



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Hausgemeinschaft Name, Vermietung u. Verpachtung, vertreten durch Miteigentümer, v. 08.Juli 2008, v. 26.Juni 2009, v. 26.November 2009, v. 16. Mai 2011 u. v. 03. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 09.Juni 2008, v. 26.Mai 2009, v. 21.Oktober 2009, v. 19.April 2011 sowie v. 04. April 2012 betreffend **einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften** gem. § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2010 entschieden:

Den Berufungen wird **teilweise Folge** gegeben.

Die in den **Kalenderjahren 2003 bis einschließlich 2010** erzielten Einkünfte werden **einheitlich und gesondert** gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

Jahr	2003	2004	2005	2006
Beträge jeweils in €				
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	79.777,73	78.721,48	71.313,09	56.727,04
davon entfallen auf				
Miteig.1 Adr.	39.815,75	40.188,86	36.461,49	29.055,05

St.Nr.0000000				
Miteigentümer2 Adre. St.Nr.010101010	39.961,98	38.532,62	34.851,60	27.671,97
Jahr	2007	2008	2009	2010
Beträge jeweils in €				
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	83.852,17	87.228,44	81.754,41	76.484,12
davon entfallen auf				
Miteig.1 Adr. St.Nr.0000000	42.900,59	44.681,12	40.877,22	38.242,05
Miteigentümer2 Adr. St.Nr. 010101010	40.951,58	42.547,32	40.877,19	38.243,07

Hinweis (§ 101 Abs. 3 BAO-Zustellungsfiktion)

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden kurz mit Bw. abgekürzt) ist eine Hausgemeinschaft.

Als solche vermietete sie mehrere Liegenschaften und erzielte daraus – seit Beginn der Vermietung im Jahre 2000 - Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten (Vermietung und Verpachtung).

Strittig ist im Rahmen dieser Vermietung **einer** Liegenschaft, nämlich der Liegenschaft Adresseliegenschaft in PLZORT, die bloß anteilige Berücksichtigung von Werbungskosten wie folgt:

Absetzung für Abnutzung

Gebäudeversicherung sowie

Grundsteuer

Im gegenständlichen Fall wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt.

In der TZ 1 des Betriebsprüfungsberichtes zu BP Nr. Nummer (Zeitraum 2003 bis 2006) wurde von der Betriebsprüferin zusammengefasst folgende Ansicht vertreten:

„Da das 1. und 2. Obergeschoß des Gebäudes nicht vermietet gewesen seien, könne lediglich ein anteiliger Ansatz (auf der Grundlage eines Flächenschlüssels) im Ausmaß von 60 % Anerkennung finden. Gleiches gelte für die Gebäudeversicherung sowie für die vorgeschriebene Grundsteuer. Die restlichen 40 % seien als Privatanteil auszuscheiden.“

Auf der Basis der Feststellungen bzw. der Berechnungsgrundlagen der Betriebsprüfung wurden vom Finanzamt Wels Bescheide hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 09.06.2008 für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 erlassen.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 08.07.2008 wurde von der Hausgemeinschaft ausgeführt:

„Die Berufungswerberin zu 2. hat Namen Rechtsanwälte, PLZORT2, mit ihrer Vertretung beauftragt; der Rechtsvertreter Miteig.1 beruft sich auf die ihm erteilte Vollmacht.

*Die Berufungswerber zu 1. Miteig.1 und zu 2. Miteigentümer2 , letztere durch ihren ausgewiesenen Vertreter, erheben gegen nachfolgende Bescheide für die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO***

Bescheid vom 9.6.2008 für 2003 Bescheid vom 9.6.2008 für 2004 Bescheid vom 9.6.2008 für 2005 Bescheid vom 9.6.2008 für 2006

Berufung

Die Bwin. ficht die Bescheide dem gesamten Umfange nach an, soweit

für 2003 Einkünfte von € 81.107,32

für 2004 Einkünfte von € 80.060,46

für 2005 Einkünfte von € 72.663,91

für 2006 Einkünfte von € 58.077,84 festgestellt werden.

Begründung:

Die Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist auf eine Änderung der Besteuerungsgrundlagen zurückzuführen. Die Abgabenverwaltung hat das Verhältnis der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Liegenschaft ohne Dachgeschoß zu den vermieteten Flächen ermittelt und für die nicht vermieteten Flächen die AfA und die Ausgaben für Gebäudeversicherung und Grundsteuer entsprechend gekürzt. Nach der Zusammenstellung der Prüfungsfeststellungen führen diese Kürzungen zu einer Gewinnerhöhung von

Jahr € 2.659,18

Jahr € 2.677,95

Jahr € 2.701,61

Jahr € 2.701,61

Diese Prüfungsfeststellungen werden bekämpft und zwar aus folgenden Gründen:

Die Liegenschaft Lageadresse ist ein Objekt, welches ausschließlich der Vermietung gewidmet ist. Zwar sind im Prüfungszeitraum 1. und 2. OG des Gebäudes leer gestanden. Es bestand jedoch eine Vermietungsabsicht und es wurden auch Bemühungen in diese Richtung unternommen. So haben zwei Begehungen mit Baufachleuten stattgefunden zur Ermittlung der Kosten für Instandsetzung.

Bevor sich die H-bank AG für das Gebäude Lageadr. entschieden hat, gab es Kontakte. Ein Herr D., damals Angestellter der Bank, hat den Berufungswerber zu 1. kontaktiert und mit ihm Gespräche über eine Vermietung geführt und auch eine Besichtigung vorgenommen.

Weiter hat der Berufungswerber zu 1. mit einem Immobilienmakler Kontakt aufgenommen. Bisher wurde aber noch kein Mietinteressent namhaft gemacht.

Diese Bemühungen zeigen, dass es sich bei den Räumen im 1. und 2. Obergeschoß des Gebäudes um Mietgegenstände handelt, welche aber aufgrund des derzeitigen Ausbaurzustandes schwierig zu verwerten sind.

Dass es dafür einen Markt gibt, zeigt die Vermietung des Gebäudes Lageadr. an die H-bank AG. Das Gebäude wurde entkernt und zum Teil neu errichtet. Durch entsprechende Gestaltung des Mietzinses können die Maßnahmen entweder von Vermieterseite oder durch den Mieter gesetzt werden. Dass eine Vermietung bisher nicht erfolgreich vorgenommen werden konnte, rechtfertigt noch nicht die Vorgangsweise der Abgabenbehörde I. Instanz.

Zur Problematik der AfA und der Ausgabenkürzung ist auf folgendes hinzuweisen:

Den Zustand der Obergeschoße hat die Prüferin selbst gesehen. In diesem Zustand wird man höchstens langfristig mit einer Niedrigstmiete von € 1,50/m² eine Verwertung vornehmen können, dies unter der Voraussetzung, dass der Mieter selbst den Ausbau vornimmt. Keinesfalls kann man die ortsübliche Miete zwischen € 5,— und € 7,—/m² für Wohnungen in Obergeschoßen ansetzen, ebenso wenig sind die Räume in ihrem derzeitigen Zustand als Büros zu vermieten. Das 1. OG ist praktisch ein Rohbau. In beiden Geschoßen sind sämtliche Installationen (Strom, Wasser, Heizung) nicht funktionsfähig. Einerseits wurden sie durch die Baumaßnahmen im Erdgeschoß abgeschnitten, andererseits sind diese Reste der Installationen ca. 50-70 Jahre alt. Das Haus hat der Rechtsvorgänger ca. 1976 erworben. Schon damals war ein Reparaturstau gegeben. Man konnte feststellen, dass in den letzten 20 Jahren davor nichts mehr ordentlich repariert wurde. Damals waren die Obergeschosse noch bewohnt.

Wie der Stellungnahme des Berufungswerbers zu 1. zu entnehmen ist, wurde das Haus ca. 1976 erworben. Schon bei diesem entgeltlichen Erwerbsvorgang wird man bei den Investitions(=Kauf)überlegungen die unterschiedlichen Ertragsaussichten für die vorhandenen Nutzflächen einbezogen haben. Auch beim Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs (2000 von H-sen..) ist von wesentlich unterschiedlichen Werten pro m² für das Erdgeschoss einerseits (=Geschäftsflächen) und für das Obergeschoss andererseits auszugehen. Für den Ertragswert sind die monatlich erzielbaren Mieteinnahmen ein wesentlicher Beurteilungsfaktor. Die Ertragsaussichten stellen sich wie folgt dar:

Tatsächlich erzielte Mieteinnahmen für Erdgeschoss ohne Umsatzsteuer und ohne Betriebskosten im Monat (Wert 2008) EUR 7.013,76. Diese Nettomiete teilt sich wie folgt auf: H. (P.) 5.613,76, Mieter 2 1.400,-. Fiktive Miete für die derzeit leerstehende Räume - 700 m² a € 1,50 = € 1.050,--. Die erzielbaren Mieteinnahmen betragen in Summe demnach 8.063,76, davon entfallen 86,98 % auf die tatsächlich vermieteten Räume im EG und 13,02 % auf derzeit leerstehende Räume im 1. und im 2. OG.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass eine Kürzung von AfA und Ausgaben nicht für zulässig erachtet wird. Sollte dies dennoch der Fall sein, dann wäre eine Kürzung nur im Verhältnis 87:13 zulässig, also um 13%.

*Die Berufungswerber stellen daher den **Antrag**,*

- 1. auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat;*
- 2. auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung;*

3. Die angefochtenen Entscheidungen dahingehend abzuändern, dass eine Kürzung von AfA und Ausgaben gänzlich unterbleibt und es somit zu keinen Änderungen durch die Betriebsprüfung und damit zu keinen Erhöhungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Hausgemeinschaft NameBwin. kommt.

Für die **Folgezeiträume 2007 bis 2010** wurden jeweils Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO mit dem Ansatz der Betriebsprüfung erlassen (F-Bescheid 2007 vom 26.05.2009, F-Bescheid 2008 vom 21.10.2009, F-Bescheid 2009 vom 19.04.2011 sowie F-Bescheid 2010 vom 04.04.2012).

Dagegen wurde abermals Berufung (für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010) fristgerecht erhoben. Hinsichtlich der Berufungsbegründung wurde auf die Begründung zu den ausgeführten Berufungen hinsichtlich Feststellungsbescheide 2003 bis 2006 v. 09.06.2008 (F-Bescheide nach Betriebsprüfung) verwiesen.

Seitens der Betriebsprüfung **wurde zur Berufung wie folgt Stellung** genommen:

Die Begründungen für die Aufteilung der AfA und Betriebskosten der HG Bwin- sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung Tz. 1 und im Bericht (siehe steuerliche Feststellungen Stellungnahme zu den Einwendungen) ersichtlich. Das Gebäude PLZORT, Liegenschaft wurde am 22.12.2000 von Hr. H. sen. an Hr. H: (Sohn) und Fr. K. (Tochter) übergeben. Die Aktivierung des Gebäudes erfolgte mit den fiktiven Anschaffungskosten, zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes. Die fiktiven Anschaffungskosten (Verkehrswert) sind im Schätzungsgutachten zum 31.12.1988 des allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für Liegenschaftsschätzungen ADir. NameSV dargestellt. Der BP ist der Verkehrswert des Gebäudes bekannt, der sich wie folgt darstellt (siehe dazu Arbeitsbogen S:40 und S. 15)

Verkehrswert lt. Gutachten Liegenschaft	€ 224.540,23 (ATS 3.089.741)
---	---------------------------------

Dieser Wert wurde als Grundlage für Berechnung der AfA herangezogen. ($224.540,23 \cdot 1,5\%$ AfA = 3.368,10 Euro AfA jährlich). Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass das EG des Gebäudes PLZORT Liegenschaft im Prüfungszeitraum vermietet war, und das 1. und 2. OG nicht vermietet wurden. Die Abgpf. wurde aufgefordert die Vermietungsabsicht durch geeignete Unterlagen, nachzuweisen. Im Antwortschreiben vom 17.4.2008 (siehe Arbeitsbogen S.52) wurde erklärt, dass dieses gesamte Objekt ausschließlich der Vermietung gewidmet ist. Unterlagen die über diese Absichtserklärung hinausgehen, wurden jedoch nicht vorgelegt. Es wurden somit keine Unterlagen über ein ernsthaftes Bemühen der Vermietung betreffend der leer stehenden Gebäudeteile (1. + 2. OG) nachgereicht. Eine Absicht der

Vermietung, die deutlich nach außen in Erscheinung tritt, ist daher nicht belegt. Unbestritten ist, dass eine entsprechende Gestaltung des Mietzinses für Investitionen seitens eines eventuellen Mieters möglich ist. Investitionen seitens der Hauseigentümer waren bzw. sind dzt. nicht vorgesehen. Ab Seite 3 des Berufungsschreibens wird seitens des Berufungswerbers und im Mail vom 9.5.2008 der Zustand der nicht vermieteten 1.+2. OG erläutert. Daraus ist ersichtlich, dass das 1. und 2. OG im Prüfungszeitraum nicht vermietbar waren (sh. dazu auch Arbb. S. 62 und S. 52.)

Es wären sehr hohe Investitionen für die Nutzung des 1. + 2. OG notwendig. Seitens der BP wurde daher festgestellt, dass lediglich das Erdgeschoss des Gebäudes PLZORT , Liegenschaft , der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient und für die bisher nicht genutzten Räume (1.+2.OG) keine Vermietungsabsicht bestand (s.oa. Ausführungen). Die nicht genutzten Räume sind daher dem Privatvermögen der Hauseigentümer zuzuordnen. Die Aufteilung der AfA und Betriebsausgaben erfolgte nach dem Verhältnis der Gesamtnutzfläche des Gebäudes PLZORT ; Liegenschaft (= 1680m², ohne DG) zu den tatsächlich vermieteten Flächen im Prüfungszeitraum 2003-2006 (=980m²), somit wurde ein Anteil von rund 60% der Vermietung ermittelt (sh. NS Tz.1). Der Ertragswert stellt für die Aufteilung der AfA und Betriebsausgaben (wie in der Berufung angeführt) nach Ansicht der BP kein geeignetes Mittel für die Aufteilung der Ausgaben dar.

In der **Gegenäußerung vom 22.08.2008** gab die Hausgemeinschaft, vertreten durch Miteig.1 , Folgendes bekannt:

Die Berufungswerber bestreiten die Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüferin. Sie beantragen jedenfalls den bisherigen Wert für die Grundlage der AfA heranzuziehen. Eine Vermietungsabsicht kann nicht bloß durch geeignete Unterlagen, sondern auch durch Aussage der Berufungswerber nachgewiesen werden. Von Anfang an war klar und es wurde dies auch von der Betriebsprüferin nicht bezweifelt, dass eine private Nutzung nicht stattfindet. Die Betriebsprüferin hat die Gesamtnutzfläche mit 1.680m² angenommen. Vermietet sind nicht bloß die beiden Geschäftslokale, sondern auch die vorhandenen Stellplätze, das sind mehr als 20. Der Prozentsatz von 60% ist daher nicht nachvollziehbar. 1. und 2. OG sind grundsätzlich vermietbar, allerdings konnte kein Mieter gefunden werden. Es ist nämlich durchaus denkbar, dass ein Mieter selbst in ein Gebäude Investitionen vornimmt. Zutreffend hat die Betriebsprüferin festgestellt, dass sehr hohe Investitionen für die Nutzung notwendig wären. Schon daraus ergibt sich eine unterschiedliche Betrachtungsweise: Während die Geschäftslokale adaptiert und schlüsselfertig vermietbar sind, ist dies bei den Räumlichkeiten im 1. und 2. OG nicht notwendig. Ein Aufteilungsschlüssel nach der Gesamtnutzfläche ist daher sachlich nicht gerechtfertigt. Vielmehr müsste der Nutzwert

zugrunde gelegt werden. Es erweist sich daher das von den Berufungswerbern ermittelte Verhältnis als richtig.

Im Gutachten des Sachverständigen Ing. L. vom 2.11.2012 wurde nochmals die Mietertragsposition (Mietertragsschlüssel – Verhältnis vermietete Fläche zu nicht vermieteter Fläche) - zwecks Aufteilung der Afa - dargelegt.

*Folgende Feststellungen wurden **anlässlich der Erörterung vom 05. März 2013** mit den Parteien einvernehmlich festgehalten:*

Die Afa - Bemessungsgrundlage des gegenständlichen Mietobjektes Lieg., PLZORT wird mit € 224.540,24 festgestellt. Diese Bemessungsgrundlage entspricht auch dem Wert im Verkehrswertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen für Liegenschaftsschätzungen, Hrn. ADir. NameSv, zum Stichtag zum 19.12.1988.

Der Abschreibungssatz wird für Zwecke der Vermietung und Verpachtung - wie erklärt - mit 1,5% festgesetzt.

Das 1. bzw. 2. Obergeschoß des gegenständlichen Mietobjektes wird bis dato immer noch nicht vermietet.

Für diese nicht vermieteten Flächen kommt eine Absetzung für Abnutzung nicht in Betracht.

In Abweichung zum %-Satzverhältnis der Betriebsprüfung (60 % Afa-Anteil zu 40 % Privatanteil) wird ein %-Satzverhältnis von **80 % zu 20 %** einvernehmlich von den Parteien (teilweise Stattgabe) zugrundegelegt.

Hinsichtlich der beantragten Grundsteuer bzw. Gebäudeversicherung wird ebenso der Ansatz von 80 zu 20 % gewählt (tw. Stattgabe).

g) Die Hausgemeinschaft, vertreten durch Miteig.1, verzichtet auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat für jene Jahre, denen ein solcher Antrag zugrundeliegt (F 2003 bis 2006).

h) Es ergeht eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, in der die **insgesamt teilweise Stattgabe** auch rechnerisch umgesetzt wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 188 Bundesabgabenordnung 1961/194 **idgF** normiert:

(1) Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus **Vermietung und Verpachtung** unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

(2) Werden zusammen mit den Einkünften, für die eine einheitliche Feststellung nach Abs. 1 stattfindet, andere gemeinschaftliche Einkünfte, insbesondere Einkünfte aus Kapitalvermögen, verwaltet, so hat die einheitliche Feststellung auch diese anderen Einkünfte zu erfassen.

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 und 2 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen oder wenn in den Fällen des Abs. 1 lit. b die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat. Eine Feststellung nach Abs. 1 lit. d hat zu unterbleiben, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht.

Im gegenständlichen Fall liegen unstrittig **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988)** für den gesamten Berufszeitraum (2003 bis 2010) vor.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Hausgemeinschaft (einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften) sowie die Aufteilung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten auf die Miteigentümer sind den **Beilagen** zu dieser Berufsentscheidung zu entnehmen.

Durch die zwischen den Parteien anlässlich der **Erörterung** vom 05.03.2013 getroffene **Einigung** konnte der gegenständliche Rechtsstreit (Ermittlung der Höhe von Werbungskosten) **beigelegt** werden:

In **Abweichung zur Berechnung der Betriebsprüfung (60 %: 40 %)** werden die **Absetzung für Abnutzung (Afa)** sowie die **Kosten für die Gebäudeversicherung bzw. Grundsteuer** im **Ausmaß von 80 % als Werbungskosten** bzw. **von 20 % als private Ausgaben** eingestuft.

Hinweis: Die den Feststellungen – die Hausgemeinschaft betreffend - resultierenden steuerlichen Änderungen (für die jeweiligen Einkommensteuerberechnung der beiden

Miteigentümer) werden gemäß § 295 BAO von der Abgabenbehörde I. Instanz angepasst (Verhältnis Grundlagenbescheid zu davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden).

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Linz, am 13.März 2013