



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr. W. A und Mitbesitzer, 0000 Wien, A-Straße 2, vertreten durch Universitätsdozent Professor Dr. Reinhold Schürer - Waldheim, Beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1170 Wien, Heigerleinstraße 55/23, vom 12. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Martin König, vom 8. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO jeweils für das Jahr 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, die getroffene Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. sind die Bestandgeber der Eigentumswohnungen Top 2 und 3 samt Garage des Hauses in 0000 Wien, A-Straße 2: Dr. W. A und Sohn Dr. G. A.

Das in Rede stehende Haus wurde im Jahr 1957 errichtet, mit Mitteln des Wohnhaus- Wiederaufbaufonds nach Kriegsschäden wiederhergestellt, im Jahr 1974 parifiziert. Die Wohnung Top 1 und 1 a, Lokal und Kammer wird von W. A für eigene Wohnzwecke genutzt. Seit dem Jahr 1969 ist die Wohnung Top 2 an A. U. vermietet. Fr. K., welche die Wohnung Top 4 von 1959 bis 1971 in Bestand genommen hat, ist wohnungswechselbedingt Mieterin der Wohnung Top 3 seit dem Jahr 1971. Seit 6. November 1974 ist Dr. W. A die alleinige Eigentümerin jener

Wohnung Top 4, die seit Juli 2004 von „A - B.“ benutzt wird. Das Haus wurde von W. A., XXX0 Wien, in den Streitjahren verwaltet.

Dem am 26. November 1958 zwischen Ing. Karl C. als Vermieter und Karl E. als Mieter abgeschlossenen Bestandvertrag betreffend Top Nr. 2 des in Rede stehenden Hauses zufolge bestand die in Bestand gegebene Wohnung gemäß Punkt I des Vertrages aus drei Zimmern, einer Küche, einem Vorzimmer, Bad & WC, einem Kabinett sowie einem Dienerzimmer. Gemäß Punkt VIII., Absatz 1 des Vertrages bestätigt der Mieter, den Mietgegenstand in gutem, brauchbarem Zustand übernommen zu haben, und verpflichtet sich unter Ausschluss des § 1096 ABGB, sämtliche an dem Mietgegenstand notwendig werdende Reparaturen, insoweit es sich nicht um ernste Schäden des Hauses handelt, auf eigene Kosten zu bestreiten und den Mietgegenstand auf eigene Kosten in gutem, brauchbarem Zustand zu erhalten und nach Endigung des Mietverhältnisses in einem solchen Zustand zurückzustellen. Als ernste Schäden des Hauses werden hiebei auch solche Baufehler angesehen, die den Baufirmen gegenüber aus dem Titel der Gewährleistung geltend gemacht werden können. Die Instandhaltungsverpflichtung trifft den Mieter auch schon während der ganzen Zeit des Bestandverhältnisses. Insbesondere sind Wasserleitungshähne stets dicht zu halten, zerbrochene Glasscheiben sofort zu ersetzen und alle anderen Beschädigungen auf eigene Kosten sogleich zu beheben. Laut Punkt VIII, Abs. 3 des Vertrages dürfen bauliche Veränderungen innerhalb des Bestandgegenstandes oder an der Außenseite nur mit Bewilligung des Vermieters erfolgen und gehen sofort unentgeltlich in dessen Eigentum über. Der Vermieter nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass der Mieter beabsichtigt, eine Etagenheizung einzurichten. Diese Einrichtung kann der Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses wegnehmen, mit Ausnahme der in die Mauern oder in den Boden verlegten Rohre. Der Mieter verzichtet auf Aufwandsersatz aus welchem Titel immer, insbesondere aus dem Grunde des § 1097 ABGB oder der Bereicherung.

Dem am 19. Feber 1959 begründeten Mietvertrag betreffend Top Nr. 4 im 2. Stock und Dachgeschoss des in Rede stehenden Zinshauses zufolge besteht die Wohnung aus drei Zimmern, einer Küche, zwei Kabinetten, zwei Vorzimmern, einem Bad, 2 WC, einem Dienerzimmer und einem Abstellraum.

Mit den beiden oben genannten Mietverträgen wurde einverständlich festgestellt, dass die jeweilige Wohnung mit Mitteln des Wohnhaus-Wiederaufbaufonds nach Kriegsschäden wiederhergestellt wurde und daher gemäß § 15 Abs. 9 Wohnhaus-Wiederaufbaugesetz den Bestimmungen des Mietengesetzes unterliegt. Gemäß Punkt V. jedes einzelnen der beiden Verträge gilt als Wohnungsmietzins der jeweils gesetzlich zulässige Mietzins; das ist derzeit der sich aus den Vorschriften des § 15 WWG bestimmende Zins.

Mit den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden für das Jahr 2008 wurden die Einkünfte gemäß § 188 BAO mit -2.645,93 € festgestellt und die Umsatzsteuer mit 323,65 € festgesetzt.

Mit der Berufung gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide für das Jahr 2008 in Verbindung mit dem Berufungsergänzungsschreiben vom 17. Februar 2010, mit dem der steuerliche Vertreter die Erlassung neuer Bescheide gemäß den dem Schreiben vom 17. Februar 2010 beigelegten Erklärungen beantragt hatte, brachte der steuerliche Vertreter Universitätsdozent Professor Dr. Schürer- Waldheim vor, dass sich anlässlich eines Ergänzungsvorhaltes zur Steuernummer von W. A herausgestellt habe, dass die Hausverwaltung anteilige Vorsteuern bzw. Zehntelabsetzungen betreffend Fenster und einen Liftneubau nicht anteilig den Wohnungen Top 2 und 3 zugerechnet hätte und daher nicht beantragt worden seien. In den neuen berichtigten Erklärungen, mit denen „abzugsfähige Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994“ nunmehr in Höhe von € 11.532,73 geltend gemacht und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 16.090,95 angezeigt worden waren, würden die anteiligen Kosten für die Fenstererneuerung, den Liftneubau usw. berücksichtigt.

Über abgabenbehördliches Ersuchen vom 3. März 2010, a) eine Auflistung der Top-Größen 1, 1 a, 2, 3, 4, Kammer und Lokal; b) den entsprechenden Bauplan; c) Mietzinslisten für 5/2008, 5/2009, 2/2010; d) Mietverträge für Top 2 und 3; Reparaturfondsabrechnungen ab dem Kaufzeitpunkt und für jedes Jahr zum 31. Dezember nachzureichen und die Fragen 1) „*Werden die als "Lokal " und "Kammer" bezeichneten Einheiten vermietet ? Wenn nein, wie werden diese genutzt?*“; 2) „*Gab es ein Verfahren für die Erhöhung der Mieten nach § 18 MRG?*“ zu beantworten, übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 12. April 2010 eine Auflistung der angeführten Top-Größen samt entsprechenden Bauplan, Mietzinslisten für Mai 2008, Mai 2009, Februar 2010, Mietverträge für Top 2 und 3, behauptete in dem Schreiben vom 12. April 2010, die Prüferin Pfister habe die Reparaturfondsabrechnungen ab dem Kaufzeitpunkt mitgenommen, bestritt, dass die Mieter, deren Mietverhältnisse dem Mietrechtsgesetz unterliegen würden, mit dem Reparaturfonds (Instandhaltungsrücklage gemäß WEG), der ausschließlich von den Eigentümern beschickt worden sei, etwas zu tun hätten, verwies auf die dem Schreiben beigelegten Hauptmietzinsabrechnungen für die Jahre 2004 bis inklusive 2008 und stellte fest: Die Eigentümer hätten die als „Lokal“ und „Kammer“ (fensterloser Raum im Keller) bezeichneten Einheiten ausschließlich als Abstellräume/Kellerräume genutzt.

An Gründen wider ein Verfahren gemäß § 18 MRG führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen ins Treffen, dass sich die Baugenehmigung durch Krankheit/Wechsel der Bearbeiter/die Notwendigkeit der Bezirkszustimmung (weil Cottage - Schutzgebiet) schon um etwa ein Jahr

verzögert habe. Das Ansuchen um Wohnbauförderung sei erst nach erfolgter Baugenehmigung möglich gewesen. Im Fall eines Verfahrens vor der Schlichtungsstelle hätte dieses den Baubeginn wesentlich verzögert, da die Jahreszeit bei der Öffnung des Daches sehr wichtig gewesen sei - die Bw. hätte noch einmal ein Jahr verloren. Die Sanierung sei aber dringend notwendig gewesen - das Haus habe beim Kauf z. B. **keine zentrale Erdung** gehabt, **die elektrischen Leitungen seien völlig veraltet und brüchig gewesen**, etc.. Bei so niedrigen Mieten (103 € bzw. 110 €) hätte eine Erhöhung nicht wirklich etwas gebracht, selbst bei Verdoppelung drehe es sich nur um 200 €/Monat. Das könne bei der Höhe der Sanierungskosten nicht ins Gewinn fallen.

Unter Punkt 3 der Niederschrift zur Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 29. November 2010 (=NS) über die Prüfung betreffend Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 2004 bis 2008 verneinte die Prüferin Pfister den Bestand der Einkunftsquelleneigenschaft bei der Bw. „ab dem Zeitpunkt des *Nichtaus-schöpfens des vollen Mietzinspotentials*“ mit der Begründung, dass der Architekt mit der thermischen Sanierung und dem Lifteinbau seit dem 1. Jänner 2005 betraut gewesen sei. Die Fenster seien ab April 2008 geliefert worden. Mit 1. Juli 2008 sei die Hauszuleitung für den Aufzugneubau verstärkt worden.

Abschnitt 12.3. LRL 1997 zufolge liege keine Liebhaberei vor, wenn das Mietzinspotential voll ausgeschöpft werde. Gemäß § 18 MRG könne der Vermieter zur Finanzierung von unmittelbar heranstehenden größeren Erhaltungsarbeiten sowie von Sanierungsmaßnahmen in Sinn des § 11 des Wohnhaussanierungsgesetzes eine Erhöhung der Hauptmietzinse durch das Gericht (oder die Schlichtungsstelle der Gemeinde) beantragen. Voraussetzung dafür sei, dass die für die Arbeiten erforderlichen Kosten einschließlich der Verzinsung und Geldbeschaffungskosten in der Summe der Mietzinsreserven aus den vorangegangenen zehn Kalenderjahren keine Deckung finden würden und dass sie die während des Verteilungszeitraums (das sei der höchstens zehnjährige Zeitraum, für den die Mietzinserhöhungen festgelegt werde) zu erwartenden Hauptmietzinseinnahmen übersteigen würden.

Laut bisherigem Vorhaltsverfahren sei kein Verfahren nach § 18 MRG angestrebt worden. Mit den Mietern seien keine Sondervereinbarungen getroffen worden, die einnahmenseitig zum gleichen Ergebnis führen würden (Inkasso der nach § 18 MRG dem Mieter vorzuschreibenden Beträge für den Verteilungszeitraum).

Falls der Vermieter nicht alle Möglichkeiten ausschöpfe, um seinen „Verlust“ zu mindern, also auf die Möglichkeit, die Miete zu erhöhen verzichtet, gehe das Finanzamt ab diesem Zeitpunkt 2008 vom Fehlen der Einkunftsquelleneigenschaft aus.

Die Kategorieanhebungen innerhalb der vermieteten Wohnungen Top 2 und 3 seien von den Mietern bezahlt worden. Im Fall des Mieterauszugs sei der Anfall von Ablösezahlungen nach § 10 MRG möglich.

Zur Tz 3 NS fügte die Prüferin ihrer Annahme der Liebhaberei unter Tz 4 PB hinzu, dass das Fehlen der Einkunftsquelleneigenschaft für die Vermietung der Top Nummern 2 und 3 infolge Nichtnutzung der gesetzlichen Möglichkeiten, zusätzliche Einnahmen von den Altmietern zu erhalten, ab dem 1. Jänner 2008 festgestellt werde, weshalb folgende Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG durchzuführen sei:

	Vorsteuern	Anteil Vermietung		
Kauf 2004	3.054,40 €	1.544,61 €	Korrektur 60%	926,77 €
Vermessung 2004	316,68 €	160,16 €	Korrektur 60%	96,09 €
Instandsetzung Zaun 2005	1.666,18 €	842,59 €	Korrektur 70%	1.166,33 €
Korrektur nach § 12 Abs. 10 UStG daher insgesamt				€ 2.189,19

Aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren, erließ das Finanzamt abändernde Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer bzw. Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO in jeweils endgültigen Fassungen für das Jahr 2008, woraufhin der steuerliche Vertreter den Antrag auf Berufungsvorlage gemäß § 276 BAO stellte.

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 276 BAO trat der steuerliche Vertreter der Rechtsmeinung des Finanzamts im Wesentlichen mit der Begründung entgegen, dass Abschnitt 11.6 LRL 1997 zufolge für die Annahme einer Einkunftsquelle spreche, wenn der Steuerpflichtige sein „Preispotential“ weitgehend ausnütze; er sei daher nicht gezwungen, „alle“ Möglichkeiten auszuschöpfen, um die Einkunftsquelleneigenschaft zu erhalten.

Wenn bei wie den hier bestehenden Wohnungen die einschränkenden Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes zur Anwendung kommen, sei die Annahme von Liebhaberei trotz Auftretens von langfristigen Verlusten dann nicht zulässig, wenn Zwangsvorschriften auf dem Wohnungs- bzw. Mietensektor Überschüsse verhindern (VwGH vom 26. Juni 1990, 89/14/0295). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sei eine wesentliche Ausschöpfung des Einnahmenrahmens zur Annahme einer Einkunftsquelle ausreichend. Werde beispielsweise die Vorschreibung eines wenige hundert Schilling ausmachenden Erhaltungs- und Verbesserungsbetrages von den Mindestrente beziehenden Mietern unterlassen, so sei dies nicht entscheidend (VwGH vom 25. November 1999, 97/15/0144).

Gegen die Anwendung der angeführten Zitate in der Niederschrift aus dem Abschnitt 12.3 aus den LRL 1997 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass sich diese auf den Fall einer vollen Ausschöpfung von angemessenen Mietzinsen gemäß § 16 Abs. 1 MRG beziehen würden; im vorliegenden Fall handle es sich dagegen um Altmietverträge, bei denen praktisch keine Er-

höhung zulässig sei. Die geringe Auswirkung auf eine Steuerersparnis schlage sich in den negativen Jahresergebnissen für die Jahre 2004 bis inklusive 2007 nieder, die € 749, € 569, € 403 und € 1.281, also € 3.002, die im Durchschnitt € 750 ausmachen würden, also im Sinn der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sicher nicht wesentlich seien.

W. A habe sich bei der Schlichtungsstelle erkundigt und die Auskunft erhalten, dass ein § 18 MRG Verfahren im konkreten Fall nur mit großer Verzögerung und Schwierigkeiten, wenn überhaupt möglich, durchzuführen sei. Die Mietverträge für beide Wohnungen seien bereits vor 1981 abgeschlossen worden und würden keine Änderung der Mietzinse nach oben zulassen (z.B. Miet-Slg. 36.295), und zwar auch nach dem Wohnrechtsänderungsgesetz 1994. Auch durch erhöhte Mietzinse gemäß § 18 MRG wäre keine auch nur annähernde Deckung der Sanierung gegeben gewesen.

Eine reale Möglichkeit einer bedeutenden Deckung der Sanierungskosten sei daher nicht gegeben gewesen, sodass eine Verpflichtung zur Erhöhung, noch dazu bei den Altmietern eine soziale Härte bedeutet hätte. Hätte die Nichtdurchführung des § 18 MRG - Verfahrens für die Absetzbarkeit aber nur 50 % Ersparnis im Grenzsteuersatz betragen, so sei ein wirtschaftliches Interesse am Unterbleiben der § 18 MRG Erhöhung seitens der Eigentümer nicht gegeben gewesen.

Nur diese beiden Wohnungen würden dem Mietrechtsgesetz unterliegen, die anderen Wohnungen aber nicht, sodass in diesem Fall eine selektive Mieterhöhung nicht genehmigt worden wäre.

Mit der daraufhin ergangenen Stellungnahme vom 11. Mai 2011 hielt die Prüferin Pfister fest, dass es sich bei der von der Bw. entfalteten Vermietungstätigkeit um eine Betätigung mit Liebhabereivermutung (Bewirtschaftung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen) im Sinn des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung handle, bemerkte, dass die Liebhabereivermutung in derartigen Fällen nur dadurch widerlegt werden könne, dass die Betätigung oder Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse, wobei als absehbarer Zeitraum bei derartigen Vermietungstätigkeiten ein Zeitraum von zwanzig Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung gelte, und kritisierte, dass laut Vorlageantrag auf die „Kriterienprüfung“ gemäß 11.6 LRL 1997 für Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO Bezug genommen werde.

Im konkreten Fall seien die Eigentumswohnungen am 25. März 2004 mit Übergabe zum 1. April 2004 gekauft worden. Mit dem Beginn der Vermietung ab dem 1. April 2004 müsse ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Zeitraum 2004 bis 2024 zu erwarten sein, um die Liebhabereivermutung zu widerlegen; das Erreichen eines Gesamtüberschusses sei anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Für die Prüfung der Angemessenheit der Zeitrelation seien nach Mietrechtsgesetz gesetzlich beschränkte Mietzinse

zu adaptieren und stattdessen marktübliche Mietzinse anzusetzen, der Vermieter habe dabei jedoch auch im Rahmen der Mietzinsbeschränkung alle Möglichkeiten auszuschöpfen (vgl. 12.3.LRL, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz 421). Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2003, 1997/13/0015, erfordere der Ansatz eines marktüblichen Mietzinses an Stelle der gesetzlich beschränkten Mietzinse bei der Prüfung der Ertragsfähigkeit, dass der Beschwerdeführer erkennbar im Rahmen der ihm durch die mietrechtlichen Regelungen auferlegten Beschränkungen die Möglichkeiten der Erzielung von Einnahmen im Wesentlichen ausschöpfe (Vgl. VwGH vom 23. März 2000, Zl. 97/15/0009). Habe der Vermieter seine Möglichkeiten nicht ausgeschöpft, so seien die tatsächlich vereinnahmten Mieteinnahmen in der Prognose anzusetzen.

Wie aus dem Prüfbericht vom 29. November 2010 ersichtlich seien folgende Ergebnisse für die gegenständliche Vermietung festgestellt worden:

Jahr	Ergebnis vor Prüfung (Mix aus Brutto-Netto-Überschussermittlung)	Ergebnis lt. Prüfbericht Netto-Überschussrechnung
2004	-8.101,53 €	-749,23 €
2005	-2.655,08 €	-569,10 €
2006	2.228,70 €	-402,63 €
2007	-6.107,87 €	-1.280,62 €
2008	-16.090,95 €	-549,37 €

Laut Erklärung hätten die Vermietungsergebnisse 2009 (allerdings in einem Mix aus Brutto-Netto-Überschussrechnung) - 10.194,50 € betragen. Sowohl in der Jahreserklärung 2008 als auch in der Jahreserklärung 2009 seien bei Berechnung der Zehntel und Fünfzehntel die Förderungszusicherungen nicht berücksichtigt worden.

An Umsätzen für das Jahr 2008 seien „Umsatz 10 % 2.747,10 € (Miete Top 2 und 3 ohne Betriebskosten)“, „Umsatz 20 % 471,12 € (Miete Garage ohne Betriebskosten)“ deklariert worden; an Vorsteuern seien 11.163,80 € zum Abzug begehrt worden. (Alle der Berufung beigelegten Rechnungen würden auf die „WEG“ lauten, deren Umsatzsteueridentifikationsnummer angeführt sei; bei dieser Gemeinschaft sei bereits ein Vorsteuerbetrag von 5.879,28 € aus diesen Investitionen in der Jahreserklärung 2008 geltend gemacht worden. Da aber keine der Berufung beigelegten Rechnungen an die Hausgemeinschaft ausgestellt worden seien, sei der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen nicht zulässig. Eine Weiterverrechnung der Wohnungseigentumsgemeinschaft durch Rechnungslegung der Wohnungseigentumsgemeinschaft an die Bw. habe bis April 2010 nicht vorgefunden werden können).

Die Prüfung habe die Ergebnisse der Jahre 2004 bis 2007 korrigiert und die resultierenden Verluste steuerlich anerkannt, da der Vermieter (HG) den durch preisrechtliche Zwangsvorschriften vorgegebenen Rahmen ausgeschöpft habe.

Infolge der Nichtnutzung der gesetzlichen Möglichkeiten, zusätzliche Einnahmen von den Altmietern zu erhalten, sei das Fehlen der Einkunftsquelleneigenschaft ab dem 1. Jänner 2008 festgestellt worden. Für 2008 habe die Prüferin die Instandsetzungszehntel (aus der Zeit der steuerlich anerkannten Vermietung) als Werbungskosten berücksichtigt. Bei Erstellung einer Prognoserechnung auf Basis der für die Jahre 2008 und 2009 erklärten Werte sei unter Berücksichtigung des Erkenntnisses vom 29. Jänner 2003, Zl. 1997/13/0015, ein Totalüberschuss in einem Zeitraum von 20 Jahren (2008 bis 2027) nicht erzielbar. Das prognostizierte Ergebnis (nach zwanzig Jahren) ergebe einen Totalverlust von rd. 49.000 € (ohne Ansatz von jeglichen Finanzierungskosten).

Die tatsächlichen Mieteinnahmen würden nicht ausreichen, um die laufenden Kosten (wie beispielsweise die AfA, Instandhaltungen) abzudecken. Durch die ab 2008 und 2009 neu hinzukommenden Instandsetzungszehntel sei die Möglichkeit der objektiven Ertragsfähigkeit ab dem Jahr 2008 (infolge des Verzichts auf die Möglichkeit der Mieterhöhung nach § 18 MRG) ausgeschlossen.

Von den beiden Altmietern würde ein Hauptmietzins in Höhe von 2/3tel der Kategorie C für die Wohnungen gemäß § 45 MRG kassiert (ab dem 1. Oktober 2006 0,97 €/m²). Die Jahresmiete (netto) für die Wohnungen habe insgesamt 2.747,10 € (10 %) für das Jahr 2008 betragen.

Von den Mietern seien Kategorieanhebungen vorgenommen worden, die im Fall des Auszuges zu Investitionsablösen nach § 10 MRG führen können. (Der Aktenvermerk über das Telefonat mit Mieterin Top 3 vom 8. November 2010 sei dem steuerlichen Vertreter als Beilage zur Niederschrift zur Schlussbesprechung ausgehändigt worden).

Seit Jänner 2005 sei der Architekt mit der thermischen Sanierung und dem Lifteinbau betraut worden. Am 30. Jänner 2007 seien Anträge auf Förderungen (thermische Sanierung und Lifteinbau) bei der Magistratsabteilung 50 (Wohnbauförderung und Schlichtungsstelle) eingebracht worden. Ab April 2008 seien die Fenster geliefert und eingebaut worden. Mit 17. Juni 2008 habe die Magistratsabteilung 50 zwei Zusicherungen für Förderungen in Form von nicht-rückzahlbaren Beiträgen/Zuschüssen für a) die thermische Sanierung im Betrag von 23.100 € und b) den Aufzugseinbau im Betrag von 27.920 € erteilt.

In der 26. Kalenderwoche 2008 (Rechnung 1. Juli 2008) sei die Hauszuleitung für den Aufzugsneubau verstärkt worden. Laut Architekt würden die Baukosten für das Bauvorhaben thermische Sanierung und Lifteinbau nach Vergabe im Juni 2008 170.233 € netto betragen. Der Anteil der vermieteten Flächen (Nutzfläche) betrage 50,57 %, d. h. rund 86.000 € würden auf die Vermietung entfallen. Nach Abzug der anteiligen Subventionen von rd. 25.800 € verbleibe ein Aufwand von rund 60.200 € (ohne Finanzierungskosten).

Gemäß § 18 MRG könne der Vermieter zur Finanzierung von unmittelbar heranstehenden größeren Erhaltungsarbeiten sowie von Sanierungsmaßnahmen im Sinn des § 11 des Wohnhaussanierungsgesetzes eine Erhöhung der Hauptmietzinse durch das Gericht (oder die Schlichtungsstelle der Gemeinde) beantragen. Voraussetzung dafür sei, dass die für die Arbeiten erforderlichen Kosten einschließlich der Verzinsung und Geldbeschaffungskosten in der Summe der Mietzinsreserven aus den vorangegangenen zehn Kalenderjahren keine Deckung finden und die während des Verteilungszeitraums (das sei der höchstens zehnjährige Zeitraum, für den die Mietzinserhöhung festgelegt werde) zu erwartenden Hauptmietzinseinnahmen übersteigen würden.

Wider die im Schreiben vom 12. April 2010 angeführten Gründe gegen ein Verfahren nach § 18 MRG führte die Prüferin im Wesentlichen ins Treffen, dass das Ansuchen auf Baubewilligung für die Errichtung des Aufzugsschachtes bei der Baupolizei am 10. März 2005 eingereicht worden sei. Am 4. Mai 2005 habe die Bw. die für die Bearbeitung notwendigen Pläne und Gutachten nachgereicht. Nach der am 20. Juni 2005 durchgeführten Bauverhandlung sei die Bewilligung durch den Bauausschuss am 14. Oktober 2005 erfolgt. Mit Bescheid vom 28. Oktober 2005 sei die Bewilligung für die Abweichung von den Bebauungsbestimmungen erteilt worden; mit Bescheid vom 8. November 2005 sei die Baubewilligung für die Errichtung des Aufzugsschachtes ergangen. Am 30. Jänner 2007 sei das Förderungsansuchen bei der Magistratsabteilung 50 (Wohnbauförderung und Schlichtungsstelle) eingereicht worden. Die Fertigstellungsanzeige sei mit 16. Februar 2010 bei der Baupolizei eingereicht worden. Die Benützungsbewilligung für den Aufzug sei mit Bescheid vom 18. Februar 2010 erteilt worden. Zwischen der Baubewilligung und dem Ansuchen auf Förderung bei der Magistratsabteilung 50 (Wohnbauförderung und Schlichtungsstelle) seien mehr als vierzehn Monate gelegen. Führe die nach Mietrechtsgesetz vorgesehene Erhöhung der Mieten nach § 18 MRG - sehr vereinfacht gesagt - dazu, dass der Bw. die Kosten der Sanierung und des Lifteinbaus (nach Abzug der Förderungen und soweit sie nicht im „Gewinn“ gedeckt seien) auf die Mieter überwälze und dadurch die Einnahmen (gesetzlich beschränkt nach § 45 MRG) bedeutend steigern könne, so wäre damit die „Ertragsfähigkeit“ der beiden Wohnungen deutlich verbessert worden. Für die Bemessung des erhöhten Hauptmietzinses werde vom Kategorie B - Zins (ab dem 1. Oktober 2006 2,19 €/m², ab dem 1. September 2008 2,31 €/m²) ausgegangen. Übersteige der künftig zu bezahlende Hauptmietzins diese Grenze, werde der übersteigende Teil zu 60 % vom Land Wien gefördert. Die verbleibenden 40 % würden dem Hauptmietzins aufgeschlagen (siehe Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern, Kapitel 6.1.4.1. Förderungsansuchen auf Mietzinserhöhung am Beispiel Wien). Als Vergleich dazu: der bisher kassierte Hauptmietzins habe 0,97 €/m² ab dem 1. Oktober 2006 betragen.

Laut telefonischer Rücksprache am 8. November 2010 mit der Magistratsabteilung 50 (der Aktenvermerk sei dem steuerlichen Vertreter als Beilage zur Niederschrift zur Schlussbesprechung ausgehändigt worden) sei bei Vorliegen der Voraussetzungen (Antrag an Schlichtungsstelle usw.) auch im gegenständlichen Fall die Erhöhung der Mieten nach § 18 MRG aufgrund des Schlichtungsstellenverfahrens zulässig; auf diese Möglichkeit der Erhöhung der Hauptmietzinse aufgrund der durchgeführten thermischen Sanierung und Lifteinbau habe die Bw. verzichtet. Sowohl bei den Ausgaben für die thermische Sanierung, als auch bei den Kosten für den Lifteinbau, die ab dem Jahr 2008 (Kosten für Gutachten im Jahr 2007) - ohne Berücksichtigung der Kürzung durch die Subvention - in Zehnteln abgesetzt worden seien, handle es sich laut Rücksprache mit der Schlichtungsstelle um Aufwendungen, für die eine Erhöhung der Mieten nach § 18 MRG durchführbar sei. Dabei komme es unter genauer Überprüfung der Verrechnung zu einer Kostenüberwälzung auf die Mieter.

In der Praxis werde es bei nur zwei Mietern - laut Rücksprache mit mehreren Hausverwaltern aus Vereinfachungsgründen - vorgezogen, freiwillige Vereinbarungen („Sondereinbarungen“) über Mieterhöhungen in gleicher Höhe und auf gleiche Dauer (zehn Jahre) wie die Erhöhung nach § 18 MRG zu treffen. Auch von dieser Möglichkeit sei nicht Gebrauch gemacht worden.

Da der Vermieter die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Erzielung (Erhöhung) von Einnahmen ab 1. Jänner 2008 nicht ausgeschöpft habe, sei ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei festzustellen (wegen Nichterreichen eines Totalüberschusses in einem Zeitraum von zwanzig Jahren).

Dem Schreiben wurde eine Prognoserechnung ab dem Jahr 2008 mit den tatsächlichen Mieteinnahmen beigelegt.

Mit der mit 19. Mai 2011 datierten Gegenäußerung erwiderte der steuerliche Vertreter dem Vorbringen der Prüferin in der Stellungnahme vom 11. Mai 2011, *dass die Zulässigkeit* einer Erhöhung der Mieten aufgrund des Schlichtungsstellenverfahrens (Auskunft der Magistratsabteilung 50) im gegenständlichen Fall nur bei Kenntnis der vorhandenen Mietverträge beurteilt werden könne; diese alten Mietverträge würden weder eine laufende Erhöhung der Mietzinse, noch eine Erhöhung gemäß § 18 MRG zulassen.

Aus dem Vermerk in der Stellungnahme, demzufolge der Mietzins 2/3 des Kat.C - Mietzinses betrage und von den Mietern Kategorieanhebungen vorgenommen worden seien, die im Falle eines Auszuges zu Investitionsablösen gemäß § 10 MRG führen könnten, gehe hervor, dass es sich hier um **Kat. D - Wohnungen** handle (die Kategorieanhebung durch den Mieter dürfe nicht zu einer Erhöhung des Mietzinses führen); dies bedeute einen Ausschluss von der § 18 MRG-Erhöhung, wenn der Vermieter einen höheren Mietzins von S 7,40 (nun € 0,66) verlangt habe. **Würden im vorliegenden Fall € 0,97 verlangt, so wäre im vorliegen-**

den Fall eine Erhöhung gemäß § 18 MRG bei diesen Mietverträgen nicht zulässig

(vgl. 1999/144- MietSlg. 50.349).

Wider die Möglichkeit eines Abschlusses von freiwilligen Vereinbarungen mit den Mietparteien brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Mietparteien derartige Mietzinserhöhungen bereits beim vorherigen Eigentümer abgelehnt hätten, was auch verständlich sei; deshalb sei eine Möglichkeit, die Mieter zu einer Kostentragung der Sanierung zu zwingen, im vorliegenden Fall nicht gegeben gewesen.

Zur finanziellen Auswirkung wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass der Vermieter durch die nicht gegebene Kostenbeteiligung der Mieter einen Schaden in der Höhe von 50 % der anteiligen Aufwendungen erlitten hätte, da ihrem Mehraufwand nur die Steuerersparnis von maximal 50 % gegenüberstehe. Unabhängig von der sozialen Komponente, die Mieter nicht zu belasten, sei den Vermietern durch die Nichtbeteiligung der Mieter an den Kosten ein Nachteil entstanden, der sicher nicht als gewünscht angesehen werden könne, noch dazu, wo es sich bei den Nutznießern (den Mietern) um fremde Personen handle.

Mit der mit 24. Mai 2011 datierten Stellungnahme hielt die Prüferin dem steuerlichen Vertreter vor: Von beiden Altmietern würde ein Hauptmietzins in Höhe von 2/3tel der Kategorie C (betraglich ident mit Kategorie D brauchbar, ab dem 1. Oktober 2006 € 0,97/m²) für die Wohnungen Top 2 und Top 3 gemäß § 45 MRG kassiert.

Aus den mit der Gegenäußerung vom 19. Mai 2011 vorgelegten Mietverträgen gehe hervor, dass aufgrund der Ausstattung jede der beiden Wohnungen im Zeitpunkt des Vermietungsbeginnes als „Kat. B“ einzustufen sei.

Top 2 bestehe aus drei Zimmer, eine Küche, ein Kabinett, ein Dienerzimmer, ein Vorzimmer, Bad und WC, die Nutzfläche betrage 120,26 m².

Top 4 (ursprünglicher Vertrag vor Tausch mit Top 3) bestehe aus drei Zimmer, eine Küche, zwei Kabinetten, ein Dienerzimmer, zwei Vorzimmern, ein Bad, ein Abstellraum und zwei WC, mit einer Nutzfläche laut Steuerberater von 86,58 m².

Top 3 (nach dem Tausch mit Top 4) bestehe aus Zimmer, Küche, Kabinett, Vorraum, Waschraum, WC und Balkon, mit einer Nutzfläche von 112,13 m².

Wie in den Mietverträgen angeführt worden sei, sei der Mietgegenstand in gutem, brauchbarem Zustand übernommen worden.

Die von den Mietern in der Folge eingebaute Zentralheizung (Kategorieanhebung auf „A“) habe - richtigerweise - nicht zu einer Erhöhung der Miete geführt.

Keine der beiden Wohnungen sei der „Kategorie D unbrauchbar“ zuzuordnen gewesen, dies werde aber in der Gegenschrift aus der Kategorieanhebung von B auf A abgeleitet.

Gemäß Punkt 16.2.3 LRI seien unter Verweis auf Punkt 12.3. LRI bei Vorliegen von gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen in der Prognoserechnung nur dann fiktive marktkonforme

Mieteinnahmen anzusetzen, wenn der Abgabepflichtige das Bestandsentgelt dem Markt entsprechend voll ausgeschöpft habe. Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. Jänner 2003, 1997/13/0015, erfordere der Ansatz eines marktüblichen Mietzinses an Stelle der gesetzlich beschränkten Mietzinse bei der Prüfung der Ertragsfähigkeit, dass der Beschwerdeführer erkennbar im Rahmen der ihm durch die mietrechtlichen Regelungen auferlegten Beschränkungen die Möglichkeiten der Erzielung von Einnahmen im Wesentlichen ausschöpfe (vgl. VwGH vom 23. März 2000, Zl. 97/15/0009). Da der Vermieter seine Möglichkeiten nicht ausgeschöpft habe, seien die tatsächlich vereinnahmten Mieteinnahmen in der Prognose anzusetzen gewesen.

Im gegenständlichen Fall sei das Erzielen eines Totalüberschusses innerhalb eines Zeitraums von zwanzig Jahren ausgeschlossen.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2011 bestritt der steuerliche Vertreter den Bestand einer rechtlichen Möglichkeit zur Erlangung des marktkonformen Mietzinses aufgrund der vorliegenden Mietverträge mit der Begründung, dass es in der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um laufende marktübliche Mietzinse gehe, während den Vermietern im vorliegenden Fall angelastet werde, eine angeblich mögliche § 18 MRG - Erhöhung für die beiden Wohnungen nicht durchgesetzt zu haben, und führte wider die Zulässigkeit eines Verfahrens gemäß § 18 MRG bei einem zur Gänze seit Jahrzehnten parifizierten Haus nur für die alten, damals übernommenen Mietverhältnisse ins Treffen, dass z.B. in SZ 58/158 =MietSlg. 37.355 ausgeführt werde: *„Ebenso wenig wirkt eine Entscheidung nach §§ 18 - 19 MRG gegenüber Wohnungseigentümern“*; dies bedeute, dass die Verfahren gemäß § 18 MRG sich immer nur auf das gesamte Haus beziehen könnten, was z. B. auch durch den Gesetzestext des § 18 Abs. 1 Ziffer 6 MRG klar werde. Da im vorliegenden Fall aber das Haus ausschließlich dem Wohnungseigentumsgesetz unterliege und nur die Mietverträge zwischen den Wohnungseigentümern der Wohnungen Top 2 und 3 und den beiden Mietern dem Mietrechtsgesetz unterliegen würden, könne schon aus der Unmöglichkeit der Berechnung der Mietzinsreserve für alle Wohnungen ein Verfahren gemäß § 18 MRG nicht durchgeführt werden, weshalb die Finanzbehörde von falschen rechtlichen Voraussetzungen ausgehe.

Abschließend wies der steuerliche Vertreter nochmals darauf hin, dass das Unterbleiben der § 18 -Erhöhung für die Wohnungseigentümer einen wirtschaftlichen Nachteil bedeute, wobei im vorliegenden Fall auch keine anderen Gründe (wie z. B. Angehörigeneigenschaft) außer einer sozialen Komponente für das Unterlassen dieser (im übrigen ohnehin nicht möglichen) Erhöhung gemäß § 18 MRG sprechen würden und die Ausschöpfung der möglichen Einnahmen sich ausschließlich auf den laufenden Mietzins beziehe.

Anlässlich des Erörterungstermingesprächs vom 29. September 2011 brachte der steuerliche Vertreter über Frage zum Bewirtschaftungskonzept des Objekts im Wesentlichen vor, dass das

Haus ein Mischhaus sei; die Wohnungen Top 2 und 3 würden dem Mietrechtsgesetz unterliegen. Schon im Jahr 1985 sei die Wohnung Top 4 von Dr. A als Eigentumswohnung erworben worden; der Rest sei zu jeweils 50 % von Mutter und Sohn im Jahr 2004 gekauft worden. Top 4 sei vermietet worden (siehe das momentan anhängige VwGH - Verfahren, Zl. 2011/13/0062).

Auf die vom steuerlichen Vertreter verneinenden Fragen des Referenten, ob die Bw. Einfluss auf den Wohnungswechsel der Mieterin von Top 4 auf Top 3 im Jahr 1971 gehabt habe und ein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag eingehoben worden sei, folgte jene Frage des Referenten, ob eine Übersiedlung von W. A in das Objekt zum Zeitpunkt des Kaufes stattgefunden habe, zu dieser der steuerliche Vertreter im Wesentlichen zu Protokoll gab: Mit Kauf sei der Hauptwohnsitzwechsel der W. A in das Objekt Top 1 erfolgt. Im Jahr 2004 sei der Mietvertrag mit Studenten in Top 4 vorzeitig (zwei bis drei Monate vor Ablauf) von diesen gelöst worden; danach hätten Umbauarbeiten am Objekt begonnen. Ab dem Jahr 2005 sei die Wohnung Top 4 von der späteren Schwiegertochter gemietet und gemeinsam mit dem Sohn bewohnt worden.

Zur Frage nach den angestellten Überlegungen für die Finanzierung der anstehenden Umbauarbeiten (Lift und Außendämmung) brachte der steuerliche Vertreter vor, dass der Lifteinbau Verbesserungsarbeiten im Sinn des § 4 MRG betreffe, legte ein zum Akt als Beweismittel mit OZ 1 genommenes Schreiben vor, und vertrat die Rechtsmeinung, dass ein Verfahren nach § 18 MRG nicht möglich sei, da der Lift nicht unter § 3 MRG falle und auch die Einstufung der Dämmarbeiten fraglich sei.

Dem Vorhalt der Amtsvertreterin, demzufolge die Altmietler höhere Betriebskosten infolge der Umbauarbeiten bezahlen würden, die nur aufgrund der Mitnutzung des Liftes denkbar seien, hielt der steuerliche Vertreter die Anmerkung bezüglich der Liebhabereiberechnung entgegen, dass die Prognoserechnung davon ausgegangen sei, dass kein Mieterwechsel trotz des hohen Alters der Mieter erfolgen werde und auch weiterhin der niedrige gebundene Mietzins bleiben werde.

Dem Einwand der Amtsvertreterin, demzufolge die künftige Nutzung durch die Bw. ungewiss sei, folgte die Bestreitung des steuerlichen Vertreters dessen, dass aufgrund der fehlenden mietrechtlichen Unterlagen (fiktive Mietzinsreservenberechnung) ein Verfahren nach § 18 MRG durchgeführt werden könne bzw. dass der vorherige Hausverwalter Unterlagen geführt habe, samt der Erklärung, dass die Bw. einen neuen Hausverwalter nach Kauf eingesetzt habe.

Auf die Frage des Referenten nach den Gründen der Nichteinhebung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrags und dem Zitat des 45 MRG bzw. der Erklärung des steuerlichen Vertreters, derzufolge ein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag nicht zwingend eingehoben werden

müsse und er nicht wisse, ob die Hausverwaltung auf die Möglichkeit des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages hingewiesen habe, folgte der Vorhalt des Referenten: Das Problem sei, dass, wenn die Einhebung des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages für die Altmietler unterbleibe und der Rest des Hauses privat bzw. für nahe Angehörige genutzt werde, die Mieltätigkeit im abgabenrechtlichen Sinn in Frage gestellt sei.

Über Frage der Amtsvertreterin, ob überhaupt die möglichen Mehreinnahmen im Zuge der Umbauarbeiten berücksichtigt oder die Umbauarbeiten ohne Rücksicht auf die möglichen Mehreinnahmen durchgeführt worden seien, gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll: Die möglichen Mehreinnahmen aufgrund des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages bzw. eines Verfahrens nach § 18 MRG würden nur einen geringen Teil der tatsächlichen Kosten abdecken.

Nach Zitierung aus Würth/Zingher, Miet- und Wohnrecht Tz 1 zu § 45 MRG durch den Referenten und der Frage der Amtsvertreterin nach den ursprünglichen Intentionen der Bw. beim Kauf des Hauses gab der steuerliche Vertreter abschließend zu Protokoll, dass W. A den Wohnsitz aus privaten Gründen im Jahr 2004 gewechselt habe bzw. ein Konnex zum Haus insoweit, als W. A Top 4 bereits seit 1985 besessen und vermietet gehabt habe, bestanden habe, und ersuchte um Gewährung einer Frist von drei Wochen zwecks Nachreichung von Unterlagen (Gliederung des Mietzinses).

Mit jener in fünf Punkten gegliederten Stellungnahme zur Berufung, die als Beweismittel mit der OZ 1 Bestandteil des Rechtsmittelakts wurde, hielt der steuerliche Vertreter unter Punkt 1 zur Behauptung, derzufolge sowohl der Lifteinbau wie auch die thermische Sanierung als Gegenstand eines Verfahrens gemäß § 18 MRG geeignet wären, fest, dass nur *„die Arbeiten, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes von bestehenden, der gemeinsamen Nutzung der Bewohner dienenden Anlagen, wie im besonderen von ... Personenaufzügen erforderlich sind,“* (§ 3 Abs. 2 Z. 3 MRG) als Erhaltungsarbeiten gemäß § 3 MRG anzusehen seien. Habe bisher kein Lift im Objekt A-Straße 2 bestanden, so könnten auch die Arbeiten für den Lifteinbau nicht als Arbeiten im Sinn des § 18 MRG angesehen werden.

Unter Punkt 2 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Rechtslage bei der thermischen Sanierung ähnlich sei. Dazu werde in § 3 Abs. 2 Z. 5 MRG angeführt: *„die Installation von technisch geeigneten Gemeinschaftseinrichtungen zur Senkung des Energieverbrauchs oder die der Senkung des Energieverbrauches sonst dienenden Ausgestaltungen des Hauses, von einzelnen Teilen des Hauses..., wenn und insoweit die hierfür erforderlichen Kosten in einem wirtschaftlich vernünftigen Verhältnis zum allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses und den zu erwartenden Einsparungen stehen.“*

Nur dann, wenn der allgemeine Erhaltungszustand des Hauses schlecht sei und die Kosten in einem vernünftigen Verhältnis zu den Einsparungen stünden, komme eine Beurteilung als „notwendige“ Erhaltungsarbeit gemäß § 3 MRG in Betracht.

Hier werde nützlicher Verbesserungsaufwand gemäß § 4 MRG unter bestimmten Voraussetzungen als Erhaltungsarbeit qualifiziert.

Da das Objekt A-Straße 2 als Villa eine ausgezeichnete Bausubstanz aufweise, seien im vorliegenden Fall die Voraussetzungen als notwendige Erhaltungsarbeit gemäß § 3 Abs. 2 Z. 5 MRG nicht erfüllt; es handle sich hier um eine nützliche Verbesserung gemäß § 4 MRG.

Unter Punkt 3 behauptete der steuerliche Vertreter, dass die Zuerkennung von Förderungen mit dem § 18 MRG-Verfahren überhaupt nichts zu tun habe.

Unter Punkt 4 bezeichnete der steuerliche Vertreter die Haltung der Finanzverwaltung, wenn man das wirtschaftliche Ergebnis für die Vermieter vergleiche, als unklar: Während das Verfahren gemäß § 18 MRG ein Nullsummenspiel für die Vermieter sei, weil die Mieter die Arbeiten zahlen würden, würden die Vermieter die Arbeiten zahlen, wobei nach Abzug der Steuerersparnis von 50 % Kosten von 50 % bei den Vermietern bleiben würden; die Nichtbeantwortung des Verfahrens gemäß § 18 MRG sei daher ein Nachteil für die Vermieter.

Unter Punkt 5) hielt der steuerliche Vertreter fest, dass bei der Liebhabereiannahme ein Mieterwechsel bis zum Jahr 2024 offensichtlich nicht angenommen worden sei, was aber infolge des hohen Alters der Mieter sehr unwahrscheinlich sei; daher sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit einem Mieterwechsel und damit verbundenen höheren Mieteinnahmen zu rechnen.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2011 brachte der steuerliche Vertreter zu seinen Ausführungen im Erörterungsgespräch vom 29. September 2011 zum Bewirtschaftungskonzept im Wesentlichen ergänzend vor, dass das Objekt aus vier Eigentumswohnungen gemäß Wohnungseigentumsgesetz bestehe und daher jede einzelne Wohnung für sich zu beurteilen sei, sodass beispielsweise einzelne Wohnungen in die eigene Privatnutzung übernommen werden könnten, während andere zur dauernden Weitervermietung bestimmt seien, und erklärte, dass der Schluss vom privaten Umzug von Dr. A in eine Wohnung auf den Erwerb des gesamten Objekts zur Eigennutzung nicht richtig und vor allem durch die Gesetzeslage, wenn jedes einzelne Objekt getrennt für sich zu beurteilen sei, nicht gedeckt sei.

Zum Punkt „*Nichteinhebung des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages*“ (= EVB) führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass die Einhebung eines solchen Beitrages den Eigentümern nach Auskunft der Hausverwaltung nicht vorgeschlagen worden sei und sie auch nicht auf diese Möglichkeit aufmerksam gemacht worden seien. Was die Höhe des Beitrages betrifft, bestünde den Informationen des steuerlichen Vertreters zufolge die Möglichkeit, dass der Mietzins samt EVB bei Wohnungen der Kategorie C mit 1. Jänner 2008 auf € 1,03/m² angeho-

ben werden könnte, was folgende Rechnung ergebe: Wohnung 2 U. 120,14 m²: bisher € 116,54 ohne USt; neu mit EVB: € 123,74 = 120,14*1,03. Mehreinnahme = € 7,20 pro Monat = € 86,40 pro Jahr.

Wohnung 2: K.: 112,27 m². Bisher € 108,90 (ohne USt), neu mit EVB: € 115,64 = 112,27*1,03. Mehreinnahme = € 6,74 pro Monat = € 80,88 pro Jahr.

Abschließend vermeinte der steuerliche Vertreter, dass es sich dabei offensichtlich um einen Beratungsfehler der Hausverwaltung handle, der aber in seiner Auswirkung als geringfügig anzusehen sei und woraus man nicht auf eine Zustimmung zu einem Entgang einer zusätzlichen Einnahme schließen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung des BGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Gemäß § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung des BGBl. II Nr. 358/1997 liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 Ziffer 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von zwanzig Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist es bei einem Miethaus trotz fehlender Aussicht, auf die Dauer gesehen Überschüsse zu erzielen, nicht zulässig, Liebhaberei anzunehmen, wenn Zwangsvorschriften auf dem Wohnungs- bzw. Mietsektor Überschüsse verhindern (VwGH 3. April 1968, 400/65; 3. März 1970, 1721/69).

In zivilrechtlicher Hinsicht heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, gemäß § 1090 ABGB Bestandvertrag.

§ 1096 Abs. 1 ABGB zufolge sind Vermieter verpflichtet, das Bestandsstück auf eigene Kosten in brauchbarem Stande zu übergeben und zu erhalten und die Bestandinhaber in dem bedungenen Gebrauch oder Genuss nicht zu stören. Ist das Bestandsstück bei der Übergabe derart mangelhaft oder wird es während der Bestandszeit ohne Schuld des Bestandnehmers derart mangelhaft, dass es zu dem bedungenen Gebrauche nicht taugt, so ist der Bestandnehmer für

die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit. Auf diese Befreiung kann bei der Miete unbeweglicher Sachen im voraus nicht verzichtet werden. Bereits aus dem Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch ergibt sich die Pflicht für den Bestandgeber, den Bestandgegenstand nicht nur in brauchbarem Zustand zu übergeben, sondern ihn auch in diesem zu erhalten. Die Brauchbarkeit der Bestandsache richtet sich dabei nach dem vereinbarten Vertragszweck, vor allem nach dem beabsichtigten Gebrauch, was normalerweise heißt, dass die Wohnung mit all ihren Teilen bestimmungsgemäß zu Wohnzwecken verwendet werden darf. Ist das nicht so, so kann der Mieter nach § 1096 ABGB die Minderung des Mietzinses begehren. Zwar kann § 1096 ABGB durch Parteienvereinbarung abbedungen werden, jedoch ist ein Vorausverzicht bei der Miete unbeweglicher Sachen, wie beispielsweise Wohnungen, unwirksam, weshalb im Mietvertrag ein Verzicht auf das Mietzinsminderungsrecht nicht rechtsgültig vereinbart werden kann. Liegt ein Bestandsobjekt im Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG), so geht der Schutz noch weiter, da die maßgebliche Norm, nämlich § 3 MRG zwingendes Recht ist und daher nicht einvernehmlich ausgeschlossen werden kann. Nötigenfalls kann die Erhaltungspflicht des Vermieters bei der Schlichtungsstelle bzw. dem Bezirksgericht durchgesetzt werden.

§ 1 Abs. 1 des Mietrechtsgesetzes BGBl. Nr. 520/1981 (=MRG) in der Fassung des BGBl. I Nr. 124/ 2006 zufolge gilt dieses Bundesgesetz für die Miete von Wohnungen, einzelnen Wohnungsteilen oder Geschäftsräumlichkeiten aller Art (wie im besonderen von Geschäftsräumen, Magazinen, Werkstätten, Arbeitsräumen, Amts- oder Kanzleiräumen) samt den etwa mitgemieteten (§ 1091 ABGB) Haus- oder Grundflächen (wie im besonderen von Hausgärten, Abstell-, Lade- oder Parkflächen) und für die genossenschaftlichen Nutzungsverträge über derartige Objekte (im folgenden Mietgegenstände genannt).

§ 15 Abs. 1 MRG in seiner Stammfassung zufolge besteht der vom Mieter für die Überlassung eines Mietgegenstandes in Hauptmiete zu entrichtende Mietzins aus 1. dem Hauptmietzins, 2. dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil an den Betriebskosten und den von der Liegenschaft zu entrichtenden laufenden öffentlichen Abgaben, 3. dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil für allfällige besondere Aufwendungen, 4. dem angemessenen Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände oder sonstige Leistungen, die der Vermieter über die Überlassung des Mietgegenstandes hinaus erbringt. Dass der Vermieter ferner berechtigt ist, vom Mieter die Umsatzsteuer zu begehren, die vom Mietzins zu entrichten ist, ist § 15 Abs. 2 MRG zu entnehmen.

Die Höhe des Bestandzinses ist von der Ausstattungskategorie der in Bestand genommenen Wohnung abhängig. § 15 a Abs. 1 MRG zufolge hat eine Wohnung die Ausstattungskategorie 1. A, wenn sie in brauchbarem Zustand ist, ihre Nutzfläche mindestens 30 m² beträgt, die Wohnung zumindest aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeit-

gemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht und über eine gemeinsame Wärmeversorgungsanlage oder eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung und über eine Warmwasseraufbereitung verfügt; 2. B, wenn sie in brauchbarem Zustand ist, zumindest aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht; 3. C, wenn sie in brauchbarem Zustand ist und zumindest über eine Wasserentnahmestelle und ein Klosett im Inneren verfügt; 4. D, wenn sie entweder über keine Wasserentnahmestelle oder über kein Klosett im Inneren verfügt oder wenn bei ihr eine dieser beiden Einrichtungen nicht brauchbar ist. Dass sich die Ausstattungskategorie nach Abs. 1 nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags richtet, ist § 15 a Abs. 2 leg. cit. ersichtlich.

Mit § 15 a Abs. 3 MRG BGBl. Nr. 520/1981 in der bis 31. August 2008 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 124/2006 wurde der Kategoriebetrag je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat für die Ausstattungskategorie 1. A mit 2,91 €, 2. B mit 1,19 €, 3. C mit 1,46 €, 4. D mit 0,73 € festgesetzt und entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6 valorisiert, ehe er mit § 15 a Abs. 3 MRG BGBl. Nr. 520/1981 in der ab 1. September 2008 gültigen Fassung BGBl. II Nr. 295/ 2008 für die Ausstattungskategorie 1. A mit 3,08€, 2. B mit 2,31 €, 3. C mit 1,54 €, 4. D mit 0,77 € festgesetzt und entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6 valorisiert wurde. Gemäß § 18 Abs. 5 MRG BGBl. Nr. 520/1981 in den Fassungen der BGBl. II Nr. 296/2006 und 295/2008 kann der Vermieter eine Erhöhung der Hauptmietzinse für eine Wohnung nicht verlangen, wenn es sich um eine Wohnung der Ausstattungskategorie D handelt und für sie ein Hauptmietzins vereinbart wurde, der 0,73 €/ 0,77 € je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat übersteigt, wobei sich dieser Betrag valorisiert entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6 valoriert.

§ 45 Abs. 1 MRG. BGBl. Nr. 520/1981 in der bis 31. August 2008 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 124/2006 zufolge kann der Vermieter im Fall eines vor dem 1. März 1994 geschlossenen Hauptmietvertrags den Hauptmietzins für eine Wohnung der Ausstattungskategorie A oder eine Geschäftsräumlichkeit auf 1,93 €, für eine Wohnung der Ausstattungskategorie B auf 1,46 €, für eine Wohnung der Ausstattungskategorie C oder eine Wohnung der Ausstattungskategorie D in brauchbarem Zustand auf 0,97 € und für eine Wohnung der Ausstattungskategorie D in nicht brauchbarem Zustand auf 0,73 €, jeweils je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat, anheben, wenn der bisherige Hauptmietzins unter dem jeweils anzuwendenden Betrag liegt. Die angeführten Beträge valorisieren sich entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6. Die Anhebung ist aber nur dann zulässig, wenn sich der Mietgegenstand in einem Gebäude befindet, für das weder eine Abbruchbewilligung noch ein Abbruchauftrag der Baubehörde vorliegt. Mit § 45 Abs. 1 leg. cit. in der ab 1. September 2008 gültigen Fassung

BGBI. II Nr. 295/2008 änderte der Gesetzgeber diese Beträge, indem er dem Vermieter die Anhebung des Hauptmietzinses für eine Wohnung der Ausstattungskategorie A oder eine Geschäftsräumlichkeit auf 2,04 €, für eine Wohnung der Ausstattungskategorie B auf 1,54 €, für eine Wohnung der Ausstattungskategorie C oder eine Wohnung der Ausstattungskategorie D in brauchbarem Zustand auf 1,03 € und für eine Wohnung der Ausstattungskategorie D in nicht brauchbarem Zustand auf 0,77 €, jeweils je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat, gestattete; im Übrigen blieb der Text dieses Absatzes des § 45 MRG in seiner ab

1. September 2008 gültigen Fassung unverändert.

Nach Rummel, ABGB³, Rz 4 zu § 1096, richtet sich die Brauchbarkeit der Bestandsache nach dem Vertragszweck, sie muss eine Verwendung zulassen, wie sie gewöhnlich nach dem Vertragszweck erforderlich ist und nach der Verkehrssitte erfolgt; dabei ist mangels anderer Vereinbarungen eine mittlere Brauchbarkeit anzunehmen (EvBl 1966/371 = Miet 18.160; EvBl 1976/192; Miet 31.179; 39.112). Der Bestandgeber ist daher grundsätzlich verpflichtet, auf eigene Kosten diesen Zustand herzustellen, widrigenfalls er in Verzug kommt (Miet 46.097). Es kann aber vereinbart werden, dass der Bestandnehmer die Sache erst auf seine Kosten brauchbar machen soll (JBl 1959, 498 = Miet 6962, jedenfalls außerhalb des Anwendungsbereichs des § 3 MRG, Miet 49.123). - Im Bereich voller Anwendbarkeit des MRG ohne WGG - ist die Brauchbarkeit von Wohnungen objektiviert (§ 15a Abs. 1 MRG); ihr Fehlen führt (als Dauerfolge) zur Kategorie D (unbrauchbar: § 15a Abs. 1, § 16 Abs. 5 MRG).

Rz 14 zu § 15a MRG in der dritten Auflage des Rummel-Kommentars zufolge befindet sich eine Wohnung im brauchbaren Zustand, den die Kategorien A bis C nicht ausgleichbar erfordern, wenn sie an sich zum sofortigen Bewohnen geeignet ist, also keine gröberen, die Benützung behindernden Mängel aufweist (z. B. wobl 1989/45 = Miet 41.261; zum Maßstab in der unmittelbaren Nachkriegszeit Miet 42.262), insbesondere müssen die ortsüblichen Energieanschlüsse gefahrlos benützbar sein (Miet 49.470); so wird die Brauchbarkeit z. B. durch eine gefährliche elektrische Anlage (immolex 2002/121 = wobl 2002/131), etwa das Fehlen der Erdung in Nassräumen, ausgeschlossen (wobl 1989/45 = Miet 41.261; wobl 1992/107 = Miet 43.201), etwa wenn das Energieversorgungsunternehmen zur Behebung der bestehenden sicherheitstechnischen Mängel die Stromversorgung einstellen müsste (immolex 2000/ 201 = Miet 52.306), dies jedenfalls dann, wenn der Mangel nicht ohne größere Aufwendungen behoben werden kann (dazu Miet 45.279; immolex 1997/53 = Miet 49.270), ebenso wenn noch eine Trennwand zum anschließenden Mietgegenstand fehlt und das Objekt erst zur Wohnung umgebaut werden muss (RdW 1986, 109 = Miet 37.331/51; vgl. auch wobl 1992/ 134 = Miet 44.243) oder wegen Fehlens einer tragenden Mauer das Wohnzimmer gepölzt ist (wobl 1991/30 = Miet 42.253) oder fehlerhafte Kaminanschlüsse und erhebliche Teile des Unterbodens saniert werden müssen (wobl 1991/129 = Miet 43.200). Die Notwendigkeit von

Verschönerungsarbeiten, wie sie zur Herstellung des „ordnungsgemäßen Zustandes“ (§ 16 Abs. 1 Z 5 und 6 in der Fassung vor dem 3. WÄG; seither § 46c) erforderlich sind, steht der Brauchbarkeit nicht entgegen.

Rz 5 a zu § 16 MRG³, Rummel, zufolge ist für die Beurteilung der Zulässigkeit des Mietzinses stets der Zeitpunkt des Abschlusses der Mietzinsvereinbarung (zuletzt z. B. Miet 45.270) - nicht des Mietvertragsabschlusses (Miet 37.297, 37.314) - bzw., soweit § 16 a nichts Gegenteiliges normiert, das Wirksamwerden der Vereinbarung (wobl 1996/21 = Miet 47.257; immo-lex 1999/73 = wobl 1995/73 = Miet 50.326 mwN) maßgeblich. Wurde etwa lediglich eine Anhebung vereinbart, ist nach dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Recht nur die Erhöhung überprüfbar (Miet 37.301). Dazu kommen seit dem 3. WÄG (mit Unterbrechungen durch die WRN 1999) die Anfechtungsfristen des § 16 Abs. 8 (s Rz 6 ff).

Wegen dieses maßgeblichen Zeitpunktes sind nachträgliche Änderungen im Verwendungszweck oder den Kategoriemerkmale ohne neue Vereinbarung für § 16 irrelevant; anderes gilt für die Zinsminderung nach § 1096 ABGB (s. dort Rz 10) und für alle gesetzlich determinierten Mietzinsbestandteile; so bewirken etwa Änderungen der Nutzfläche, soweit nicht die durch die WRN 1999 eingeführte Aufschiebung greift, ohne weiteres die Veränderung des Verteilungsschlüssels für Bewirtschaftungskosten (z. B. Miet 41.282) sowie - entsprechendes Begehren (§ 45) vorausgesetzt - die Berechnungsgrundlagen der EVB (wobl 1989/27 = Miet 40.375) bzw. nunmehr des Mindestmietzinses nach § 45 nF.

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs stehen Mängel, die die Benützung zwar behindern, die aber doch jederzeit ohne größere Aufwendungen beseitigt werden können, der Annahme der Brauchbarkeit des Bestandgegenstandes nicht entgegen (vgl. die Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs vom 07. Februar 1989, 5 Ob 8/89 (WoBl 1989/95); 09. Oktober 1990, 5 Ob 94/90; 11. Juni 1991; 5 Ob 1037/91; 30. August 1995, 5 Ob 100/95). Der Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 09. März 1999, 5 Ob 71/99y, zufolge hängt die Beurteilung der Erheblichkeit eines Aufwandes zur Beseitigung der Unbrauchbarkeit einer Wohnung regelmäßig von den besonderen Umständen des Einzelfalls ab; eine für jede Fallgestaltung passende betragliche Grenze kann der Oberste Gerichtshof nicht vorgeben.

Dem Entscheidungstext OGH 27. August 1996, 5 Ob 2261/96b, zufolge sind Installationen nur dann wirklich brauchbar, wenn sie nicht bloß faktisch widmungsgemäß benützt werden können, sondern wenn sie auch den bestehenden Vorschriften entsprechen und daher auch erlaubterweise benützt werden dürfen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Versorgungsunternehmen den ungesetzlichen Zustand duldet, sondern sehr wohl darauf, ob die Installationen tatsächlich den bestehenden Vorschriften - festgestellt auf Grund eines Sachverständigengutachtens - entsprechen. Die bloß derzeitige Duldung der Benützung durch das Versorgungsunternehmen ist nämlich jederzeit widerrufbar.

Bei Funktionsfähigkeit einer elektrischen Anlage im Zeitpunkt der Miete, aber Fehlen einer Erdung, ist dem Entscheidungstext OGH 14. Jänner 1997, 5 Ob 2364/96z zufolge davon auszugehen, dass das Fehlen einer Schutzleiterinstallation bloß in den Nassräumen als gefährlich zu betrachten ist; dieser Mangel hindert die Brauchbarkeit der Wohnung aber nur dann, wenn er nicht ohne größere Aufwendungen beseitigt werden kann. Dass die Elektroinstallation nicht dem zeitgemäßen Standard entsprach, ist laut dem Entscheidungstext OGH 10. Juni 1997 5 Ob 87/97y für sich allein kein Mangel, der zur Unbrauchbarkeit der Wohnung führt; die Gummiisolierung der Drähte und die damit verbundene Brandgefahr bei Überbelastung steht der Brauchbarkeit der Wohnung nur dann entgegen, wenn feststeht, dass ein solcher Zustand aus sicherheitstechnischen Gründen auch das Stromversorgungsunternehmen veranlassen muss, die Lieferung elektrischer Energie bis zur Behebung des Mangels einzustellen.

Mit der Entscheidung vom 10. November 1998, 5 Ob 279/98k stellte der Oberste Gerichtshof fest, dass ein Aufwand von S 21.000 zur Brauchbarmachung der Wohnung einen "größeren Aufwand" darstellt. Die Gefährlichkeit einer elektrischen Anlage, insbesondere als Folge des Fehlens einer Schutzleiterinstallation, hindert die Brauchbarkeit einer Wohnung; es kommt darauf an, ob dieser Mangel mit relativ einfachen Maßnahmen beseitigt werden kann oder nicht.

Mit der Entscheidung vom 09. März 1999, 5 Ob 71/99y, fügte der Oberste Gerichtshof seinem Ausspruch, demzufolge Mängel, die jederzeit ohne größere Aufwendungen beseitigt werden können, der Annahme der Brauchbarkeit des Bestandgegenstandes nicht entgegen stehen, hinzu, dass Kosten von S 20.000 bei mangelhaften Elektroinstallationen (5 Ob 401/97z) "größerer Aufwand" sind. Im für die Beurteilung der Brauchbarkeit grundsätzlich maßgeblichen Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses waren in der Wohnung lediglich gewebeisolierte Leitungen, die nicht in Rohren verlegt waren, vorhanden; Schutzleiter und FI-Schalter fehlten. Ein restlicher Sanierungsaufwand von ca. S 14.000 (auf Preisbasis 1989) ist "größerer Aufwand".

Laut der Entscheidung OGH 15. Juni 1999 5 Ob 255/98f, befindet sich eine Wohnung im brauchbaren Zustand, den die Kategorien A bis C nicht ausgleichbar erfordern (§ 15a Abs. 2 MRG), wenn sie an sich zum sofortigen Bewohnen geeignet ist, also keine größeren, die Benützung hindernden Mängel aufweist. Die Brauchbarkeit wird durch eine gefährliche elektrische Anlage jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn der Mangel nicht ohne größere Aufwendungen beseitigt werden kann (MietSlg 45.279; immolex 1997/53).

Dass die Elektroinstallation nicht dem zeitgemäßen Standard entsprach, ist der Entscheidung OGH 13. Juli 2000, 5 Ob 189/00f, zufolge, für sich allein kein Mangel, der zur Unbrauchbarkeit der Wohnung führt. Nur dann, wenn feststeht, dass der gegebene Zustand aus sicherheitstechnischen Gründen das Stromversorgungsunternehmen veranlassen müsste, die Lieferung

elektrischer Energie bis zur Behebung des Mangels einzustellen, steht dies der Annahme der Brauchbarkeit entgegen. Was als "größerer Aufwand" oder "größere finanzielle Mittel" zur Herstellung des brauchbaren Zustandes, im Besonderen einer elektrischen Anlage zu werten ist, ist gemäß der letztzitierten Entscheidung des Obersten Gerichtshofs stets eine Frage des Einzelfalls und daher dann nicht revisibel, wenn keine krasse Fehlbeurteilung durch das Gericht zweiter Instanz vorliegt.

Der Entscheidung OGH 16. Jänner 2001, 5 Ob 321/00t, zufolge ist bei der Brauchbarkeitsprüfung nur der Aufwand für die Schutzleiterinstallation in den Nassräumen (und nicht in weiteren Räumen) zu berücksichtigen; ein Betrag von S 16.000 ist keine größere Aufwendung im Sinne dieser Rechtsprechung. Ist eine Wohnung an sich zum sofortigen Bewohnen geeignet, also keine größeren, die Benützung behindernden Mängel aufweist, so befindet sie sich gemäß der Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 9. April 2002, 5 Ob 304/01v im brauchbaren Zustand. Ist eine Gasleitung undicht, so stellt deren Gesamtanierung mit einem Kostenaufwand von zumindest 20.700,72 S im Jahr 1993 gemäß der Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 24. Jänner 2006, 5 Ob 247/05t einen „größeren Aufwand“ dar. Laut der Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 3. Juni 2008, 5 Ob 98/08k, liegt in der vom Rekursgericht vorgenommenen Qualifikation des hier festgestellten notwendigen Aufwands (5.300 € für die Herstellung eines ordnungsgemäßen Zustands der elektrischen Anlage) als größeren Aufwand keine vom Obersten Gerichtshof aufzugreifende Fehlbeurteilung vor. Für das Schicksal der Berufung war daher entscheidend, dass die Bw. den Mietzins für die Bestandwohnungen Top Nr. 2 und 3 gemäß § 45 MRG vorgeschrieben hatte. Hatte dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 12. April 2010 zufolge das Haus zum Zeitpunkt des Kaufes beispielsweise völlig veraltete und brüchige elektrische Leitungen ohne zentrale Erdung gehabt, sodass deren Gesamtanierung mit erheblichen Kosten verbunden gewesen war, so waren diese beiden in Bestand gegebenen Wohnungen durch diese gefährliche elektrische Anlage bedingt als unbrauchbar zu bewerten; damit wäre die Vorschreibung eines Bestandzinses, wie er der Höhe nach eine der Ausstattungskategorie D verschiedenen Wohnung entspricht, in Hinblick auf die oben zitierte Bestimmung des § 18 Abs. 5 MRG unzulässig gewesen.

Die Ausführungen der Außenprüferin änderten nichts an der Tatsache, dass der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs zufolge, für welche die Beschlüsse vom 6. Februar 1990, 5Ob3/90; 5Ob401/97z; 7Ob155/05b, genannt seien, als Maßstab, an dem der im maßgeblichen Zeitpunkt festgestellte Zustand der Wohnung für die Beurteilung der Brauchbarkeit derselben zu messen ist, nicht die nach heutigen Vorstellungen und Verhältnissen an eine brauchbare Wohnung zu stellenden Ansprüche dienen, sondern die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vermietung gelten dürfen. Nur so kann der für die Auslegung des § 1096 ABGB,

nach dem der Vermieter das Bestandstück im brauchbaren Zustand zu übergeben hat, maßgebenden Ortsüblichkeit und Verkehrssitte gebührend Rechnung getragen werden.

Gerade bei Altbauwohnungen wie den der Berufung zugrunde gelegenen Eigentumswohnungen spielt der Brauchbarkeitszustand der Wohnung, also die Beantwortung der Frage, ob jede einzelne der in Bestand gewesenen Wohnungen an sich zum sofortigen Bewohnen geeignet ist, keine größeren, die Benützung behindernden Mängel aufweist und insbesondere auch die ortsüblichen Energieanschlüsse gefahrlos verwendet werden können, eine entscheidende Rolle, da die heute zwingend vorgeschriebene Erdung der elektrischen Leitungen oftmals fehlt. Führt im Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes die Unbrauchbarkeit des Bestandsobjektes zu deren Einstufung in die Ausstattungskategorie D, sodass monatlich ein Hauptmietzins pro Quadratmeter Nutzfläche der Kategorie A nicht verrechnet werden darf, so war anhand der Aktenlage die Vorschreibung der höchstzulässigen Mieten für die an Fremdpersonen in Bestand gegebenen Objekten mit den Top Nummern 2 und 3 in 0000 Wien, A-Straße 2 festzustellen. War der Aktenlage nach die Sachverhaltsvariante, die Bw. hätte die zum Kaufzeitpunkt in Bestand gewesenen Wohnungen lediglich zur Nutzung für Wohnzwecke anstelle für Bestandszwecke erworben, nicht mit hinreichender Sicherheit als erwiesen anzunehmen und verhinderten Zwangsvorschriften auf dem Wohnungs-/Mietsektor Überschüsse, so wäre in analoger Anwendung der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Liebhaberei die Annahme von Liebhaberei bei den Eigentumswohnungen mit den Top Nr. 2 und 3, obwohl die Aussicht, auf die Dauer gesehen Überschüsse zu erzielen, gefehlt hatte, unzulässig gewesen.

Für die Abänderung der angefochtenen Bescheide war letztendlich entscheidend, dass mit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 zwar der „Kaltzins“, jedoch nicht die der Bw. zugeflossenen Gelder für Betriebskosten als Entgelt offen gelegt wurden, infolge dessen - wie der nachfolgenden Tabelle ersichtlich - die erklärten Erlöse um die von den in Rede stehenden Bestandnehmern monatlich bezahlten Betriebskostensätze zu erhöhen waren.

	20% Normalsteuersatz	10 % ermäßigter Steuersatz
Bemessungsgrundlage alt	471,12 €	2.747,10 €
+ Betriebskosten	+ 266,76 €	+ 2.767,56 €
Bemessungsgrundlage neu	737,88 €	5.514,66 €

Was die Vorsteuern anbelangt, lauteten alle der Berufung beigelegten Rechnungen auf die „WEG“, die die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 als abzugsfähige Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 geltend gemacht hatte. Mangels Weiterverrechnung der auf die Bw. entfallenden Kosten der Wohnungseigentumsgemeinschaft an die Bw. in Form von Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 leg. cit. waren anstelle der mit der berichtigten Umsatzsteuererklärung geltend gemach-

ten Vorsteuern in Höhe von € 11.532,73 lediglich Vorsteuern in Höhe von € 45,28 (= die Vorsteuern gemäß der ersten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 = Vorsteuer laut Erstbescheid) anzuerkennen.

Was die Grundlage für die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 betrifft, hatte die Magistratsabteilung 50 mit 17. Juni 2008 zwei Zusicherungen für Förderungen in Form von nichtrückzahlbaren Beiträgen/Zuschüssen für die thermische Sanierung in Höhe von € 23.100 sowie für den Lifteinbau in Höhe von € 27.920 erteilt. Der Anteil der vermieteten Nutzflächen beträgt 50,57 %. Laut den Angaben in der Stellungnahme zum Vorlageantrag beigelegten Zahlenübersicht zum Ansatz der tatsächlich vereinnahmten Miete beträgt der auf die Vermietung entfallende Anteil der Förderung für die thermische Sanierung € 11.681,67, jener für den Aufzug € 14.119,14.

Infolge der Erhöhung des Prozentanteils der Vermietung am gesamten Haus durch die Betriebsprüfung war eine Neuberechnung für die Zehntelgrundlagen und die AfA-Bemessungsgrundlage für das Jahr 2008 erforderlich, sodass sich anstelle der „Basis Herstellung laut Berufung - € 2.154,15“ bei der Herstellungskostenposition „Lift“ eine neue Grundlage von € 2.351,80 wie folgt ergibt:

Hauszuleitung Lift	100% der Nettokosten	4.650,58 €	
	46,32 % (Basis Herstellung lt. Berufung)	2.154,15 €	
	50,57% (Basis Herstellung laut UFS)	2.351,80 €	

Bei der Instandsetzungskostenposition thermische Sanierung ergeben sich folgende Zahlen:

Fenster	Direkt top 2 und 3 zurechenbar	100% der Nettokosten	12.510,53 €
	Gemeinschaftsfenster 100 %	5.667,75 €	
	50,57% (Basis Instandsetzung laut UFS)	2.866,18 €	2.866,18 €
	Fensterbänke 100 %	1.218,00 €	
	50,57% (Basis Instandsetzung laut UFS)	615,94 €	615,94 €
Gesamtsumme			15.992,65 €

Damit ergab sich die nachfolgende neue Überschussermittlung 2008:

Einnahmen	netto MIETE ohne BK		3.218,22 €
Ausgaben	AfA Gebäude lt. PB		-2.918,50 €
	Aufzug		
	Basis Herstellung lt. Berufung	2.154,15 €	
	Basis Herstellung laut UFS	2.351,80 €	
	Förderung	-14.119,14 €	
	AfA – Bemessungsgrundlage 2008	0,00 €	0,00 €
	GWG		
	Werbebanner (WEG - € 108,90)	50,57 % von € 108,90	-55,07 €
	Gehölze (WEG - 262,76)	50,57 % von € 262,76	-132,88 €
	Gesamt	-187,95 €	-187,95 €
	Instandsetzungsaufwendungen 1/10 lt. PB		
	aus 2004	-80,07 €	

		aus 2005		-421,26 €	
		aus 2007		-48,04 €	
		thermisch energetische Sanierung			
		Fenster	15.992,65 €		
		Förderung	-11.681,67 €		
		Zehntelbasis	4.310,98 €	davon 1/10tel	-431,10 €
		Gesamt		-980,47 €	-980,47 €
		Hausverwaltung	50,57 % von € 559,11	-282,74 €	-282,74 €
Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen					-1.151,44 €

Aufgrund der obigen Ausführungen waren die im Jahr 2008 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO wie folgt festzustellen:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung			-1.151,44 €
Nr.	Name/Anschrift/Finanzamt/St.Nr.	Anteil	
1	Dr. G. A , 0000 A-Straße 2 Wien 9/18/19 Klosterneuburg 000/0001	Einkünfte	-575,72 €
2	Dr. A W., 0000 A-Straße 2 Wien 9/18/19 Klosterneuburg 000/0002	Einkünfte	-575,72 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für die Umsatzsteuer 2008

Wien, am 30. Mai 2012