

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christian Baumgartner in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die Vertreterin, als Miteigentümer der Hausgemeinschaft A und Mitbesitzer gegen den Bescheid des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 17. März 2011, betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 sowie vom 6. Mai 2011 betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2008 und 2009 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2010 erzielten Einkünfte werden einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Euro **1.546,54**

davon entfallen auf

den Bf. Euro **415,28**

A., Euro **1.131,26**

B, Euro **0,00**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

**Entscheidungsgründe**

An der Liegenschaft L, waren im Zeitraum vom 17. Juni 2006 bis zum 20. April 2008 Frau C zu zwei Drittel und Frau B.. zu einem Drittel beteiligt. Das in Rede stehende Objekt wurde im Ausmaß von 37,92 % vermietet und im Ausmaß von 62,08 % von der Letztgenannten für private Wohnzwecke genutzt. Ein diesbezügliches Entgelt wurde von dieser nicht entrichtet. Im Zuge der Ermittlung der Werbungskosten der Jahre 2006 und 2007 wurde dementsprechend ein diesbezüglicher Privatanteil iHv 62,08 % ausgeschieden.

Mittels Kaufvertrages vom 21. April 2008 erwarb der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, einen Anteil im Ausmaß eines Drittels an der in Rede stehenden Liegenschaft von Frau C. Diese veräußerte mit gleichem Datum ihre restliche Beteiligung - wiederum ein Drittel - am o. a. Objekt an D.

Punkt II. Kaufpreis, lit c, Absatz 1 des o. e. Kaufvertrages lautet wörtlich wie folgt:

*"Die Vertragsteile halten einvernehmlich fest, dass zwei Wohnungen im gegenständlichen Haus vermietet sind und die Miteigentümerin B.. die Wohnungen Top 1 und Top 3 einschließlich der Kellerfläche von ca. 55 m<sup>2</sup> sowie Garage und Garten gemäß § 758 iVm § 97 ABGB beansprucht, die Wohnung Top Nr. 2 unbefristet zu einem monatlichen Nettohauptmietzins von Euro 263,15 und die Wohnung Top Nr. 2 unbefristet zu einem monatlichen Nettohauptmietzins von Euro 500,00 vermietet ist und derzeit keine weiteren Mietzinse erzielbar sind."*

Im Zuge einer die Umsatzsteuer sowie die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2006 bis 2008 betreffenden Betriebsprüfung stellte diese u. a. fest, dass die vom Bf. sowie von D im Jahre 2008 geltend gemachte Absetzungen für Abnutzung iHv jeweils Euro 2.194,50 ohne Berücksichtigung des o. e. Privatanteiles erfolgt sei. Diese sowie vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachte Zinsen und Bankspesen iHv insgesamt Euro 5.741,61 seien auf Grund der o. e. Privatnutzung von Frau B.. im Ausmaß von 62,08 % zu kürzen.

Das Finanzamt nahm am 17. März 2011 das Verfahren betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 - der Erstbescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 wurde am 16. November 2009 erklärungsgemäß erlassen - gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen getroffen worden seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus seien auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden. Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt den Sachbescheid betreffend einheitlicher

und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend.

In der mit Schreiben vom 21. April 2011 gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde führte der Bf. aus, dass die Kürzung der Werbungskosten in der Niederschrift der Betriebsprüfung damit begründet worden sei, dass das Haus L, von der Miteigentümerin B.. zu 62,08 % privat genutzt werde. Die vom Bf. vorgebrachten Argumente seien in der Niederschrift und im Bericht der Außenprüfung nicht gewürdigt worden. Insoweit handle es sich um eine Verletzung des Parteiengehörs. Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf den Schriftverkehr in e-mail-Form mit der Prüferin hingewiesen. Dieser sei als Beilage in Kopie als Teil der Begründung der Beschwerde angeschlossen.

Diesbezüglich wird angemerkt, dass der Bf. mittels e-mails vom 25. August 2010 der Betriebsprüfung u.a. bekannt gab, dass er den Anteil an der in Rede stehenden Liegenschaft als Investition erworben habe. Er selbst nutze keinen Anteil des Hauses zu eigenen privaten Zwecken. Es gäbe in diesem Fall keinen Unterschied zu jemandem, der ein nicht ertragreiches Zinshaus erwerbe, in der Hoffnung, die Wohnungen neu zu vermieten und damit Geld verdienen zu können.

Weiters führte der Bf. unter Verweisung auf das im vorigen Absatz erwähnte e-mail mittels e-mails vom 14. März 2011 u.a. aus, dass eine Kürzung der Werbungskosten wegen derzeitiger teilweiser "*Leerstehung*" (hier besser: Nicht-Vermietung) erfordern würde, dass keine Absicht bestünde, jene Teile des Hauses, die derzeit nicht vermietet seien, auch in Zukunft nicht zu vermieten. Unter Hinweis auf die Rz 6524 der Einkommensteuerrichtlinien brachte der Bf. diesbezüglich vor, dass das Wort "*und*" eine kumulative Bedingung bedeute. Genau das Gegenteil sei jedoch der Fall. Der Bf. sei von Beginn an bestrebt gewesen, das gesamte Haus ertragreich zu vermieten. Dieses Bestreben bestehe nach wie vor.

Es handle sich daher bei den geltend gemachten Werbungskosten (auch) um vorweggenommene Werbungskosten iSd der Rz 6420 iVm Rz 4035 der Einkommensteuerrichtlinien. In der letztangeführten Rz seien Schuldzinsen und Absetzungen für Abschreibung ausdrücklich als vorweggenommene Werbungskosten angeführt worden.

Am 6. Mai 2011 erließ das Finanzamt die Bescheide betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 und führte in der mit gesondertem Schreiben vom 11. Mai 2011 ergangenen Begründung aus, dass im Zuge des das Jahr 2008 betreffenden Betriebsprüfungsverfahrens festgestellt worden sei, dass die Ausgaben in Höhe des privat genutzten Anteiles von 62,08 % zu kürzen gewesen seien. Diese Feststellung sei auch in den Folgejahren weiterzuführen. Daher seien vom Bf. im Jahre 2009 für AfA sowie für Bankspesen und Zinsen geltend gemachte Aufwendungen iHv insgesamt Euro 5.675,90 und vom Bf. im

Jahre 2010 geltend gemachte Aufwendungen für AfA iHv Euro 2.194,50 entsprechend zu kürzen gewesen.

In der mit Schreiben vom 10. Juni 2011 gegen den Bescheid betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 rechtzeitig erhobenen Beschwerde beantragte der Bf. dessen Einkünfte gemäß dessen Erklärung - Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv Euro 2.974,32 - festzusetzen und führte unter Verweis auf die o. e. Beschwerde vom 21. April 2011 gegen die Bescheid betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 weiters aus, dass eine Kürzung der Werbungskosten nicht in Betracht komme, da es sich um vorbereitende Werbungskosten handle.

In der mit - gesondertem - Schreiben vom 10. Juni 2011 gegen den Bescheid betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2010 rechtzeitig erhobenen Beschwerde beantragte der Bf. die Sonderwerbungskosten für dieses Jahr mit Euro 5.505,19 - Anmerkung: für AfA iHv Euro 2.194,50, Bankspesen iHv Euro 195,99 sowie Zinsaufwendungen iHv Euro 3.114,70 - zu berücksichtigen und dessen Anteil an den Einkünfte mit einem Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv Euro 3.002,35 - festzusetzen wobei er begründend ausführte, dass in der eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2010 nicht sämtliche Sonderwerbungskosten berücksichtigt worden seien. Unter Verweis auf die o. e. Beschwerde vom 21. April 2011 führte der Bf. wiederum aus, dass eine Kürzung der Werbungskosten nicht in Betracht komme, da es sich um vorbereitende Werbungskosten handle.

Am 27. Oktober legte das Finanzamt die Beschwerde des Bf. dem UFS zur Entscheidung vor.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:*

Mit Einarbeitungsbeschluss vom 17. Juli 2006 erwarben Frau C zu zwei Drittel und Frau B.. zu einem Drittel Eigentum an der Liegenschaft L. Die Letztgenannte benutzte in den Jahren 2006 bis 2010 Räumlichkeiten des o. e. Objektes im Ausmaß von 62,08 % für private Wohnzwecke ohne ein diesbezügliches Nutzungsentgelt zu entrichten. Die übrigen Nutzflächen wurden im angeführten Zeitraum vermietet.

Am 21. April 2008 veräußerte Frau C ihre Anteile - zwei Drittel - am gegenständlichen Objekt zu gleichen Teilen an den Bf. sowie an D. Dieser veräußerte seinen Anteil am 7. Mai 2009 an die C..

Hinsichtlich der Berücksichtigung bzw. der Nichtberücksichtigung der Privatnutzung der in Rede stehenden Liegenschaft durch Frau B.. bei der Ermittlung der Werbungskosten wird auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und ist unbestritten.

#### *Rechtliche Würdigung:*

§ 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.

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

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind sämtliche Aufwendungen und Ausgaben, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind, Werbungskosten. Zu den Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählt ua. auch die Absetzung für Abnutzung (AfA). Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Für die Bemessung der AfA gilt gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988, dass grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen sind, bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten § 6 Z 11 und 12 leg. cit. zu berücksichtigen und § 13 leg. cit. anzuwenden ist. Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Nach Abs. 2 leg. cit. ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt wird, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Grundsätzlich kann ein Wirtschaftsgut nur entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen sein. Eine Ausnahme besteht für Gebäude: Gebäude werden grundsätzlich in den betrieblich genutzten und den privat genutzten Teil aufgeteilt (siehe *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 4 Tz 81).

Wird ein Mietgebäude nur zum Teil vermietet, zum anderen Teil für eigene (Wohn-)Zwecke genutzt, steht nur die anteilige AfA zu, zumal eben diese (anderen) Anteile nicht der Einkunftsquelle zuzuordnen bzw. diesbezügliche Ausgaben bzw. Aufwendungen nicht durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind.

Werden einzelne Teile eines Gebäudes betrieblich, andere Teile privat genutzt, ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufzuteilen. Die Aufteilung des gemischt genutzten Gebäudes unterbleibt, wenn entweder der betrieblich genutzte oder der privat genutzte Teil nur von untergeordneter Bedeutung ist, was anzunehmen ist, wenn dieser Teil weniger als 20% des Objektes umfasst (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0025).

Die Aufteilung des gemischt genutzten Gebäudes und damit auch die Beurteilung, ob ein Teil nur untergeordnete Bedeutung erreicht, erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 57 zu § 4 Abs 1 EStG 1988).

Da die Miteigentümerin B.. im strittigen Zeitraum 62,08 % der Nutzfläche des gegenständlichen Gebäudes ausschließlich für private Wohnzwecke nutzte, erfolgte in Ansehung der drei vorstehenden Absätze die anteilige Kürzung der in Rede stehenden Aufwendungen seitens des Finanzamtes zu Recht.

Nach dem oben Gesagten geht das Vorbringen in der Beschwerde, wonach eine Kürzung der Werbungskosten nicht in Betracht komme, da keine Privatnutzung vorliege und wonach es sich um vorbereitende Werbungskosten handle, ins Leere.

Die vom Bf. ins Treffen geführten *Einkommensteuerrichtlinien* 2000 (EStR 2000, Rz 6524, Rz 6420 iVm Rz 4045) stellen nach deren Präambel lediglich einen "*Auslegungsbehelf*" zum EStG 1988 dar, "*der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird*", woraus "*über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können*". Weiters ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass sich aus Art 134 Abs 7 B-VG iVm Art 87 Abs 1 B-VG ergibt, dass die Mitglieder des Bundesfinanzgerichtes in der Ausübung ihres richterlichen Amtes unabhängig sind. Somit ist auch aus dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen nichts für den Bf. zu gewinnen.

Dem Beschwerdevorbringen, wonach der Bf. den in Rede stehenden Liegenschaftsanteil als Investition getätigt habe und er keinen Anteil des Hauses zu eigenen privaten Wohnzwecken nutze, ist zu entgegnen, dass er sich beim Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft damit einverstanden erklärte, dass die Wohnungen Top 1 und Top 3 des gegenständlichen Objektes nicht zu Vermietungszwecken herangezogen werden konnten. Auf die obigen, Punkt II, lit c, Absatz 1 des vom Bf. am 21. April 2008 unterfertigten Kaufvertrages, betreffenden diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen. Daher gehen auch die Beschwerdeausführungen, wonach der Bf. von Beginn an bestrebt gewesen sei, das gesamte Haus ertragreich zu vermieten, ins Leere.

Dass im Zuge des Verfahrens vor dem Finanzamt das Parteiengehör nicht gewahrt wurde, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen. Außerdem wurde dem

Bf. im Beschwerdeverfahren ausreichend Gelegenheit geboten, seinen Standpunkt darzustellen.

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2008 und 2009 war aus den oben angeführten Gründen der Erfolg zu versagen.

Da in der Steuererklärung für das Jahr 2010 weder den Bf. betreffende Sonderwerbungskosten für Bankspesen iHv Euro 195,99 noch solche für Zinsaufwendungen iHv Euro 3.114,70 berücksichtigt wurden, waren diese iSd obigen diesbezüglichen Ausführungen iHv Euro 1.255,41 - 37,92 % v. Euro 3.310,69 - in Ansatz zu bringen und der der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2010 insoweit Folge zu geben.

Daraus ergibt sich hinsichtlich des Jahres 2010 folgende Berechnung:

Einkünfte Hausgemeinschaft AA gem. § 188 BAO laut Bescheid: Euro 2.801,95

Einkünfte Hausgemeinschaft AA gem. § 188 BAO laut Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes: Euro 1.456,54 (Euro 2.801,95 - Euro 1.255,41),  
davon entfallen

auf den Bf. Euro **415,28** (Euro 1.670,69 lt. Bescheid - Euro 1.255,41 lt. Erkenntnis des BFG),

auf B., L., Euro **1.131,26**

sowie auf die B, Euro **0,00**.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 4 EStG 1988 ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Wien, am 16. Juli 2014