



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr. A. X.-Y. und Mitbes., Adr., vertreten durch BOS Bilanz- Organisations- und Steuerservice GmbH, 1010 Wien, Graben 29a, vom 3. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 10. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Die berufungswerbenden Ehegatten (Dr. B. Y. und Dr. A. X.-Y.) sind je zur Hälfte Miteigentümer eines Mietwohnhauses, in welchem sich neben fremdvermieteten Wohnungen auch das Büro des Dr. B. Y. und eine von Dr. A. X.-Y. angemietete Wohnung befinden. Diese von den Miteigentümern benützten Räumlichkeiten wurden in den Steuererklärungen der Hausgemeinschaft (Berufungswerberin, Bw.) in die Einkunftsquelle und die

Umsatzsteuerberechnung einbezogen. Die Umsatz- und die Feststellungsbescheide 2005 – 2007 ergingen zunächst erklärungsgemäß. Als Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden diese Verfahren wieder aufgenommen und neue Bescheide erlassen.

Im Rahmen der **abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2005 – 2007** wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1: Es handle sich um ein dreigeschossiges Gebäude, wobei das Obergeschoss und das Dachgeschoss fremdvermietet seien, das Erdgeschoss sei ab September 2005 bis November 2007 im Ausmaß von 82,30 m<sup>2</sup> an die Ehegattin vermietet gewesen.

Die Kosten der Generalsanierung des Gebäudes in Höhe von 289.974,24 € seien von der Bw. als Instandsetzungsaufwand verteilt auf zehn Jahre abgeschrieben worden, die Vorsteuer von 57.994,25 € sei zur Gänze abgezogen worden.

Da die Wohnung von den Ehegatten privat genutzt werde, sei die Vorsteuer im Ausmaß von 28% (Anteil der privaten Wohnung am Gesamtobjekt) zu kürzen. Die entrichtete Miete sei nicht umsatzsteuerbar. Monatlich seien für Betriebskosten (10%) 40 €, für Warmwasser (10%) 20 €, für Garage (10%) 20 €, für Miete (10%) 337,70 € und für Heizung (20%) 30 € überwiesen worden. Bei der Einkünftefeststellung seien die Zinsen und die AfA im Ausmaß von 28% auszuscheiden.

Tz 2: Ein weiterer Teil des Erdgeschosses von 45,94 m<sup>2</sup> (16% des Gesamtobjekts) sei für betriebliche Zwecke von der Bw. an den Ehegatten Dr. B. Y. vermietet. Der Mietvertrag enthalte fremdübliche Bedingungen. Der betrieblich genutzte Teil gehöre abhängig von der Miteigentumsquote nur anteilig zum Betriebsvermögen. Die Miete betrage 357,70 € netto und sei mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz versteuert worden. Die Vermietung von Büros sei grundsätzlich umsatzsteuerfrei, die Bw. habe jedoch von der Option zur Versteuerung Gebrauch gemacht. In diesem Fall betrage der Steuersatz 20%. Die Differenz zwischen den Steuersätzen von monatlich 29,81 € sei nachzuversteuern. Die AfA und die Zinsen seien im Ausmaß von 8% bei der Einkünftefeststellung auszuscheiden.

In der **Berufung** gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide wurde ausgeführt, dass bei der Außenprüfung die von Frau Dr. X.-Y. angemietete Wohnung als selbstgenutztes Eigentum qualifiziert und Aufwendungen und Vorsteuer anteilig ausgeschieden worden seien. Bei der von Dr. B. Y. angemieteten Wohnung seien nur 50% der Vorsteuern und Aufwendungen anerkannt worden, die diesbezüglichen Mieteinnahmen seien jedoch zu 100% in die Berechnungsbasis einbezogen worden. Die gegenständlichen Mietverträge seien als fremdüblich anerkannt worden.

Die von der Betriebsprüferin als Begründung herangezogene VwGH-Entscheidung (93/13/0129) sei auf die gegenständliche Situation nicht übertragbar, da hier kein Gestaltungsmissbrauch vorliege. Es seien vielmehr Mietverträge gegeben, die zu fremdüblichen Konditionen mehr als eine bloße Gebrauchsregelung begründen. Nach der Rechtsprechung sei damit ein Einkunftsstatbestand verwirklicht (VwGH 98/13/0084).

In einer weiteren Entscheidung, die auf die gegenständliche Situation genau zutreffe, weil die Mehrzahl der Wohneinheiten fremd vermietet sei, habe der VwGH ausgeführt: „Dient ein im Miteigentum stehendes Gebäude der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, dann verliert der von einem Miteigentümer für eigene Wohnzwecke genutzte Gebäudeteil dann nicht seinen Charakter als Einkunftsquelle bzw. als Bestandteil einer Einkunftsquelle, wenn dieser Gebäudeteil aus der Sicht der anderen Miteigentümer in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften dient, wie jene Gebäudeteile, die an Nichteigentümer vermietet werden. Eine Kürzung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte um die auf selbst benutzte Gebäudeteile entfallenen Einnahmen und Ausgaben ist daher nicht vorzunehmen.“ (VwGH 25.6.1980, 1303/78)

Gemäß VwGH 20.9.1977, 0764/76, habe keine andere Wahl bestanden, als die Erlöse aus den von den Eigentümern benutzten Wohnungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen und demgemäß die Vorsteuer in Ansatz zu bringen – unabhängig von Fremdüblichkeit und Formkriterien.

Die differenzierte Behandlung von Eigentümern trotz Fremdüblichkeit verstöße gegen verfassungsrechtliche Bestimmungen bzw. EU-Recht und sei auch aus diesem Grund rechtswidrig.

Selbst wenn obige Entscheidung nicht als relevant für diese Causa gewertet werde, wäre zu berücksichtigen, dass ab Oktober 2007 eine Fremdvermietung der Wohnung Top 1 erfolgt, und daher eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen ist (3/12 von 1/10 für 2007). Weiters müssten nach dem Ergebnis des Abschlussberichtes für Top 2 bei der Umsatzsteuer nur 50% der Miete angesetzt werden. Die Vorgangsweise des Finanzamtes widerspreche der eigenen Rechtsauffassung.

Auf einen **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** antwortete der steuerliche Vertreter der Bw. in Hinblick auf die „Ehegattenwohnung“, dass die Ehegatten im vorliegenden Zeitraum und auch derzeit ausschließlich in Wien wohnhaft gewesen seien. Die gegenständliche Wohnung in Z. sei niemals als gemeinsame Ehewohnung genutzt worden, zumal sie für diesen Zweck zu klein und zu weit von den Arbeitsplätzen Ehegatten entfernt

gewesen sei. Die gemeinsame Tochter sei auch in Wien in den Kindergarten gegangen und besuche jetzt dort die Schule.

Das Miteigentumsobjekt sei im Jahr 2005 einer umfangreichen Generalsanierung unterzogen worden. Die Kosten von rund 300.000 € sollten durch die Vermietung der Liegenschaft refinanziert werden. Die Befriedigung eines eigenen Wohnbedürfnisses in diesem Miteigentumsanteil sei nie beabsichtigt und nie verwirklicht worden. Darüber hinaus sei der finanziierenden Bank die Vermietungsabsicht des gesamten Gebäudes für die Rückführung des Kredites garantiert worden. Daher sei bereits während der Umbauphase ein Maklerbüro mit der Mietersuche beauftragt worden. Da die Mietersuche in diesem Teil Niederösterreichs aufgrund der geringen Kaufkraft für ein neu saniertes Objekt schwierig gewesen sei, seien mit den beiden Eigentümern Mietverträge abgeschlossen worden. Leider hätten sich erst ab Dezember 2008 bzw. Februar 2009 Mieter gefunden, die bereit waren einen angemessenen Mietzins zu bezahlen, da beide Wohnungen über einen Gartenanteil verfügen.

Die Nutzung einer Wohnung als Büro sollte zeitlich so lange erfolgen, bis sich eine Alternative in Wien bzw. ein Mieter in Z. ergebe. Die Anfahrt von Wien ins Büro gestaltete sich jedoch zu Stoßzeiten sehr schwierig. Ursprünglich sei gedacht gewesen, den Wohnsitz nach Niederösterreich zu verlegen, und sei auch eine behördliche Meldung unter dieser Adresse erfolgt. Bereits im Zuge der Fertigstellung sei man aber davon abgekommen.

Aus diesen Gründen bestehe keine Veranlassung im Rahmen der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die auf die Privatwohnung entfallende Miete und Betriebskosten sowie die Zinsen und Zinsenabschreibungen aus der Generalsanierung auszuscheiden. Dementsprechend könne auch keine Kürzung der aus der Generalsanierung resultierenden Vorsteuern 2005 erfolgen.

Hinsichtlich der anteiligen Kürzung betreffend des von Dr. B. Y. angemieteten Büros werde auf die Ausführungen zur betrieblichen Nutzung von Gebäudeanteilen im Miteigentum in den EStR Rz 574ff verwiesen. Dr. B. Y. nutze das Büro, das bei ihm Betriebsvermögen darstelle, zur Erzielung von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit und Gewerbebetrieb. Bei einem Betriebsvermögen eines Miteigentümers unter 20% sei das untergeordnete Ausmaß des Betriebsvermögens nach der betrieblichen Nutzung insgesamt und nicht nach dem davon dem Betriebsvermögen zuzurechnenden Teil zu beurteilen. Die von der Berufungsbehörde beabsichtigte Korrektur der gesamten Werbungskosten sei daher nicht zulässig.

Die Vorhaltsbeantwortung enthält schließlich umfangreiche rechtliche Ausführungen zum Unternehmerbegriff, zum Vorliegen einer unternehmerischen bzw. wirtschaftlichen Tätigkeit und der Einnahmenerzielungsabsicht sowie zum missbräuchlichen Verhalten und

Vorsteuerabzug. Das Recht auf Vorsteuerabzug sei ausschließlich nach umsatzsteuerlichen Kriterien zu beurteilen. Ertragsteuerliche Wertungen seien ohne Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei Judikatur zur missbrauchsbedingten Nichtanerkennung von Betriebsausgaben nach dem Ertragsteuerrecht nicht ohne weiteres auf das Umsatzsteuerrecht übertragbar.

Im Betriebsprüfungsverfahren sei kein Missbrauchstatbestand festgestellt worden und sei auch die unternehmerische Tätigkeit der Miteigentumsgemeinschaft nicht in Frage gestellt worden. Es sei daher dem Antrag auf positive Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG stattzugeben. Der diesbezüglichen Argumentation der Berufungsbehörde sei wie folgt entgegenzutreten:

- Die behördliche Meldung von Dr. A. X.-Y. lasse keinen Rückschluss auf die private Nutzung der im Miteigentum stehenden Liegenschaft zu.
- Der Mieter D. habe das Mietobjekt nur für kurze Zeit genutzt. Die vertraglich vereinbarte Kaution sei bar bezahlt und nach Beendigung des Mietvertrages als Miete vereinnahmt worden. Aus diesem Grund sei kein Bankeingang nachweisbar.
- Der Auftrag zur Vermietung an die Maklergesellschaft sei bereits während der Sanierungsphase erteilt worden.
- Der Zeitpunkt der Vergebührungszeit des Mietvertrages lasse keinen Rückschluss auf die tatsächliche Nutzung des Mietobjektes zu.

Als einzige Feststellung der Betriebsprüfung verbleibe daher die Erhöhung des Umsatzsteuersatzes bei der Bürovermietung. Sämtliche andere Feststellungen der Betriebsprüfung seien zu berichtigen und der Berufung vollinhaltlich stattzugeben. Darüber hinaus werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

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

Die Ehegatten sind je zur Hälfte Eigentümer eines Mietwohnhauses, wobei eine der Wohnungen von der berufungswerbenden Vermietungsgemeinschaft ab 1. Juli 2005 an Dr. A. X.-Y. und eine weitere Wohnung ab 1. September 2005 als Büro an Dr. B. Y. vermietet wurde. Zwischen den Verfahrensparteien besteht Einigkeit darüber, dass für beide Wohnungen fremdübliche Mietverträge abgeschlossen und ein fremdüblicher Mietzins bezahlt wurde. Strittig ist, ob bzw. inwieweit die mit diesen Wohnungen zusammenhängenden Einnahmen und Aufwendungen bzw. Vorsteuern der Jahre 2005 – 2007 in die Einkünftefeststellung und Umsatzsteuerfestsetzung einzubeziehen sind.

**Zu Wohnung Top 1 (an Dr. A. X.-Y. vermietet):**

Nach den Feststellungen der Betriebsprüferin (Bp-Bericht Tz 1) wurde diese Wohnung im Ausmaß von 82,30m<sup>2</sup> von den Ehegatten privat genutzt. Die Bw. trat dieser Feststellung vorerst nicht entgegen. Erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 2010 wendete der steuerliche Vertreter ein, dass die Wohnung nie der Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses der Ehegatten gedient habe. Die Familie habe vielmehr immer in Wien gewohnt, wo sich auch die Arbeitsplätze befinden.

Im Rahmen der Beweiswürdigung waren zur Nutzung der Wohnung Top 1 folgende Umstände in Betracht zu ziehen:

- Beide Ehepartner haben ihren Hauptwohnsitz an dieser Adresse gemeldet: Dr. B. Y. von 28. September 2001 – 8. November 2006 und ab 11. April 2008, Dr. A. X.-Y. ab 22. Oktober 2001. Die behördliche Meldung an einer Adresse legt jedenfalls die Annahme nahe, dass die gemeldeten Personen auch tatsächlich (zumindest zeitweise) dort wohnen.
- Der Feststellung im Betriebsprüfungsbericht hinsichtlich einer privaten Nutzung der Wohnung wurde von der Bw. vorerst nicht widersprochen. Vielmehr ist aus den in der Berufung zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen ableitbar, dass die Bw. die gegenständliche Wohnung als einen für „eigene Wohnzwecke genutzten Gebäudeteil“ betrachtete. Erst in der Vorhaltsbeantwortung im zweitinstanzlichen Verfahren bestritt der steuerliche Vertreter die private Nutzung.
- Die Bw. lässt offen, wofür die strittige Wohnung nun tatsächlich genutzt worden sein soll. Da keine Nutzung zu anderen als Wohnzwecken behauptet wird, würde lediglich die Möglichkeit bleiben, dass die Wohnung gar nicht genutzt wurde, was in Hinblick auf den vorliegenden Mietvertrag und die regelmäßigen monatlichen Zahlungen für Miete, Betriebs- und Heizkosten als äußerst unglaublich anzusehen wäre. Das Argument, mit den beiden Eigentümern seien deshalb Mietverträge abgeschlossen worden, da vorerst keine Mieter gefunden wurden, vermag nicht zu überzeugen.
- Anlässlich eines Lokalaugenscheins im Zuge der Betriebsprüfung im September 2008 gelangte die Betriebsprüferin zur Ansicht, dass die Wohnung von der Familie bewohnt ist (Aktenvermerk Bl. 38 Arbeitsbogen).
- Dem Vorbringen der Bw., dass sich die Arbeitsplätze und der Wohnsitz der Ehegatten in Wien befinden, kann durchaus gefolgt werden. Dieses Vorbringen widerspricht jedoch nicht der Annahme eines zweiten Haushalts in Z.. Ein Wohnsitz in Wien und ein Wochenend- und Feriendomizil in einer niederösterreichischen oder burgenländischen Gemeinde ist keineswegs ungewöhnlich. Das Argument der Bw., die Wohnung habe nie dem Wohnbedürfnis der Eheleute gedient, weil sie zu klein und von den Arbeitsplätzen in Wien zu weit entfernt sei, ist daher nicht stichhäftig.

Abschließend ist festzustellen, dass von Seiten der Bw. die Nutzung als gemeinsame Wohnung der Ehegatten nicht glaubhaft widerlegt werden konnte. Insbesondere wurde nicht dargelegt, welchen anderen Zwecken die angemietete Wohnung gedient haben soll. Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum eine behördliche Meldung in einer angeblich nie bewohnten Wohnung über einen langen Zeitraum aufrecht erhalten wurde und warum nicht schon während der abgabenbehördlichen Prüfung oder spätestens in der Berufung die private Nutzung bestritten wurde. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die Wohnung im streitgegenständlichen Zeitraum eigenen Wohnzwecken der Ehegatten diente.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sind.

Nach herrschender Rechtsmeinung dient die gemeinsame Ehewohnung einer Ehegatten-Vermietungsgemeinschaft der Lebensführung der Miteigentümer und ist daher aus der Einkunftsquelle auszuscheiden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Wohnung aufgrund eines „Mietvertrages“ mit einem der Ehegatten genutzt wird (siehe *Doralt*, EStG, § 28 Tz 246, und die dort genannte Rechtsprechung). Nicht relevant ist, ob die Wohnung ständig oder nur vorübergehend zu Wohnzwecken dient (VwGH 27.5.1998, 98/13/0084).

Auch die vom Finanzamt herangezogene Entscheidung des VwGH 13.10.1993, 93/13/0129, ist auf den vorliegenden Fall anwendbar, ging es in diesem Beschwerdefall doch ebenfalls um eine Ehegatten-Vermietungsgemeinschaft, die an einen der Ehegatten die gemeinsam privat genutzte Wohnung vermietete. Der Verwaltungsgerichtshof führt aus: „*Wie der Verwaltungsgerichtshof nämlich schon wiederholt ausgesprochen hat, können Aufwendungen für eine gemeinsame eheliche Wohnung als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung abgezogen noch im Wege abgezogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden. Die von den Beschwerdeführern getätigten Aufwendungen für den privat genutzten Teil ihres Hauses verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil die Beschwerdeführer der privaten Nutzung dieses Teiles ihres Hauses zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel zugrunde gelegt haben.*“

Aus diesem Erkenntnis geht klar hervor, dass Aufwendungen betreffend die gemeinsame Wohnung der Ehegatten steuerlich nicht zu berücksichtigen sind.

Die von der Bw. zitierte Rechtsprechung (VwGH 25.6.1980, 1303/78, VwGH 20.9.1977, 0764/76), wonach uU der selbstgenutzte Gebäudeteil Bestandteil der Einkunftsquelle sein kann, betrifft hingegen keine Ehegatten-Vermietungsgemeinschaft und ist daher mit der gegebenen Situation nicht vergleichbar.

Auch das Erkenntnis VwGH 27.05.1998, 98/13/0084, auf das in der Berufung verwiesen wird und dem ein ganz ähnlicher Sachverhalt wie im gegenständlichen Fall zu Grunde liegt, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Nach den Ausführungen des VwGH stellt bei der vorliegenden Konstellation die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern, was als Regelfall anzusehen ist, ist aber steuerlich nicht anzuerkennen. Besondere Umstände, nach denen im konkreten Fall der Mietvertrag mehr als eine bloße Gebrauchsregelung begründete, wurden von der Bw. nicht aufgezeigt und sind auch nicht zu erkennen. Fremdübliche, einem Mietvertrag entsprechende Konditionen reichen dafür laut VwGH nicht aus.

Ebenso ist aus der von der Bw. zitierten Berufungsentscheidung des UFS vom 28.4.2006, RV/0278-G/05, für das Berufungsbegehren nichts zu gewinnen, da hier im Begründungsteil unter „1. Vermietung an bzw. Nutzung durch Miteigentümer“ bezüglich der Anmietung der eigenen Wohnung durch einen Miteigentümer die steuerliche Anerkennung abgelehnt wird. Punkt „2. Vermietung an nahe Angehörige“ betrifft Angehörige, die nicht Miteigentümer sind. Für die Vermietung an Angehörige, die zugleich Miteigentümer sind, stellt die Entscheidung klar, dass die "Vermietung" der Wohnung „unabhängig von der Beurteilung der Fremdüblichkeit steuerlich ohnehin zur Gänze unbeachtlich ist“.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund iVm § 20 Abs. 1 Z 1 EStG sind daher bei der festgestellten Sachlage alle mit der Wohnung zusammenhängenden Einnahmen und Aufwendungen der Jahre 2005 – 2007 steuerlich unbeachtlich. Da bei der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den angefochtenen Bescheiden nur die auf die Wohnung entfallenden Zinsen und die Zehntelabschreibung aus der Generalsanierung aus den Werbungskosten ausgeschieden wurden, hat im Rahmen der Berufungsentscheidung eine Korrektur zu erfolgen. Der Anteil an den Gesamtaufwendungen wird mit 28% angesetzt, da unbestritten auf die Wohnung 28% der Gesamtnutzfläche des Objekts entfallen.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass die Betriebsprüferin im Jahr 2007 lediglich die Hälfte der (auf die Privatwohnung entfallenden) Zehntelabsetzung nicht anerkannt hat. Die Zehntelabsetzung resultiert aus § 28 Abs. 2 EStG, wonach für Erhaltungsaufwand eine gleichmäßige

Verteilung auf zehn Jahre vorgesehen ist. Der auf die Wohnung entfallende Jahresbetrag in Zusammenhang mit der Generalsanierung des Gebäudes beläuft sich unbestritten auf 8.121,39 €. Richtigerweise ist – in Konsequenz zu den obigen Rechtsausführungen - den Einkünften 2007 nicht nur ein (Hälften-)Betrag von 4.060,69 €, sondern der Zehntelbetrag von 8.121,39 € hinzuzurechnen. Selbst wenn die Betriebsprüferin von einer Fremdnutzung ab Ende 2007 ausgegangen sein sollte, so würde eine Beendigung der Privatnutzung nicht zur anteilmäßigen Erhöhung der Zehntelabsetzung führen, weil es sich nach der Verwaltungspraxis bei § 28 Abs. 2 EStG um eine bloße Verteilungsregelung handelt und für die Geltendmachung das Nutzungsausmaß zum Zeitpunkt der Ausgabe für die Instandsetzungsmaßnahmen maßgeblich ist (*Rauscher/Painsi*, Vermietung in der Praxis, Seite 94).

Weiters liegt in Zusammenhang mit der Wohnung umsatzsteuerlich kein Leistungsaustausch vor und sind auf Grund des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG diesbezügliche Vorsteuern nicht zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 27.5.1998, 98/13/0084). Im Bereich der Vorsteuern wurde vom Finanzamt lediglich bei den aus der Generalsanierung resultierenden Vorsteuern 2005 eine anteilmäßige Kürzung durchgeführt. Auch bei der Vorsteuer ist somit eine Neuberechnung der Jahre 2005 – 2007 vorzunehmen.

#### **Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG betreffend Wohnung Top 1:**

Die Bw. hat in der Umsatzsteuererklärung die Vorsteuer (57.994,25 €) aus den Kosten der Generalsanierung des Gebäudes im Jahr 2005 zur Gänze abgezogen. In der Berufung wurde für den Fall, dass die auf die Privatwohnung entfallende Vorsteuer in Zusammenhang mit den Renovierungsaufwendungen nicht anerkannt wird, für das Jahr 2007 eine positive Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG beantragt mit der Begründung, dass die Wohnung ab Oktober 2007 fremdvermietet gewesen sei.

§ 12 Abs. 10 UStG enthält zur Vorsteuerkorrektur folgende Bestimmungen: Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren (bei Grundstücken einschließlich der Kosten von Großreparaturen neun Kalenderjahre) die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß u.a. für Vorsteuerbeträge, die bei Gebäuden auf Kosten von Großreparaturen entfallen.

Der Bw. wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgehalten, dass eine Beendigung der Privatnutzung durch eine Fremdvermietung der Wohnung und damit eine Änderung der

Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG im Jahr 2007 sich aus folgenden Gründen als unglaublich darstellt:

- Laut Auskunft aus dem zentralen Melderegister war der Mieter D. erst ab 2. Jänner 2008 an der Adresse K-Gasse 1/1 gemeldet, Dr. A. X.-Y. ist an dieser Adresse seit 2001 durchgehend gemeldet. Der steuerliche Vertreter brachte dazu vor, dass die behördliche Meldung der Miteigentümerin keinen Rückschluss auf die private Nutzung der Liegenschaft zulasse. Dem ist zu entgegnen, dass die Meldedaten jedenfalls die Behauptung der Bw., dass die Wohnung Top 1 im Jahr 2007 an D. vermietet gewesen sei, nicht stützen können.
  - Der Feststellung der Betriebsprüferin, wonach die Wohnung auf der Internetseite der Immobilienmaklergesellschaft, die mit der Suche nach einem Mieter betraut war, erst ab 2/2009 als beziehbar angegeben war, trat die Bw. nicht entgegen. Dieser Umstand spricht ebenfalls gegen eine Fremdvermietung schon im Jahr 2007, auch wenn – lt. Bw. – die Maklergesellschaft bereits während der Sanierungsphase des Gebäudes beauftragt wurde.
  - Unbestritten steht anhand der Kontoeingänge fest, dass von Frau Dr. X.-Y. bis einschließlich 12/2007 Mietzahlungen für die in Rede stehende Wohnung entrichtet wurden.
  - Ein Zahlungsfluss von Mietzahlungen durch den Mieter D. konnte hingegen nicht nachgewiesen werden. Laut Vorbringen der Bw. wurde vom Mieter lediglich eine Barkaution erlegt, die später von der Hausgemeinschaft als Miete vereinnahmt wurde.
  - Der mit Dezember 2007 datierte Mietvertrag mit D. wurde erst im August 2008 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingereicht (somit erst nach Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung), sodass die Vergebührungszeit des Vertrages nicht als Bestätigung dafür herangezogen werden kann, dass der Vertragsabschluss tatsächlich bereits im Jahr 2007 erfolgte.
  - Hinsichtlich des Beginns der Fremdvermietung wurden von Dr. B. Y. widersprüchliche Angaben getätigt. So heißt es in der Berufung vom 3. November 2008, die Wohnung sei seit Oktober 2007 vermietet. In einer E-Mail vom 17. September 2008 an die Betriebsprüferin ist wie im Mietvertrag von einer Vermietung ab 1. Dezember 2007 die Rede. Diese Widersprüche sind der Glaublichkeit eines Vorbringens nicht gerade förderlich. Festzustellen ist, dass seitens der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung zu diese Unstimmigkeiten keine Stellungnahme abgegeben wurde und somit nicht einmal der Versuch einer Aufklärung unternommen wurde.
- Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es der Bw. nicht gelungen ist, einen stichhäftigen Nachweis dafür zu erbringen, dass die Wohnung bereits im Jahr 2007 der Vermietung gedient

hätte. Die genannten Indizien sprechen insgesamt gegen diese Annahme. Es ist daher schon aus diesem Grund eine positive Vorsteuerkorrektur für 2007 nicht zulässig.

Darüberhinaus kommt nach Wortlaut und System des UStG eine (positive) Vorsteuerkorrektur bei Einlagen aus der Privatsphäre nicht in Betracht (*Ruppe*, UStG, § 12 Tz 205). § 12 Abs. 10 UStG verweist ausdrücklich auf § 12 Abs. 3 UStG. Somit ist eine Vorsteuerkorrektur nur zulässig, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 UStG maßgebend sind, nicht aber wenn auf Grund der einschränkenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 UStG (wie im vorliegenden Fall) die Vorsteuern unberücksichtigt blieben.

**Zu Wohnung Top 2 (an Dr. B. Y. als Büro vermietet):**

Diese Wohnung im Ausmaß von 45,94 m<sup>2</sup> (16% des Gebäudes) wurde von der Hausgemeinschaft an den Miteigentümer Dr. B. Y. für betriebliche Zwecke vermietet. Strittig ist, ob die auf dieses Büro entfallenden Einnahmen und Aufwendungen der Jahre 2005 – 2007 zur Gänze oder entsprechend der Miteigentumsquote lediglich zur Hälfte steuerlich zu berücksichtigen sind.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 2010 wendet der steuerliche Vertreter der Bw. ein, dass das Büro für Dr. B. Y. mit einem Anteil von 8% des Gebäudes Betriebsvermögen sei, dass jedoch auf Grund des untergeordneten Ausmaßes der betrieblichen Nutzung von unter 20% das gesamte Haus zum Privatvermögen zu rechnen sei und daher eine Kürzung der Werbungskosten nicht zulässig sei.

Gemischt genutzte unbewegliche Wirtschaftsgüter wie Gebäude sind nach allgemeiner Rechtsmeinung in einen betrieblich sowie einen privat genutzten Teil aufzuteilen. Eine Aufteilung findet nur dann statt, wenn der betrieblich oder der privat genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung ist. Ausgaben sind dem entsprechend verhältnismäßig aufzuteilen (*Jakom/Marschner EStG*, 2010, § 4 Rz 166).

Eine untergeordnete Nutzung wird bei einer Nutzung von weniger als 20% in einem Bereich angenommen. Wird das Gebäude bei untergeordneter betrieblicher Nutzung zur Gänze dem Privatvermögen zugeordnet, liegt betreffend den betrieblichen Teil eine Nutzungseinlage in den Betrieb vor, sodass die angefallenen anteiligen Kosten als Betriebsausgaben anzuerkennen sind (*Jakom/Marschner EStG*, 2010, § 4 Rz 171, VwGH 13.9.2006, 2002/13/0123). Das bedeutet umgekehrt für den Bereich der Vermietungseinkünfte, dass nicht nur der Anteil an einer Liegenschaft, der zum Betriebsvermögen eines Miteigentümers gehört (*Hofstätter/Reichel*, EStG, § 28 Tz 5), sondern auch der betrieblich genutzte Teil einer Liegenschaft, der wegen untergeordneter Bedeutung zum Privatvermögen gehört, nicht in die

ertragssteuerliche Einkünftefeststellung einbezogen wird, da dieser Anteil den betrieblichen Einkünften zuzurechnen ist.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei einem Gebäude im Miteigentum der betrieblich genutzte Gebäudeteil nur mit jenem Anteil Betriebsvermögen darstellt, welcher der Miteigentumsquote entspricht (*Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, § 4 Abs. 1 Tz 70*).

Im gegenständlichen Fall liegt somit wegen der untergeordneten betrieblichen Nutzung des Büros (16%) im Streitzeitraum kein Betriebsvermögen vor. Dennoch ist in Hinblick auf die dargestellte Rechtslage entsprechend der Miteigentumsquote die Hälfte der auf das Büro entfallenden Einnahmen und Kosten (8% der gesamten Werbungskosten) aus der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden. Vom Finanzamtes wurde lediglich bei der Zehntelabsetzung und den Zinsen eine Kürzung vorgenommen, nicht jedoch bei den übrigen Werbungskosten und den Einnahmen. (Bei den Einnahmen wurde lediglich eine Kürzung in Zusammenhang mit der nicht bestrittenen Korrektur des Umsatzsteuersatzes vorgenommen.) Im Rahmen der Berufungsentscheidung hat daher in diesem Sinn eine weitere Kürzung zu erfolgen.

Im Bereich der Umsatzsteuer wurde in der Berufung eingewendet, dass nur 50% der Mieterlöse des Büros der Umsatzsteuer zu unterziehen sei, da auch nur 50% der Vorsteuern anerkannt worden seien. Eine Überprüfung der Aktenlage durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergab, dass erstinstanzlich keine Korrektur der auf das Büro entfallenden Vorsteuer vorgenommen wurde. Damit ist keine Begründung für eine Kürzung der Mieterlöse ersichtlich. Dem Berufungsbegehren war daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

### **Änderungen:**

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es sind im Sinne obiger Ausführungen folgende Änderungen durchzuführen, wobei anzumerken ist, dass seitens der Bw. gegen die Berechnung der Höhe nach keine Einwendungen erstattet wurden:

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>Einkünfte aus V+V lt. Bp.</b>	- 25.432,19	- 16.245,06	- 18.232,05
<b>Wohnung</b> Werbungskosten	+ 4.274,05	+ 4.441,77	+ 3.991,61

Zehntelabsetzung			+ 4.060,69
<b>Büro</b>			
Werbungskosten 50%	+ 1.221,16	+1.269,08	+1.140,38
Einnahmen 50%	- 875,78	- 2.627,34	- 2.627,34
<b>Einkünfte aus V+V neu</b>	<b>- 20.812,76</b>	<b>-13.161,55</b>	<b>- 11.666,71</b>

Mieteinnahmen Büro lt. Mietvertrag 467,70 € netto monatlich, abzüglich Erfolgsauswirkung USt-Korrektur 29,81 € lt. Bp., ergibt 437,89 € monatlich. Jahresbetrag 5.254,68 €, davon 50% = 2.627,34 €

Berechnung Aufteilung der Einkünfte:

Der anzuerkennende Hälftenanteil der auf das Büro entfallenden Einkünfte ist bei der Aufteilung der Einkünfte auf die Miteigentümer als Sondereinnahmen bzw. -werbungskosten ausschließlich Dr. A. X.-Y. zuzurechnen.

<b>Büro</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Mieteinnahmen	875,78	2.627,34	2.627,34
Werbungskosten	- 3.340,20	- 4.075,73	- 4.126,22
Einkünfte Büro	-2.464,42	- 1.448,39	- 1.498,88
	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>Einkünfte aus V+V neu</b>	<b>- 20.812,76</b>	<b>-13.161,55</b>	<b>- 11.666,71</b>
Einkünfte Büro	-2.464,42	- 1.448,39	- 1.498,88
Einkünfte ohne Büro	-18.348,34	-11.713,16	- 10.167,83
<b>Anteil Dr. B. Y. 50%</b>	<b>-9.174,17</b>	<b>- 5.856,58</b>	<b>-5.083,92</b>
<b>Anteil Dr. A. X.-Y. (50% + Büro)</b>	<b>- 11.638,59</b>	<b>- 7.304,97</b>	<b>- 6.582,79</b>
<b>Umsatzsteuer</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Vorsteuer lt. Bp.	43.230,54	2.021,41	1.878,29
<b>Wohnung</b> Vorsteuer	<b>- 412,96</b>	<b>- 565,99</b>	<b>- 525,92</b>
<b>Vorsteuer neu</b>	<b>42.817,58</b>	<b>1.455,42</b>	<b>1.352,37</b>

Zum Antrag der Bw. auf Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** wird darauf verwiesen, dass ein solcher Antrag entsprechend § 284 Abs. 1 Z 1 BAO in der Berufung oder im Vorlageantrag zu stellen ist. Der diesbezügliche Antrag der Bw. ist nicht in der Berufung vom 3. November 2008, sondern erst im ergänzenden Schriftsatz vom 13. April 2010 enthalten. Damit ist der Antrag verspätet und begründet keinen Anspruch auf eine mündliche

Verhandlung (*Ritz*, BAO, § 284 Tz 2, 3). Die Entscheidung erfolgt daher ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 7. Juni 2010