



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA, vom 23. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vom 27. April 2007 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die betreffenden Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist praktischer Arzt.

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 ergingen zunächst gemäß den Steuererklärungen (für 2002 wurde nach dem Erstbescheid ein gemäß § 293b BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid erlassen).

Eine betreffend diese Abgaben für den besagten Zeitraum beim Bw. durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung ergab diverse Feststellungen, die einerseits im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit aus der Ordination des Bw. standen und die andererseits die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Wohnungen dreier im Eigentum des Bw. befindlichen Mietwohnhäuser betrafen. Berufungsrelevant sind davon die folgenden Prüfungsfeststellungen (vgl. BP-Bericht vom 5. April 2007):

**"Tz. 1 Eink. a. selbst. Arbeit**

...

2) Nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen 2003 und 2004

...

c) Privat veranlasste Aufwendungen KFZ 2004 sind nicht abzugsfähig.

3) Privatanteil KFZ-Spesen 2002 - 2004

Die betriebliche Nutzung der Fahrzeuge durch den Betriebsinhaber ist grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen. Einzelne im Privatvermögen des Unternehmers vorhandene Fahrzeuge sind kein Hindernis für den Ansatz eines Privatanteiles beim Betriebsfahrzeug. Für den Prüfungszeitraum wurde kein Fahrtenbuch vorgelegt. Seitens der Bp wird der Privatanteil mit jährlich 20% angesetzt.

4) Luxustangente Mercedes ML 270 CDI 2002 - 2004

Anschaffungswert PKW 58.891,96, angemessen 34.000,00 angesetzt wurden 35.000,00 bzw. im Jahr 2004 keine Luxustangente berücksichtigt (für 2002 bereits Berücksichtigung durch Veranlagungsreferat erfolgt).

(Zur detaillierten Darstellung wird auf die Niederschrift vom 27. Februar 2007 verwiesen.)

	2002	2003	2004
...			
2) Nicht betrieblich veranl. Aufwend.			
...			
Private KFZ-Kosten (Kt. 73100)			143,90
...			
3) Privatanteil KFZ-Spesen			
KFZ-Spesen Kt. 73100	11.180,33	10.361,68	10.389,43
abzügl. Pkt. 2) 2004			-143,90
AfA lt. AV	7.882,14	8.383,45	7.361,50
Gesamt	19.062,47	18.745,13	17.607,03
dav. 20% Privatanteil	3.812,49	3.749,03	3.521,41
4) Luxustangente Mercedes ML 270 CDI			
AfA Mercedes	3.680,75	7.361,50	7.361,50
abzügl. 20% Privatanteil	-736,15	-1.472,30	-1.472,30

	2.944,60	5.889,20	5.889,20
dav. 42,27% Luxustangente	1.244,68	2.489,36	2.489,36
bisher	1.555,48	2.361,49	0,00
Differenz	-310,80	127,87	2.489,36

## Eink. a. selbst. Arbeit

Zeitraum	2002	2003	2004
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	32.450,57	80.725,47	95.143,28
Nach Bp	36.674,66	87.661,74	102.510,45
Differenz	4.224,09	6.936,27	7.367,17

**Tz. 2 Eink. a. V+V**

a) [Adresse1]

...

6) Adaptierung Top 5 (Rechnung Fa. Ch. K. vom 14.9.2004 in Höhe von nt. 21.862,76) wurde sofort als Instandhaltung abgesetzt. Von der Bp wird der Aufwand als Instandsetzungsaufwand (infolge der Kriterien, wesentl. Erhöhung der Nutzungsdauer, bessere Vermietbarkeit) auf 10 Jahre verteilt abgesetzt.

...

a) Eink. V+V [Adresse1]

...

6) Adaptierung Top 5 2004	2004
bisher	21.862,76
1/10 Absetzung lt. Bp	2.186,28
Gewinnauswirkung	19.676,48

...

c) [Adresse2]

1) Adaptierung Top 13 (Rechnung Fa. Ch. K. vom 22.12.2004 in Höhe von nt. 14.002,21) wurde sofort als Instandhaltung abgesetzt. Von der Bp wird der Aufwand als Instandsetzungsaufwand (infolge der Kriterien, Kategorieanhebung, wesentl. Verlängerung der Nutzungsdauer, bessere Vermietbarkeit) auf 10 Jahre verteilt abgesetzt.

...

c) Eink. a. V+V [Adresse2]

...

Adaptierung Top 13 2004	2004
bisher	14.002,21
1/10 Absetzung lt. Bp	1.400,22
Gewinnauswirkung	12.601,99

...

Eink. a. V+V

Zeitraum	2002	2003	2004
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	15.284,72	21.289,24	-12.234,00
Nach Bp	18.212,78	27.051,69	19.688,86
Differenz	2.928,06	5.762,45	31.922,86
..."			

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide vom 27. April 2007 (Infolge der Prüfungsfeststellungen erfolgte eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2002 und 2003 sowie der Einkommensteuerverfahren 2002 bis 2004. Die berufungsgegenständlichen Feststellungen (siehe dazu im Folgenden) betrafen allein die Einkommensteuerverfahren der Streitjahre.).

Gegen die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 erhob der Vertreter des Bw. Berufung, mit welcher sämtliche Bescheide wegen Mangelhaftigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, unrichtiger Tatsachenfeststellung und unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten wurden. In der Begründung der Berufung wurde ausgeführt:

"Teilweise werden Feststellungen gemäß Bericht vom 5.4.2007 akzeptiert, die nachfolgenden Ausführungen betreffen daher ausschließlich die bekämpften Feststellungen bzw. deren rechtliche Würdigung:

(1.) Privatanteil KFZ-Spesen 2002 - 2004:

Hier hat die BP durchgängig einen Privatanteil mit jährlich 20% angesetzt, dies ausschließlich mit der Begründung, dass eine betriebliche Nutzung grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen wäre, ein solches jedoch nicht vorgelegt worden ist. Dieser Punkt betrifft die Jahre 2002-2004. In keiner Weise geht der angefochtenen Bescheid auf die Argumente des Steuerpflichten ein, die schon mit Schreiben vom 19. Mai 2006 übermittelt worden sind:

Zunächst existiert ein rein privat genutzter PKW, der betrieblich genutzte PKW Mercedes wird ausschließlich für die intensive betriebliche Nutzung (Hausbesuche) des [Bw.] verwendet.

Der Steuerpflichtige hat während der Betriebsprüfung mehrfach verlangt, dass die Akten der bisherigen Betriebsprüfungen beigeschafft werden, das Thema "Privatnutzung bei PKW" ist nämlich in diesen vorangehenden Betriebsprüfungen besprochen worden. Dort wurde eine 100%ige betriebliche Nutzung ausdrücklich für zulässig erklärt. Die Betriebsprüferin im konkreten Fall hat dies aber abgelehnt mit dem Hinweis, dies bereite ihr zu viel Mühe.

Die jetzigen Feststellungen verstößen daher gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Hier ist auf den BMF Erlass vom 4.6.2006 GZ BMF-010103/0023-VI/2006 zu verweisen. Jeder der am Rechtsleben teilnimmt, hat zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen und darf

---

sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 2001/16/0063). Nach ständiger Judikatur ist der Grundsatz auch im Abgabenrecht zu beachten. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setzt unter anderem voraus, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen nach den bisherigen Verhalten eingerichtet hat und er als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (ständige Judikatur z.B. VwGH 18.10.05, 2003/16/0486). Dies liegt im konkreten Fall vor: Hätte [der Bw.] nicht auf die Ergebnisse der bisherigen Betriebsprüfungen vertrauen dürfen, dass eben kein Privatanteil bei seinem betrieblich genutzten PKW vorzunehmen ist, hätte er selbstverständlich ein Fahrtenbuch geführt. Dadurch, dass die Finanzbehörden die bis zu dieser Prüfung akzeptierte Vorgangsweise anerkannt hat, ist eine abweichende Beurteilung für die Folgejahre eben ausgeschlossen (VwGH 11.12.1996, 94/13/0070).

Schon aus diesen Erwägungen ist für die KFZ - Spesen der Jahre 2002 bis 2004 kein Privatanteil abzuziehen.

(2.) Weiters wird die Berechnung der Luxustangente bei dem PKW Mercedes bekämpft: Das FA hat den Anschaffungswert mit € 34.000,-- als angemessen erachtet. Hingewiesen wird auf die Judikatur des UFS Wien, wonach ein Anschaffungswert von € 40.000,00 heranzuziehen ist. Dementsprechend ist für die Luxustangente dieser Wert anzusetzen, es ergibt sich ein Prozentsatz von lediglich 33,2%.

(3.) Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

Bei der Adaptierung der Wohnungen top 5 in der [Adr.1] bzw. top 13 in der [Adr.2] hat die Betriebsprüfung die Instandhaltungskosten als Instandsetzungsaufwand qualifiziert. Begründet wird dies im Bericht über die Schlussbesprechung mit 'wesentlicher Erhöhung der Nutzungsdauer, bessere Vermietbarkeit', und 'Kategorieanhebung'. Hiezu fehlen jegliche weiterführende Feststellungen. Bereits im Schreiben vom 19. Mai 2006 wurde geltend gemacht, dass es sich um Reparaturarbeiten handelt, also um reine Instandhaltungsmaßnahmen. Vorgebracht wurde auch während des Betriebsprüfungsverfahrens, dass in der [Adr.2] 1998 ein Lift in den Toilettenschacht eingebaut worden ist. Dies war nur möglich, da bereits vorher in allen Wohnungen Toiletten und Bäder/Duschen eingebaut waren. Eine Kategorieanhebung kann es daher nicht gegeben haben.

Ebenso wurde das Haus in der [Adr.1] 1986/87 mit öffentlichen Mitteln des Altstadtfonds einer Totalsanierung unterzogen. Seit damals sind alle Wohnungen Kategorie A. Es ist daher unerfindlich, wie die Betriebsprüfung zu den Feststellungen kommen kann, es handle sich um Kategorieanhebungen. Tatsächlich sind dies, was auch aus den Rechnungen hervorgeht, ausschließlich laufende Instandhaltungsarbeiten, die eben von Zeit zu Zeit, insbesondere nach

einem Mieterwechsel vorgenommen werden müssen. Eine Verlängerung einer Nutzungsdauer ist dadurch - soweit man bei einer Wohnung davon überhaupt sprechen kann - niemals gegeben. Kategorienanhebung fällt in beiden Fällen weg, ebenso die Verlängerung der Nutzungsdauer (diese ist durch die Nutzungsdauer des gesamten Hauses vorgegeben). Eine bessere Vermietbarkeit ist aber kein Kriterium dafür, ob Reparaturen als Instandhaltung oder Instandsetzung zu qualifizieren sind."

Die Prüferin gab eine Stellungnahme zur Berufung ab, in der die im Prüfbericht sowie in der Niederschrift gemachten Feststellungen zum Teil wiederholt wurden und ausgeführt wurde:

"1) Privatanteil KFZ-Spesen 2002 – 2004

a) Die betriebliche Nutzung der Fahrzeuge durch den Betriebsinhaber ist grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen. Einzelne im Privatvermögen des Unternehmers vorhandene Fahrzeuge sind kein Hindernis für den Ansatz eines Privatanteiles beim Betriebsfahrzeug. Da für den Prüfungszeitraum kein Fahrtenbuch vorlag, bzw. die ausschließlich 'intensive betriebliche Nutzung (Hausbesuche)' wie in der Berufung angeführt, nicht glaubhaft gemacht wurde, wurde ein Privatanteil von jährlich 20% in Abzug gebracht.

b) Zu Verstoß gegen Treu und Glauben

Nach ständiger Rechtsprechung ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Ein Widerspruch dieser beiden Grundsätze besteht allerdings nicht. Der Grundsatz von Treu und Glauben hat als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit nämlich lediglich Interpretations- und ermessensleitende Funktion.

2) Luxustangente PKW Mercedes ML 270 CDI 2002 – 2004

Aufwendungen bzw. Ausgaben in Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten ab der Veranlagung 2002 € 34.000,-- (inkl. USt u. Nova) nicht übersteigen. Durch die PKW-Angemessenheitsverordnung, BGBl. II Nr. 466/2004, sind für Anschaffungskosten des Kalenderjahres 2004 Anschaffungskosten in Höhe von € 34.000,-- für Anschaffungen der Kalenderjahre ab 2005 Anschaffungskosten in Höhe von € 40.000,-- als angemessen anzusehen. Ob überhaupt bzw. in welchem Ausmaß Aufwendungen unangemessen sind, ist - auch für die Folgejahre - danach zu beurteilen, ob bzw. in welchem Umfang die Anschaffungskosten den jeweiligen Höchstwert im Kalenderjahr der Anschaffung (2004: € 34.000,--, ab 2005: € 40.000,--) übersteigen.

3) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2004

a) Adaptierung Top 5, [Adr.1]

Aufwand nt. € 21.862,76

Bei oben angeführten Aufwand handelt es sich im Wesentlichen um Adaptierungsarbeiten wie Austausch von Elektro-, Heizungs- u. Sanitärinstallationen, Austausch von Zwischenwänden, sowie im Zuge dessen Fliesenverlegung und Verlegung Parkettböden, sowie Malerarbeiten. Laut Ansicht der Bp liegen keine laufenden Wartungsarbeiten bzw. Reparaturen vor, sondern Instandsetzungsaufwendungen.

b) Adaptierung Top 13, [Adr.2]

Aufwand nt. € 14.002,21

Bei den oben angeführten Aufwand handelt es sich im Wesentlichen um Adaptierungsarbeiten wie Herstellung von Zwischenwänden, Austausch von Elektro- und Heizungsinstallationen, sowie im Zuge dessen Fliesenverlegung und Verlegung Parkettböden, sowie Malerarbeiten. Laut Ansicht der Bp liegen keine laufenden Wartungsarbeiten bzw. Reparaturen vor, sondern Instandsetzungsaufwendungen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte weitere Ermittlungen durch, die in den Erwägungen eingearbeitet sind. Im Zuge dieses Ermittlungsverfahrens zog der Bw. die Berufung im Punkt Privatanteil Kfz Spesen 2002 - 2004 zurück und erklärte einen Abzug von 20% Privatanteil der Kfz-Kosten zu akzeptieren.

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

#### **Privatanteil Kfz-Spesen 2002 bis 2004:**

Im Schreiben der Prüferin vom 19. April 2006 war u.a. folgender Punkt enthalten:

"2002:

Kt. 73100 PKW-Spesen

2 PKW im Betriebsvermögen (Mercedes u. Golf), inwieweit betrieblich veranlasst? bzw. kein Privatanteil in Abzug gebracht! (detto 2003 u. 2004)."

Das Antwortschreiben vom 19. Mai 2006 wurde vom steuerlichen Vertreter wie folgt erstattet:  
 "Es gibt einen weiteren, rein privat genutzten PKW. Die bisherigen letzten drei (!) Betriebsprüfungen haben beide PKWs als betrieblich veranlasst gesehen, Privatanteil wurde bei diesen Betriebsprüfungen ausführlich besprochen und die Notwendigkeit verneint. (Der Bw.) muss sich darauf verlassen können, dass diese Aussagen der bisherigen Betriebsprüfungen weiter gelten."

Am 9. Oktober 2006 richtete der steuerliche Vertreter des Bw. nachstehendes Schreiben an die Prüferin:

"Abzug eines Privatanteils bei PKW in der Höhe von 20%:

Hier haben wir geltend gemacht, dass ein Privatanteil von 20% nicht in Abzug zu bringen ist.

Wir haben Ihnen erklärt, dass

- a) infolge Vorhandenseins anderer privater PKWs keine private Nutzung des im Anlagevermögen befindlichen PKWs gegeben ist,
  - b) dieser Umstand von bereits früheren Betriebsprüfungen geprüft und akzeptiert worden ist.
- Sie haben uns bekannt gegeben, dass Sie vorhergehende Betriebsprüfungsakten nicht ausgehoben haben.

Ausdrücklich darf ich hiermit feststellen, dass die Einsichtnahme in bisherige Betriebsprüfungen sowohl (beim Bw.) (als auch bei der S. GmbH) notwendig ist. In der Beilage übergebe ich zB den Bericht vom 1.10.1987 über die Prüfung der Jahre 1983 und 1984 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.4.1997 über die Prüfung der Jahre 1994 und 1995.

Ich bitte, diesen Berichten – ich gehe davon aus, dass der vollständige Betriebsprüfungsakt für Sie wohl leichter auszuheben ist als für uns – klar hervorgeht, dass in keinem dieser geprüften Zeiträume beim PKW ein Privatanteil ausgeschieden worden ist."

Die Berichte der aktenkundigen Vorbetriebsprüfungen – auf welche sowohl im Schreiben vom 9. Oktober 2006 als auch in der Berufung verwiesen wird – enthalten betreffend die mit Kfz in Zusammenhang stehenden Aufwendungen folgende Feststellungen:

- Zum Zeitraum 1983 – 1985:

1985: Aus dem PKW-Aufwand wurden S 12.576,00 für Autoradio ausgeschieden.

Der Restbuchwert in Höhe von S 77.001,00 des PKW-Porsche wurde 1985 als zusätzliche Betriebsausgabe anerkannt.

Die Kaution in Höhe von S 40.000,00 für das ab 1985 gelease KFZ ist keine Betriebsausgabe.

- Zum Zeitraum 1988 – 1990:

Tz 20: Privatanteil PKW:

Bei Durchsicht des Fuhrparks wurde der Anteil, der auf die privaten Fahrten entfällt, im Schätzungswege ermittelt.

	1988	1989	1990
Gewinnerhöhung lt. Bp	+13.000,00	+23.000,00	+34.000,00

Tz 21: Nicht anerkannte Aufwendungen:

a) Aufwendungen lt. Liste (u.a. 1989 Autolenkrad: S 3.050,00; 1990 Autoradio: S 4.590,00)

- Zum Zeitraum 1991 – 1993:

Tz 17: Der Erwerb eines Autoradios war als nicht betriebsnotwendiges Wirtschaftsgut nicht anzuerkennen. (1991 Gewinnerhöhung: S 8.136,00)

- Zum Zeitraum 1994 – 1995:

Tz 26: Der Verkauf des Kfz Maserati Spyder im Jahr 1994 wurde nur zum Teil angesetzt. Der Betrag von S 328.080,00 wurde nicht berücksichtigt (Gewinnerhöhung).

Tz 27: Luxustangente Maserati Spyder 1994 lt. BP (Ausscheiden einer Luxustangente iHv 32% von den Aufwendungen Leasing [S 39.141,88] und Aufwendungen Versicherung [S 5.797,64]).

Somit war in der Vergangenheit das Ausscheiden eines PKW-Privatanteils Thema einer abgabenbehördlichen Prüfung, auch wenn in anderen Prüfungsjahren die Prüfungsschwerpunkte unterschiedlich gelagert waren.

- Zur berufungsgegenständlichen Feststellung:

Tz. 1.3) lautet:

Die betriebliche Nutzung der Fahrzeuge durch den Betriebsinhaber ist grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen. Einzelne im Privatvermögen des Unternehmers vorhandene Fahrzeuge sind kein Hindernis für den Ansatz eines Privatanteiles beim Betriebsfahrzeug. Für den Prüfungszeitraum wurde kein Fahrtenbuch vorgelegt. Seitens der Bp wird der Privatanteil mit jährlich 20% angesetzt.

Dazu ist auszuführen:

Wie seitens der Prüferin zutreffend festgehalten, ist die (ausschließliche) betriebliche Nutzung der im Betriebsvermögen befindlichen Kfz "grundsätzlich" mittels Fahrtenbuch nachzuweisen.

Die berichtigte Gewinn- und Verlustrechnung 2002 weist unter den Betriebsausgaben "Sonst. betr. Aufwendg." u.a. folgende Position aus (AB):

Kfz-Kosten	11.180,33 EUR
73100 PKW	11.180,33 EUR

Das Anlagenverzeichnis per 31.12.2002 enthält u.a. folgende Positionen:

Bezeichn.	Anschaffg.	ND	A.H.K.	Buchwert 31.12.02	Kumul. Abschr.	Abschr.	AfA Satz %
Jeep BJ 97	03.09.1998	8		19.417,27		2.157,47	12,50
Golf BJ 96	15.12.1998	8	16.351,39	7.153,74	9.197,65	2.043,92	12,50
ML 270 CDI	31.12.2002	8	58.891,96	55.211,21	3.680,75	3.680,75	12,50

Das Kfz Jeep BJ 97 schied im 1. Halbjahr 2002 aus den Betriebsvermögen aus (vgl. Halbjahres-AfA (€ 2.157,47 [AK 3.9.1998 iHv S 475. 000,00 x 12,5% = S 59.375,00 : 2 = S 29.687,50 bzw. € 2.157,47] und handschriftlichen Vermerk "Jeep" im AB):

47000 Anlagenverkauf	5.000,00 EUR	(Jeep)
78200 Buchwert abg. Anlagen (Jeep)	-17.259,80 EUR	

Die Gewinn- und Verlustrechnung 2003 weist unter den Betriebsausgaben "Sonst. betr. Aufwendg." u.a. folgende Position aus (AB):

Kfz-Kosten	10.361,68 EUR
73100 PKW	10.361,68 EUR

Das Anlagenverzeichnis per 31.12.2003 enthält u.a. folgende Positionen:

Bezeichn.	Anschrift.	Abgang	A.H.K.	Buchwert 31.12.03	Buchwert 01.01.03	Abschr.	BW abgeg. Anl
Golf BJ 96	15.12.1998	16.01.03			7.153,74	1.021,96	6.131,78
ML 270 CDI	31.12.2002		58.891,96	47.849,72	55.211,21	7.361,49	

Die Gewinn- und Verlustrechnung 2004 weist unter den Betriebsausgaben "Sonst. betr. Aufwendg." u.a. folgende Position aus (AB):

Kfz-Kosten	10.389,43 EUR
73100 PKW	10.389,43 EUR

Das Anlagenverzeichnis per 31.12.2004 enthält u.a. folgende Positionen:

Bezeichn.	Anschrift.	Abgang	A.H.K.	Buchwert 31.12.04	Buchwert 01.01.04	Abschr.	BW abgeg. Anl
ML 270 CDI	31.12.2002		58.891,96	40.488,22	47.849,72	7.361,50	

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete folgendes Schreiben an den Bw.:

"Wie seitens der Prüferin zutreffend festgehalten, ist die (ausschließliche) betriebliche Nutzung der im Betriebsvermögen befindlichen Kfz 'grundsätzlich' mittels Fahrtenbuch nachzuweisen.

Da Sie unstrittig ein Fahrtenbuch nicht geführt haben, werden Sie ersucht, das Ausmaß der betrieblichen Nutzung auf andere Weise darzutun und unter Beweis zu stellen.

Ihrer Treu und Glauben-Argumentation steht allein schon der Umstand entgegen, dass die Lebensumstände im Laufe der Jahrzehnte üblicherweise mannigfaltigen Veränderungen unterliegen.

Laut Berufung "existiert ein rein privat genutzter PKW". Um welches Kfz handelt es sich? Um Vorlage des Zulassungsscheines wird ersucht.

Welche Person/en verwendeten dieses Privat-Kfz 2002 bis 2004? Welche Jahreskilometerleistungen wurden mit diesem Privat-Kfz zurückgelegt? Um Nachweisführung Ihrer Angaben, insbesondere mittels Vorlage des Servicebuches, der Kfz-Rechnungen bzw. der § 57a -KFG-Gutachten wird ersucht."

Der Bw. reagierte auf dieses Schreiben wie folgt:

---

"Kfz-Privatanteil:

(Der Bw.) benutzt seit April 1992 zunächst privat einen Mercedes Benz 190 E, Automatik, Klimaanlage, ABS etc. Dieser PKW wurde ihm von seinem Vater im Jahr 1992 geschenkt.

Ich lege bei:

- den aktuellen Zulassungsschein
- Kopie des Servicebuches
- Gutachten gemäß § 57a KFG

Weiters wird vorgelegt:

Kopie einer Polizze der Wr. Städtischen, aus der ersichtlich ist, dass (der Bw.) mehrere PKWs auf Wechselkennzeichen privat nutzt, so z.B. einen Golf TDI und ab Februar 2011 einen Mercedes Benz 170.

Das im Betriebsvermögen befindliche Kfz wird also ausschließlich beruflich genutzt (Hausbesuche etc.). Für private Fahrten verwendet (der Bw.) die oben erwähnten Fahrzeuge, also ausschließlich am Wochenende und im Urlaub. Diese Fahrzeuge stehen ihm auch zur Gänze zur Verfügung, die Ehefrau des (Bw.) verwendet diese Kfz nicht, da sie entweder mit dem Fahrrad oder mit öffentlichen Verkehrsmitteln ins Spital fährt.

Ich möchte schon noch einmal auf die Argumente in meiner Berufung vom 23.5.2007, Punkt 5.1 hinweisen: die Tatsache, dass (der Bw.) ein betrieblich genutztes Fahrzeug und mehrere private Fahrzeuge hat, war auch bei den bisherigen Betriebsprüfungen immer ausreichend, keinen Privatanteil anzusetzen. Gerade in diesem Bereich gab es eben keine 'mannigfaltigen Veränderungen' in diesen Situationen."

Anhand der vorgelegten Unterlagen konnten (lediglich) folgende Feststellungen getroffen werden:

Am 24. April 1992 wurde dem L. J., Adresse: [Adresse3], das Kennzeichen W... zugewiesen und erfolgte die Abmeldung am 31. Juli 2002 (Typenschein, erster Besitzer - laut Vermerk: TYPENSCHEN MB 190E). (Blg., Bl. 1)

Am 22. September 1992 führte die Mercedes Vertragswerkstätte bei einem Km-Stand von 4.288 km ein Service durch (laut Vermerk: MB 190E). (Blg., Bl. 9)

Am 25. November 1997 führte die Kfz-Reparatur K. bei einem Km-Stand von 51.924 km ein Service mit dem Vermerk: Bremse vorne durch. (Blg., Bl. 10)

Am 3. August 2000 führte die Kfz-Reparatur K. bei einem Km-Stand von 91.300 km ein Service durch (kein Vermerk). (Blg., Bl. 10)

Am 16. April 2002 wurde das Kfz Mercedes Benz A 170 CDI erstmalig zum Verkehr zugelassen (Eintragung im Zulassungsschein der am 8.2.2011 vorgenommenen Zulassung).

Am 21. Jänner 2003 wurde (betreffend das am 31. Juli 2002 abgemeldete Kfz) dem L. J., Anschrift: [Adr.3] das Fahrzeug zugelassen und das Kennzeichen W..... am 21. Jänner 2003 zugewiesen (Typenschein, zweiter Besitzer). (Blg., Bl. 1)

Das Fahrzeug Mercedes Benz 190E, erstmalige Zulassung am 24. April 1992, wurde für den am [Geb.dat.1] *geborenen* L. J. mit dem Kennzeichen W..... am 21. Jänner 2003 zugelassen (Zulassungsschein). (Blg., Bl. 2)

Am 18. Mai 2004 führte die Mercedes Vertragswerkstätte bei einem Km-Stand von 19.457 km ein Service durch (laut Vermerk: A170 CDI). (Blg., Bl. 7)

Am 1. Februar 2006 führte die Mercedes Vertragswerkstätte bei einem Km-Stand von 31.674 km ein Service durch (laut Vermerk: A170 CDI). (Blg., Bl. 7)

Am 3. September 2007 führte die Mercedes Vertragswerkstätte bei einem Km-Stand von 42.641 km ein Service durch (laut Vermerk: A170 CDI). (Blg., Bl. 7)

Am 14. Juli 2010 führte die Mercedes Vertragswerkstätte bei einem Km-Stand von 60.443 km ein Service durch (laut Vermerk: A170 CDI). (Blg., Bl. 6)

Betreffend das Kfz Mercedes Benz 190 mit dem Kennzeichen W....., Erstzulassung: 04/1992, dem Km-Stand von 102.467, dem Zulassungsbewerber J. L. sen, listet das Gutachten sechs leichte Mängel auf (Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967, Seite 1 - ohne Datumsangabe). (Blg., Bl. 11)

Betreffend das Kfz Mercedes Benz, A-Klasse, Turbodiesel, mit dem Kennzeichen W....., Erstzulassung: 04/2002, dem Km-Stand von 67.981, dem Zulassungsbewerber J. L. sen, listet das Gutachten vier leichte Mängel auf (Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967, Seite 1 - ohne Datumsangabe). (Blg., Bl. 8)

Am 8. Februar 2011 wurde das Fahrzeug Mercedes Benz A170 CDI, erstmalige Zulassung am 16. April 2002, für den am [Geb.dat.1] *geborenen* L. J. mit dem Kennzeichen W..... zugelassen (Zulassungsschein). (Blg., Bl. 4, 5)

Am 8. Februar 2011 wurden folgende Änderungen der Kraftfahrzeugversicherung vorgenommen (Polizze C...) (Blg., Bl. 3):

Änderung der Kfz-Haftpflichtversicherung zu Fahrzeug 1

Änderung der Kfz-Haftpflichtversicherung zu Fahrzeug 2

Einschluss der Kfz-Haftpflichtversicherung zu Fahrzeug 3

Einschluss der motorbezogenen Versicherungssteuer zu Fahrzeug 3

gültig ab: 08.02.2011

## GEGENSTAND DER VERSICHERUNG

	Fahrzeug 1	Fahrzeug 2	Fahrzeug 3
Art des Fahrzeuges	Pkw M1	Pkw M1	Kombi M1
Kennzeichen	W14515N	W14515N	W14515N
Type	Mercedes Benz A170	190E 2.0	GOLF GL TDI
Baujahr	2002	1992	1996

#### VERSICHERUNGSDAUER:

Kfz-Haftpflichtversicherung für Fahrzeug 1	Beginn: 8.2.2011	Ablauf: 01.03.2012
Kfz-Haftpflichtversicherung für Fahrzeug 2	Änderung ab: 8.2.2011	Ablauf: 01.03.2012
Kfz-Haftpflichtversicherung für Fahrzeug 3	Änderung ab: 8.2.2011	Ablauf: 01.03.2012

Anhand der vorgelegten Unterlagen wurde das Ausmaß der betrieblichen Nutzung auf andere Weise (als durch ein nicht geführtes Fahrtenbuch) nicht dargetan und unter Beweis gestellt.

Vorgebracht wurde, der Bw. habe "zunächst privat einen Mercedes Benz 190 E (benutzt)".

Den vorgelegten Unterlagen lässt sich nicht einmal entnehmen, ob am 24. April 1992 dem Bw. oder dem gleichnamigen Vater das Kennzeichen W... zugewiesen wurde.

Das Service im Jahr 1992 und die Kfz-Reparaturen in den Jahren 1997 und 2000 wurden Jahre vor dem Berufungszeitraum durchgeführt.

Den vorgelegten Unterlagen ließ sich nicht entnehmen, für wen das Kfz Mercedes Benz A170 CDI im April 2002 erstmalig zugelassen wurde.

Im Jänner 2003 wurde das Kfz Mercedes Benz 190 E auf den Vater des Bw. zugelassen.

Den vorgelegten Unterlagen ließ sich nicht entnehmen, um wessen Kfz es sich handelte, betreffend das am 18. Mai 2004 bei einem Km-Stand von 19.457 km ein Service durchgeführt wurde, wer das Service beauftragte und die Rechnung bezahlte.

Die Service in den Jahren 2006, 2007 und 2010 wurden Jahre nach dem Berufungszeitraum durchgeführt.

Die Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 (deren Seite 2 nicht vorgelegt wurden), wurden, wie folgende Überlegung zeigt, Ende 2010 oder im Jahr 2011 ausgestellt: Am 14. Juli 2010 führte die Mercedes Vertragswerkstätte bei einem Km-Stand von 60.443 km ein Service durch (laut Vermerk: A170 CDI). Das Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 betreffend das Kfz Mercedes Benz, A-Klasse, Turbodiesel, weist einen Km-Stand von 67.981 aus. Es wurde daher ersucht, die Seite 2 der beiden Gutachten vorzulegen.

Da Fahrtenbücher nicht geführt wurden bzw. nicht vorgelegt werden konnten, waren die betrieblichen bzw. beruflichen Fahrten vom Bw. auf andere geeignete Weise nachzuweisen. Um das Ausmaß der betrieblichen bzw. beruflichen Fahrten ermitteln zu können, war es

weiters erforderlich, dass die insgesamt mit den Kfz gefahrenen Kilometer nachgewiesen werden (bspw. Kilometerstände laut den Kfz-Gutachten).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz lud den Bw. daher nochmals ein, das Ausmaß der betrieblichen bzw. beruflichen Fahrten und die insgesamt mit den Kfz gefahrenen Kilometer nachzuweisen, insbesondere auch sämtliche den geltend gemachten Kfz-Aufwendungen zugrunde liegenden Belege vorzulegen.

Diesen Berufungspunkt Privatanteil Kfz-Spesen 2002 - 2004 nahm der Bw. zurück und akzeptierte einen Abzug von 20% Privatanteil von den Kfz-Kosten; daher bleiben die Ansätze laut Betriebsprüfungsbericht in diesem Punkt unverändert.

### **Luxustangente Mercedes ML 270 CDI:**

Das Anlagenverzeichnis per 31.12.2002 enthält u.a. folgende Position:

Bezeichn.	Anschaff.	ND	A.H.K.	Buchwert 31.12.02	Kumul. Abschr.	Abschr.	AfA Satz %
ML 270	31.12.2002	8	58.891,96	55.211,21	3.680,75	3.680,75	12,50

Im Zuge der Steuererklärung im Jahr der Anschaffung wurde die Luxustangente seitens des Bw. folgendermaßen berechnet:

Das Beiblatt zur Gewinn- und Verlustrechnung 2002 weist Folgendes aus:

Gewinn 2002 laut Beilage		11.810,99
Anschaffungspreis Mercedes ML 270 CL brutto	58.891,96	
Anschaffungskosten angemessen	35.000,00	
Luxustangente daher	23.891,96	
Luxustangente in %	40,57%	
AfA laut Anlageverzeichnis 2002	3.680,75	
Korrektur Abschreibung (40,57%)		1.493,35
Gewinn 2002		13.304,24

Das Beiblatt zur berichtigten Gewinn- und Verlustrechnung 2002 weist Folgendes aus:

Gewinn 2002 laut Beilage		30.895,09
Anschaffungspreis Mercedes ML 270 CL brutto	58.891,96	
Anschaffungskosten angemessen	35.000,00	
Luxustangente daher	23.891,96	
Luxustangente in %	40,57%	
AfA laut Anlageverzeichnis 2002	3.680,75	
Korrektur Abschreibung (40,57%)		1.493,35

Gewinn 2002		32.388,34
-------------	--	-----------

Die Betriebsprüfung ermittelte die Luxustangente unter Zugrundelegung angemessener Anschaffungskosten in Höhe von € 34.000,00 (wie bei Veranlagung 2002 auch bereits das Finanzamt).

In der Berufung erachtet der Bw. einen Anschaffungswert von € 40.000,00 als angemessen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt u.a. für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erweist sich ein teurer Personenkraftwagen nicht nur als gegenüber einem billigeren sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer; im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 kann der auf die Repräsentation entfallende Teil der Aufwendungen für Personenkraftwagen nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Ein solcher Anteil des Repräsentationsaufwandes an den Aufwendungen für Personenkraftwagen ist von der Abgabenbehörde im Schätzungswege unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 184 BAO zu ermitteln (vgl. bspw. VwGH 22.1.2004, 98/14/0165, mit weiteren Nachweisen).

Zur Höhe der als angemessen zu wertenden Anschaffungskosten hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. März 2000, 97/13/0207, ausgeführt, dass - bezogen auf das Jahr 1991 - Anschaffungskosten eines Pkw in Höhe von 467.000 S (inklusive der umsatzsteuerrechtlich nicht abzugsfähigen Mehrwertsteuer; und seit 1992 auch der NoVA) den betrieblichen Erfordernissen - unter Vernachlässigung der Repräsentationstangente - genügten.

Der unabhängige Finanzsenat hielt im Jahr 2004 eine Valorisierung des Betrages (von 34.000 €) für angebracht; die Entscheidung (RV/0321-S/03) wurde jedoch vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0101). Noch vor Ergehen der zitierten Entscheidung war die Angemessenheitsgrenze mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl. II Nr. 466/2004) angehoben worden. Nach § 1, 1. Satz der Verordnung sind Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe im Kalenderjahr 2004 bis 34.000 € und ab dem Kalenderjahr 2005 bis 40.000 € angemessen. Bis 2003 kommt ein Betrag über 34.000 € nur in Ausnahmefällen in Betracht, zB bei einem Gemeindearzt im Gebirge.

Es gilt eine anschaffungsbezogene Betrachtung (sh. VwGH 22.1.2004, 98/14/0165; für

Anschaffungen vor 2005 ist die AfA daher unverändert auf der früheren Basis zu berechnen).

Höhere Anschaffungskosten sind nicht abzugsfähig (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 20 Rz 26).

Die Luxustangente wurde von der Prüferin - ausgehend von einem Bruttoanschaffungspreis für den Mercedes ML 270 CL in Höhe von € 58.891,96 Ende 2002 und einer Angemessenheitsgrenze von € 34.000,00 - mit 42,27% entsprechend den oben dargestellten rechtlichen Ausführungen ermittelt.

In diesem Berufungspunkt konnte somit dem Berufungsbegehren nicht Folge gegeben werden.

### **Wohnung [Adr.1], Top 5:**

Die Beilage "Vermietung und Verpachtung [Adr.1], ....Wien 2004 in €" enthält unter den Werbungskosten u.a. folgende Position:

Reparatur, Wartung	28.525,06
--------------------	-----------

Diese Position beinhaltet u.a. nachstehende mit Rechnung des Ch. K. vom 14. September 2004 abgerechnete Leistungen:

Objekt Sanierungsarbeiten [Adr.1], Top 5 in ....Wien

POS	PRODUKTBESCHREIBUNG	ME	MENGE	PREIS in €	NETTO- SUMME €
	<b>Abbrucharbeiten:</b>				
1	Baustelleneinrichtungspauschale	PA	1,00	430,00	430,00
2	Entfernen und Demontage der veralteten Einrichtungsgegenstände (Bettgestell samt Plateauverbau, die gesamte Küche samt Geräten, Regale und Türen in der Garderobe, Holzverkleidung im Vorraum, die abgehängte Decke im Badezimmer und sonstige Einrichtungsgegenstände wie Kästen, Lampen, Spiegel, Regale, Jalousien etc.)	Lo	40,00	28,00	1.120,00
3	Entfernen der bestehenden Zwischenwand im Wohnzimmer	PA	1,00	245,00	245,00
4	Entfernen der bestehenden Innentüren im Bad sowie im Wohnzimmer	Lo	0,50	28,00	14,00
5	Entfernen der bestehenden Bodenverfliesungen im Badezimmer	Lo	4,00	28,00	112,00
6	Entfernen des befindlichen PVC-Bodens im Vorraum	Lo	2,00	28,00	56,00
7	Entfernen des Laminatbodens sowie des darunter verlegten Teppichbodens im Wohnraum	Lo	4,00	28,00	112,00
8	Vertragen, Verladen des Bauschutts zum EG	Lo	25,00	28,00	700,00
9	Abtransport sowie die fachgerechte Entsorgung des Gerümpels / Bauschutts	PA	1,00	375,00	375,00

	<b>Allgemeine Bauarbeiten:</b>				
10	Verputzen der aufgestemmten Leitungen im Bad und Wohnraum	PA	1,00	675,00	675,00
11	Nach Abbruch der Bodenfliesen, Niveaausgleich m. Ausgleichsmasse	m <sup>2</sup>	4,20	14,10	59,22
	<b>Maler- und Anstreicherarbeiten:</b>				
12	Desolate Tapeten von Decken und Wänden abscheren	m <sup>2</sup>	62,15	3,90	242,39
13	Anbringen eines Tiefengrundes wasserlöslich an Decken und Wänden	m <sup>2</sup>	165,00	2,10	346,50
14	2 x Vollbespachtelung an Decken und Wänden	m <sup>2</sup>	165,00	12,10	1.996,50
15	Wände und Decken 2 x ausmalen mittels Halbdispersion einfärbig	m <sup>2</sup>	165,00	5,80	957,00
16	Türstock sowie das Türblatt der Wohnungseingangstüre renovieren Abgeschlagene bzw. schadhafte Stellen mittels PU-Kitt füllen, Feinschließen aller Oberflächen, Vorgrundierung der renovierten Bereiche, 2 x lackieren mittels Kunststoff PU-Lack in weiß matt	PA	1,00	1.250,00	1.250,00
17	Lackieren der befindlichen sowie der neu eingebauten Stahlzargen zweifach mittels Kunststoff PU-Lack in weiß matt	Stk	3,00	53,00	159,00
	<b>Innenausbauarbeiten:</b>				
18	Herstellen einer Zwischenwand aus Gipskarton 12,5cm im Wohnraum	m <sup>2</sup>	15,45	75,00	1.158,75
	Liefern und Einbau einer Stahlzarge 203/85cm	Stk	1,00	125,00	125,00
	<b>Fliesenlegerarbeiten:</b>				
19	Liefern und Verlegen von Bodenfliesen "M..." für das Badezimmer (laut Bemusterung) Format: 15x15 cm	m <sup>2</sup>	4,20	78,00	327,60
	<b>Elektroinstallationsarbeiten:</b>				
20	Austausch der kompletten Aderleitungen. Liefern neuer Stromverteiler mit einem Innenleben (FI, LS). Erneuern sämtlicher Steckdosen. Einziehen der Deckenbeleuchtung sowie der Leitungen für die Küche. Verlegung der Aufputzleitungen unter Putz verlegt. Regelung zwischen Therme und Ventilatoren wurde aufgebaut. Eliminierung der Metallabzweigkästen, Lieferung von Schalter und Steckdosen in Legrand firmweiß. Einziehen von Stark- und Schwachstromleitungen, Neuverdrahtung des Stromverteilers und Verbindung zu den Abzweigd. Neuinstallation: Einziehen sämtlicher Leitungen Liefern und montieren eines neuen E-Verteilers Bestückt mit FI-Schutzschalter und der Leitungsschutzschalter Inklusive 20 Stk. Steckdosen / Standardausf. Inklusive 7 Stk. Kippschalter / Standardausf. Herstellen der Anschlüsse für 1x Telefon, 2x TV und Antenne	PA	1,00	3.700,00	3.700,00

	Herstellen eines Starkstromanschlusses 380 V für den E-Herd Herstellen von 10 Stk. Lichtauslässen in Wänden oder Deckenbereich nach Wahl des AG Bei Bedarf stellen wir Ihnen gerne kostenlos einen E-Installationsplan zur Verfügung Preis Pauschal inklusive aller Stemmarbeiten und Kleinteile (ohne Beleuchtungskörper)				
	<b>Fußbodenbelagsarbeiten:</b>				
21	Abschleifen der Teppichreste am Estrich des gesamten Wohnraums	m <sup>2</sup>	42,90	7,00	300,30
22	Lamparkettboden Eiche natur 10mm liefern sowie den Parkettboden riemenartig mittels PU-Klebestoff am Estrich verlegen	m <sup>2</sup>	52,50	73,00	3.832,50
23	Gesamten Parkettboden im Wohnbereich (neuverlegt) grob-, mittel- und feinschleifen sowie 1x mittels Grundlack grundieren	m <sup>2</sup>	52,50	18,00	945,00
24	Liefern und verlegen von Schweizerleisten in Eiche natur 35mm	lfm	35,00	5,20	182,00
	<b>Tischlerarbeiten:</b>				
25	Liefern und Einbau von Innentüren, Wabe weiß inklusive Bänder, BB-Schloss	Stk	3,00	115,00	345,00
26	Liefern und Einbau von Innentürbeschlägen mit Hochhaltefeder Altwien, Messing poliert, BB	Stk	3,00	28,00	84,00
	<b>Heizungsinstallationsarbeiten:</b>				
27	Bestehende Anschlüsse in der ehemaligen Küche abpfropfen sowie unter Putz versetzen Herstellen der Anschlüsse für die Küche, Wasserab- und Zulauf unter Putz, sowie des Anschlusses für den Geschirrspüler in der neuen Küche	PA	1,00	850,00	850,00
28	Liefern und Montage eines KU-Siphons im Bad, inkl. Brausearmatur, Brauseschlauch, Waschtischarmatur, Modell Ideal Standard	PA	1,00	175,00	175,00
29	Gaskombitherme, Reinigung, Service und Überprüfung	Stk	1,00	125,00	125,00
	<b>Zusätzlich durchgeführte Leistungen:</b>				
30	Liefern und Montage von 9 Stk. Deckeneinbauleuchten	Stk	9,00	22,00	198,00
31	Liefern und Montage eines Waschtisches für das Badezimmer	Stk	1,00	55,00	55,00
32	Liefern und Montage eines Multisiphons in der Küche für den Wasser Ab- und Zulauf des GS und der WM	Stk	1,00	65,00	65,00
33	Liefern und Montage einer Waschtischarmatur für das Spülbecken	Stk	1,00	55,00	55,00
34	Herstellen eines zusätzlichen Wasseranschlusses	Stk	1,00	140,00	140,00
35	Abholung, Vertragen sowie die Montage der von Ihnen beigestellten Einbauküche Preis pauschal	Stk	1,00	350,00	350,00
	Nettorechnungswert		EUR	21.862,76	
	Zzgl. 20% MWST		EUR	4.372,55	
	Rechnungsgesamtwert		EUR	26.235,31	

Im Schreiben der Prüferin vom 19. April 2006 war u.a. folgender Punkt enthalten:

"V+V [Adr.1]

14.09. Re Fa. K..., nt. 21.862,76, Adaptierung Top 5, wesentl. Erhöhung der ND, bessere Vermietbarkeit, lt. BP auf 10 Jahre verteilt abzusetzen."

Das Antwortschreiben vom 19. Mai 2008 wurde vom steuerlichen Vertreter wie folgt erstattet:

"Adaptierung: es handelt sich um reine Instandhaltungsmaßnahmen, jede Wohnung, die hergerichtet wird, dient der besseren Vermietbarkeit, ohne dass es Instandsetzung ist."

Am 9. Oktober 2006 richtete der steuerliche Vertreter des Bw. nachstehendes Schreiben an die Prüferin:

"In der [Adr..1] wurde 1986/1987 mit öffentlichen Mitteln des Altstadtfonds eine Totalsanierung durchgeführt, seit damals sind alle Wohnungen Kategorie A. Auch hier sind die geltend gemachten Aufwände ausschließlich Instandhaltung bzw. Reparaturaufwand. Erst im Jahr 2004 wurde die erste seit 1987 leer (gewordene) Wohnung repariert."

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete folgendes Schreiben an den Bw.:

Betreffend die beiden Wohnungen [Adr.1], Top 5, und [Adr.2], Top 13, wird um Vorlage der **vor** und **nach** den Sanierungsarbeiten abgeschlossenen Mietverträge ersucht.

Der steuerliche Vertreter des Bw. beantwortete das Schreiben wie folgt:

"Die Wohnung Top 5 war bis 31.7.2004 an Frau B... vermietet, der Mietzins betrug ATS 50,16/m<sup>2</sup> = € 3,65. Dieser Mietvertrag wurde gemäß Beilage einvernehmlich zum 31.7.2004 aufgehoben.

Nach Renovierung wurde sie mit Mietvertrag vom 2.3.2005 m € 7,80 weiter vermietet. (In dem Zeitraum dazwischen gab es ein kurzfristiges Mietverhältnis mit einer nicht zahlenden Mieterin)."

Die in Rede stehende Liegenschaft ist Alleineigentum des Bw. Die Baufläche (Gebäude) beträgt 210 m<sup>2</sup>, die Grundstücksfläche 258 m<sup>2</sup> (Auszug aus dem Hauptbuch vom 13. Februar 2013).

In den Jahren 1995 und 1998 wurden Großreparaturen vorgenommen (Berechnung des Einnahmenüberschusses 1998):

Großreparaturen	
1995	485.152,00 S
1998	231.916,50 S

Der am 1. März 2000 betreffend die Wohnung Top 5 abgeschlossene Mietvertrag beschreibt den Mietgegenstand unter Punkt I. wie folgt:

"Vermietet wird die Wohnung im Hause B... gasse ... Tür 5 nachfolgend Mietgegenstand

---

genannt. Es gilt die Kategorie A. Die Nutzfläche beträgt 57,55 m<sup>2</sup>.

Der Mietgegenstand ist teilmöbliert mit kompletter Einbauküche mit Elektrogeräten und eingebautem Konsolendoppelbett. Im Badezimmer sind ein Einbauwaschtisch und diverse Wandhalterungen fix montiert, im Vorzimmer ist ein begehbarer Garderobenschrank eingebaut. Alle Einrichtungsgegenstände sind nach einvernehmlicher Kontrolle in funktionsfähigem Zustand. Der gesamte Mietgegenstand ist neu weiß gemalt."

Der auf den Mietgegenstand entfallende Mietzins einschließlich Betriebskosten, öffentlicher Abgaben und der Mehrwertsteuer für das Jahr [vom 1. März 2000 bis. 28. Februar 2001] betrug S 51.778,44 das sind € 3.762,89 (Punkt VIII des Mietvertrages vom 1.3.2000).

Im Jahr 2001 betragen die Nettoeinnahmen der Liegenschaft € 41.384,94 - brutto € 46.224,83 (Berechnung des Einnahmenüberschusses 2001).

Der am 2. März 2005 betreffend diese Wohnung abgeschlossene Mietvertrag beschreibt den Mietgegenstand unter Punkt I. wie folgt:

"Vermietet wird die Wohnung im Hause B... gasse ... Tür 5 nachfolgend Mietgegenstand genannt. Es gilt die Kategorie A. Die Nutzfläche beträgt 57,55 m<sup>2</sup>.

Der Mietgegenstand ist teilmöbliert mit kompletter Einbauküche mit Elektrogeräten.

Im Vorzimmer ist ein begehbarer Garderobenschrank eingebaut.

Alle Einrichtungsgegenstände sind nach einvernehmlicher Kontrolle in neuem, ungebrauchten Zustand. Der gesamte Mietgegenstand ist neu weiß gemalt."

Der Bw. vermietete nicht eine einzelne Wohnung, sondern das gesamte Mietzinshaus.

Wird nicht eine einzelne (Eigentums)Wohnung, vielmehr ein Mietzinshaus zu Vermietungszwecken verwendet, ist nicht wesentlich, ob hinsichtlich einer einzelnen Wohnung eine Erhöhung des Nutzungswertes bewirkt wurde:

Der unabhängige Finanzsenat führte in seiner Entscheidung vom 27. Mai 2009, RV/0771-I/08, aus:

Für die Beurteilung der Frage, ob die Kosten für die Sanierung und Modernisierung der Sanitäreinrichtung einer Wohnung (Austausch der Verrohrung, Bad, WC, Waschtisch, Elektroinstallationen, Fliesen) als verpflichtende Instandsetzungsaufwendungen oder als sofort abzugsfähige Instandhaltungsaufwendungen anzusehen sind, ist nicht entscheidend, ob die einzelne Wohnung eine Erhöhung des Nutzungswertes erfahren hat, sondern ob der Nutzungswert des Mietobjektes insgesamt wesentlich erhöht worden ist.

Ist von der Sanierungsmaßnahme eines einheitlich bewirtschafteten Mietobjektes nur eine Wohnung betroffen und entspricht deren Nutzfläche im Verhältnis zum Gesamtobjekt nur rd.

16% der Gesamtnutzfläche, so wird dadurch der Nutzungswert des Gebäudes im Sinne des § 28 Abs. 2 EStG nicht wesentlich erhöht.

Die Nutzfläche der gegenständlichen Wohnung beträgt 8,52% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes (Zinsliste 2002; AB).

In diesem Punkt wird der Berufung daher stattgegeben.

### **Wohnung [Adr.2] , Top 13:**

Die Beilage "Vermietung und Verpachtung [Adr.2], ....Wien 2004" weist "Werbungskosten lt. Beiblatt" in Höhe von 20.154,08 aus.

Diese Position beinhaltet u.a. nachstehende mit Rechnung des Ch. K. vom 22. Dezember 2004 abgerechnete Leistungen:

Objekt Sanierungsarbeiten [Adr.2], Top 13 in ....Wien

POS	PRODUKTBESCHREIBUNG	ME	MENGE	PREIS In €	NETTO- SUMME €
	<b>Abbrucharbeiten:</b>				
1	Entfernen der desolaten Bodenverfliesung im Vorraum	Lo	2,00	28,00	56,00
2	Entfernen der bestehenden Holzunterkonstruktion im Vorraum	Lo	4,00	28,00	112,00
3	Abtransport sowie die fachgerechte Entsorgung des Bauschutts	PA	1,00	120,00	120,00
	<b>Allgemeine Bauarbeiten:</b>				
4	Verputzen der aufgestemmten Leitungen im Vorraum, Küche, Abstellr. sowie im Wohnzimmer, nach Abschluss der Installationsarbeiten	PA	1,00	375,00	375,00
5	Nach Abbruch der Bodenfliesen, Niveaualsiegelung mittels Ausgleichsmasse Ausgleichsmasse im Vorraum	m <sup>2</sup>	4,20	14,10	59,22
	<b>Maler- und Anstreicherarbeiten:</b>				
6	Anbringen eines Tiefengrunde wasserlöslich an Decken und Wänden	m <sup>2</sup>	142,00	2,10	298,20
7	2x Vollbespachtelung an Decken und Wänden	m <sup>2</sup>	142,00	12,10	1.718,20
8	Wände und Decken 2x ausmalen mittels Halbdispersion einfärbig	m <sup>2</sup>	142,00	5,80	823,60
9	Sämtliche in der Wohnung befindlichen Türstöcke und Türblätter renovieren Abgeschlagene bzw. schadhafte Stellen mittels PU-Kitt füllen Feinschleifen aller Oberflächen Vorgrundierung der renovierten Bereiche 1x lackieren mittels Kunststoff PU-Lack in weiß	PA	1,00	1.680,00	1.680,00
10	Lackieren der befindlichen Stahlzargen zweifach mittels Kunststoff PU-Lack in weiß matt	Stk	2,00	53,00	106,00

	<b>Innenausbauarbeiten:</b>				
11	Herstellen einer Zwischenwand aus Gipskarton 12,5cm im Vorraum zwecks Verbau des Sicherungskastens sowie des Gaszählers	m <sup>2</sup>	1,80	75,00	135,00
	<b>Fliesenlegerarbeiten:</b>				
12	Liefern und Verlegen von Bodenfliesen im Vorraum, im Abstellraum sowie im gesamten Küchenbereich Granit poliert Format ca. 30x60x1cm	m <sup>2</sup>	15,70	52,00	816,40
13	Liefern und versetzen von Granitsockeln in 8cm Höhe Herstellen einer Zwischenwand aus Gipskarton 12,5cm im Wohnraum Liefern und Einbau einer Stahlzarge 203/85cm Herstellen einer Zwischenwand aus Gipskarton 12,5cm im Schlafzimmer als Garderobenvorbau	m <sup>2</sup>	4,50	14,80	66,60
	<b>Tischlerarbeiten:</b>				
14	Verbau der Gaszählerkasten und des Sicherungskastens im Vorraum mittels MDF - 19mm inklusive Bänder, Beschläge und Kleinteilen Maße: 300 x 60 cm	Stk	1,00	195,00	195,00
15	Einrichten der Wohnzimmer/ Massivholztüre Arbeitszeit: Materialanteil:	Lo Stk	1,50 1,00	35,00 12,00	52,50 12,00
	<b>Elektroinstallationsarbeiten:</b>				
16	Alle Schalter und Steckdosen werden auf Legrand Firnweiß ausgetauscht. Erweiterung der in der Küche befindlichen Stromkreise um den Geschirrspülerstromkreis, Installierung einer Zweifachsteckdose im Arbeitsbereich. TV-Anschluss wird geschaffen. Haustelefon wird ausgetauscht. Die Regelung zwischen Therme und Ventilatoren wird aufgebaut. Bei Bedarf stellen wir Ihnen gerne kostenlos einen E-Installationsplan zur Verfügung. Preis Pauschal inklusive aller Stemmarbeiten und Kleinteile (ohne Beleuchtungskörper) Steckdoseneinsatz Aus/Wechselschalter 1Fachrahmen 2Fachrahmen Universalwippe Haustelefon TV-Anschlussdose Fx20-Schlauch PVC-Aderleitung YE 1,5 PVC-Aderleitung YE 2,5 Koaxkabel Fehlerstromschutzschalter Leistungsschutzschalter 1P+N 16A Schalterdose 70 Abzweiger 100x100 mit Deckel Abzweiger 75x75 mit Deckel Elektrikergips Kleinmaterial Entsendungspauschale/Mann	Stk Stk Stk Stk Stk Stk Stk Stk Ifm Ifm Ifm Ifm Ifm Ifm Ifm Ifm Stk Stk Stk Stk kg Stk Stk	10,00 9,00 13,00 3,00 9,00 1,00 1,00 100,00 100,00 30,00 30,00 1,00 1,00 1,00 1,00 1,00 5,00 2,00 5,00 25,00 1,00 3,00	3,75 5,63 1,75 2,88 2,28 31,25 22,25 0,19 0,08 0,13 0,80 70,00 17,50 0,09 1,19 1,06 0,38 50,00 40,00	37,50 50,63 22,75 8,63 20,48 31,25 22,25 18,75 7,5 3,75 24,00 70,00 17,50 0,44 2,38 5,31 9,38 50,00 120,00

	Arbeitszeit	Lo	23,00	40,00	920,00
	<b>Fußbodenbelagsarbeiten:</b>				
	Reparaturarbeiten am bestehenden Unterboden im Wohnzimmer				
17	Arbeitszeit:	Lo	4,00	35,00	140,00
18	Materialanteil:	Stk	1,00	28,00	26,00
19	Stabparkettboden Eiche natur im Format 360/400x60/70x22mm liefern Parkettboden in Nut und Feder mittels Nagelung auf bestehenden Schiffboden verlegen	m <sup>2</sup>	40,53	78,00	3.161,34
20	Gesamten Parkettboden im Wohnbereich (neuverlegt) grob-, mittel- und feinschleifen sowie 1x mittels Grundlack grundieren	m <sup>2</sup>	40,53	18,00	729,54
21	Gesamten Parkettboden im Wohnbereich (neuverlegt) nach Wahl des AG einölen sowie 2-fach mittels Bona Spectra versiegeln (1-Komp. Wasserlack)	m <sup>2</sup>	40,53	9,50	385,04
22	Liefern und Verlegen von Schweizerleisten in Eiche natur 35mm	lfm	38,00	5,20	197,60
	<b>Heizungsinstallationsarbeiten:</b>				
23	Austausch der bestehenden Heizungsleitungen im Vorräum sowie im Wohnzimmer. Durchzuführende Arbeiten: Demontage der bestehenden Leitungen, Aufstemmen im unteren Wandbereich, Herstellen der neuen Leitungen sowie das Erneuern sämtlicher Ventile Preis Pauschal	PA	1,00	785,00	785,00
24	Versetzen der Anschlüsse für die Küche, Wasserab- und -zulauf, unter Putz, sowie des Anschlusses für den Geschirrspüler in der neuen Küche	PA	1,00	196,00	198,00
25	Liefern und die Montage eines KU-Multisiphons für die Küche, inkl. WA-MA-Anschluss sowie einer Waschtischarmatur für das Spülbecken	PA	1,00	120,00	120,00
	<b>Zusätzlich durchgeführte Leistungen:</b>				
26	Ausbessern der Wandverfliesung im Bad und WC Desolate Wandfliesen entfernen und Neuverlegen Arbeitszeit: 4,5 Regiestunden á € 35,- Materialanteil:	Lo Stk	4,50 1,00	35,00 32,00	157,50 32,00
	Nettorechnungswert			EUR	14.002,21
	Zzgl. 20% MWST			EUR	2.800,44
	Rechnungsgesamtwert			EUR	16.802,65

Im Schreiben der Prüferin vom 19. April 2006 war u.a. folgender Punkt enthalten:

"V+V [Adr.2]

22.12.2004 Re Ch. K..., Adaptierung Top 13 (vorher HM 4,50, Erhaltungsbeitrag 46,75)

nt. 14.002,21 (br. 16.802,65), sofort als Instandhaltung abgesetzt!

Das Antwortschreiben vom 19. Mai 2008 wurde vom steuerlichen Vertreter wie folgt erstattet:

"Es liegt keine Instandsetzung vor, die Wohnung war vorhanden und grundsätzlich bewohnbar, es sind also Reparaturarbeiten, die sofortige Absetzung ist gerechtfertigt."

Am 9. Oktober 2006 richtete der steuerliche Vertreter des Bw. nachstehendes Schreiben an die Prüferin:

"Aktivierung von Reparaturaufwand in Wohnung:

Wie schon mündlich erklärt, wurde in der [Adr..2] 1998 ein Lift eingebaut, bereits vorher wurden in alle Wohnungen Toiletten und Bäder bzw. Duschen eingebaut. Die Kategorieanhebung fand also bereits 1996 und 1997 statt. Im Jahr 2002 erfolgten lediglich Reparaturen der Schäden, die seit 1997 entstanden sind.

Die "ZINSLISTE per 01.2002" weist betreffend Top 10 und Top 13 Folgendes aus (AB):

Top 10:

Top: 10	H.Dr.R.	Mwst.	Brutto	Nutzfl.: 74,15
Hauptmiete	533,06	53,31	586,37	
BK-Akto	105,00	10,50	115,50	BKS 9,03
EDV-Gebühr	0,50	0,05	0,55	
Summen	638,56	63,86	702,42	

Top 13:

Top: 13	K.M.	Mwst.	Brutto	Nutzfl.: 55,94
Hauptmiete	4,50	0,45	4,95	
Erh.beitrag	46,75	4,68	51,43	
BK-Akto	79,30	7,93	87,23	BKS 6,82
fr. Vereinb.	109,19	10,92	120,11	
Summen	239,74	23,98	263,72	

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete folgendes Schreiben an den Bw.:

"Betreffend die beiden Wohnungen Bgasse und Hgasse, wird um Vorlage der **vor** und **nach** den Sanierungsarbeiten abgeschlossenen Mietverträge ersucht."

Der steuerliche Vertreter des Bw. beantwortete das Schreiben wie folgt:

"Vorgelegt wird:

- Mietvertrag vom 16.10.1996
- Mietvertrag vom 8.2.2005 samt Vorschreibungsverständigung vom November 2012"

Die in Rede stehende Liegenschaft ist Alleineigentum des Bw. Die Baufläche (Gebäude) beträgt 294 m<sup>2</sup>, die Grundstücksfläche 525 m<sup>2</sup> (Auszug aus dem Hauptbuch vom 13. Februar 2013).

In den Jahren 1992 bis 1994 und 1997 bis 1999 wurden vom Bw. Großreparaturen vorgenommen (Berechnung des Werbungskostenüberschusses 2001):

Großreparaturen	
1992	18.842,16 S
1993	519.653,81 S
1994	158.305,37 S
1997	23.399,88 S
1998	51.986,48 S
1999	70.138,63 S
Summe	70.531,29 S

Frau K., die zuvor auf Grund eines im Jahr 1943 abgeschlossenen Mietvertrages Mieterin im in Rede stehenden Haus war, schloss mit dem Bw. im Oktober 1996 folgende Vereinbarung: "Frau ... K..., derzeit Mieterin der Wohnung top Nr. 17 stimmt einem Wohnungstausch von top Nr. 17 (Ausstattungskategorie D - 55,65 m<sup>2</sup>) auf top Nr. 13 (Ausstattungskategorie A - 55,94 m<sup>2</sup>) ab 1. Dezember 1996 zu.

Die für top Nr. 17 getroffenen Mietzinsvorschreibungen (Hauptmietzins, Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag, freie Vereinbarung, Betriebskosten und Mehrwertsteuer) werden unverändert für top 13 übernommen.

Nach dem Ableben von Frau ... K... fällt die Wohnung top Nr. 13 an die Hausinhabung zurück."

Der am 8. Februar 2005 betreffend diese Wohnung abgeschlossene Mietvertrag beschreibt den Mietgegenstand unter Punkt I. wie folgt:

"Der Mietgegenstand ist die Wohnung Nr. 13 im genannten Hause, bestehend aus 2 Zimmer, Bad, WC, Küche und Abstellraum.

Die Nutzfläche des Mietgegenstandes beträgt 55 m<sup>2</sup>.

Der Mietgegenstand ist wie folgt ausgestattet: Etagenheizung, Granitböden im Vorzimmer, Eichenparkett in den Zimmern, Komplettküche mit E-Herd, Kühl-Gefrierkombination, Dunstabzug, Geschirrspüler, Ober- und Unterschränken.

Sämtliche Zu- und Ableitungen, insbesondere die Wasser-, Abwasser- und Elektroleitungen befinden sich in neuwertigen und funktionstüchtigen Zustand. Der Mietgegenstand befindet sich in ordnungsgemäßem Zustand und entspricht der Kategorie A gem. § 15a MRG."

Auf die obigen Ausführungen betreffend die Liegenschaft [Adr..1] wird verwiesen.

Die Nutzfläche der gegenständlichen Wohnung beträgt laut Zinsliste per 01.2002 6,82% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes (AB).

Der Berufung wird in diesem Punkt daher stattgegeben.

### **Zur Berufung gegen Umsatzsteuer 2002 bis 2004:**

Laut Berufungsschrift wurden auch die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 angefochten. Hiezu ist vorauszuschicken, dass von der Betriebsprüfung Feststellungen getroffen wurden, die zu (betraglich geringfügigen) Vorsteuerkorrekturen betreffend die Jahre 2002 und 2003 führten (nur für diese Jahre ergingen auch Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatzsteuer). Hinsichtlich Umsatzsteuer des Jahres 2004 wurde infolge der Betriebsprüfung mangels diesbezüglichen Feststellungen keine Verfahrenswiederaufnahme verfügt. Der ursprüngliche Bescheid vom 9. Jänner 2006 blieb unverändert im Rechtsbestand.

Von keinem der in der Berufung ursprünglich angeführten Berufungspunkte wird jedoch eine der durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen der Jahre 2002 oder 2003 berührt.

Dementsprechend wird die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2003 abgewiesen; soweit die Berufung auch die Umsatzsteuer 2004 nennt, wird diese, da im Zuge der Betriebsprüfung gar kein Bescheid erlassen wurde, als unzulässig zurückgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2004 sind daher wie folgt zu berechnen:

	Euro
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BP	19.688,86
abzügl. Gewinnkorrektur lt. Tz. 2 a) 6) BP-Bericht	
(Adaptierung € 21.862,76 - 1/10 Absetzung lt. BP (€ 2.186,28) =)	-19.676,48
abzügl. Gewinnkorrektur lt. Tz. 2 c) BP-Bericht	
(Adaptierung € 14.002,21 - 1/10 Absetzung lt. BP (€ 1.400,22) =)	<u>-12.601,99</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	-12.589,61

Steuerberechnung siehe Beilage!

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. März 2013