82	123.444,77

C. UMSATZSTEUER 2001 bis 2003:

Veränderungen nach der Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003:

Jahr	2001 in S	2002 in €	2003 in €
Vorsteuer lt. Erklärung	52.725,57	1.917,78	306,99

Vorsteuerkürzungen lt. Bp:			
Afa Gebäude (Pkt. 3)			
Afa Wohnungseinrichtung (Pkt. 8)	- 27.296,67	- 1.066,60	
Heizöl (Pkt. 9)		- 478,57	- 73,00
GWG (Pkt. 10)		- 189,77	
Instandhaltung, Reinigung (Pkt. 10)			- 75,03
Summe Kürzungen	- 27.296,67	- 1.734,94	- 148,03
Vorsteuer lt. Bp	25.428,90	182,84	158,96
	in €		
Summe Vorsteuerkürzungen	- 1.983,73		
Vorsteuer lt. Bp	1.847,99		

Die Bw. erhoben Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003, im Wesentlichen mit den zu den einzelnen betroffenen Berufungspunkten unter Pkt. B gemachten Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unternehmer kann gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994** die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß **§ 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994** gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß **§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994** Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Die angeführten Aufwendungen sind den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 zuzurechnen und gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Unter Bezugnahme auf die Ausführungen

- zur Afa Wohnungseinrichtung unter Pkt. B, 8.
ist die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 und 2002
- zum Heizöl unter Pkt. B, 9.
ist die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 und 2003
- zu GWG unter Pkt. B, 10.
ist die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002
- Instandhaltung und Reinigung unter Pkt. B 10.

ist die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003
als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 16. Juli 2009