



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.u.Mitbes., W., vertreten durch Burger & Partner, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Kohlmarkt 8 - 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 entschieden:

1. Soweit sich die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2010 richtet, wird sie als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

2. Soweit sich die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 richtet, wird der Berufung teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009:

	2007	2008	2009
Einkünfte V + V lt. Bp	9.175,22	7.789,30	5.103,67
Instandhaltung Fassade (Kürzung um 43,1%)*	- 4.071,85	- 8.840,07	- 10.583,40
Instandsetzungszehntel bisher	<u>+ 407,85</u>	<u>+ 1.291,19</u>	<u>+ 2.349,53</u>
Überschuss (Verlust) lt. Berufungsentscheidung	5.511,22	240,42	- 3.130,20
Aufteilung:			

Mag. H. J. (50%)	2.755,61	120,21	- 1.565,10
Dr. P. J. (29%)	1.598,25	69,72	- 907,76
S. J. (21%)	1.157,36	50,49	- 657,34
*Fassade	7.156,15	15.536,15	18.600,--
- 43,1 %	3.084,30	6.696,08	8.016,60
	4.071,85	8.840,07	10.583,40

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine Miteigentumsgemeinschaft an der Liegenschaft R-Gasse 1, 1180 Wien. Drei von den acht Wohneinheiten werden von den Miteigentümern genutzt:

Name	Wohnung Top Nr.	Eigentumsanteil	Wohnungsgröße
Mag. H. J.	Top 6	50 %	134,78 m ²
S. J.	Top 2	21 %	47,00 m ²
Dr. P. J.	Top 8	29 %	109,26 m ²

Das Gesamtausmaß der Nutzung durch die Miteigentümer beträgt 43,1 % (H. J. 19,961 %, S. J. 6,961 %, Dr. P. J. 16,182 %). Die restlichen Wohnungen werden fremd vermietet.

Wohnung Top 8 wird von Dr. P. J. bewohnt. Der Mietvertrag, abgeschlossen zwischen Obstlt. U. und Frau Dkfm. H. J. und Dr. P. J. datiert mit 1. April 1988. Der Hauptmietzins wurde mit ATS 2.666,00 festgesetzt (§ 16 Abs. 2 bis 4 MRG); dies entsprach bei einer Nutzfläche von 109,26 m² dem damals höchstzulässigen Kategoriemietzins für eine Wohnung der Ausstattungskategorie A. Fr. Dr. P. J. erwarb ihren Miteigentumsanteil erst 1990 im Erbweg.

Laut im Akt aufliegenden Zinslisten bezahlte Dr. P. J. in den Jahren 2007 bis 2009 folgende Miete:

Zinsliste ab Jänner 2007

Kategoriemiete	155,45	10 % USt =	15,55	171,00
Betriebskosten m ²	202,27	10 % USt =	20,23	222,50
Inkassogebühr	0,80	20 % USt =	0,16	0,96
Summen	358,52		35,94	394,46

Zinsliste ab Jänner 2008

Kategoriemiete	155,45	10 % USt =	15,55	171,00
Betriebskosten m ²	202,27	10 % USt =	20,23	222,50
Inkassogebühr	0,80	20 % USt =	0,16	0,96
Summen	358,52		35,94	394,46

Zinsliste ab Jänner 2009

Kategoriemiete	163,97	10 % USt =	16,40	180,37
Betriebskosten m ²	202,27	10 % USt =	20,23	222,50
Inkassogebühr	0,80	20 % USt =	0,16	0,96
Summen	367,04		36,79	403,83

Bei der Bw. wurde eine die Jahre 2007 bis 2009 umfassende Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften sowie eine Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum Jänner bis Dezember 2010 durchgeführt.

Dem gemäß § 150 BAO erstellten Bericht über die Außenprüfungen sind folgende entscheidungsrelevante Feststellungen zu entnehmen:

„Tz 1 Vermietung an Miteigentümer:

1) werden von Miteigentümern Wohneinheiten des Gebäudes selbst genutzt, stellt diese Vermietung keine Einkunftsquelle im Sinne des EStG 88 dar. Die Miete sowie die aliquoten Aufwendungen sind analog der Vorgangsweise bei Alleineigentum aus der Überschussrechnung auszuscheiden ebenso die daraus resultierende Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um die Liegenschaft R-Gasse 1, 1180 Wien, bestehend aus 8 Wohneinheiten. Die Liegenschaft steht im Eigentum von Fr. H. J. zu 50 %, Frau P. J. zu 29 % und Herrn S. J. zu 21 %.

Wohnung 2, 6 und 8, im Ausmaß von 43,1 % der Gesamtnutzfläche werden von den Miteigentümern selbst genutzt, die restlichen Wohnungen werden fremd vermietet.

Die auf diese Wohnungen entfallenden Einnahmen unterliegen weder der Umsatzsteuer, noch können darauf entfallende (anteilige) Vorsteuern abgezogen werden. Die bezüglich dieser Wohnungen vereinnahmten Beträge sind ertragsteuerlich nicht zu erfassen, die mit den Objekten zusammenhängenden Aufwendungen können als Werbungskosten nicht berücksichtigt werden...

Tz 2 Mieteinnahmen

Die Mieteinnahmen für die Wohnungen 2, 6 und 8 sind zu korrigieren. Ebenso sind die darauf entfallende Umsatzsteuer als auch die auf die Betriebskosten entfallende Umsatzsteuer zu berichtigen.

	2007	2008	2009
Wohnung 6	- 2.409,00	- 2.409,00	- 2.538,36
Wohnung 8	- 1.865,40	- 1.865,40	- 1.947,64
Wohnung 2	- 386,16	- 386,16	- 399,60
Summe	- 4.660,56	- 4.660,56	- 4.905,60

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2007	2008	2009

	Euro	Euro	Euro
Umsatzsteuer			
Steuerbarer Umsatz	- 4.660,56	- 4.660,56	- 4.905,60
Steuerbarer Umsatz – Betriebskosten	- 6.465,60	- 6.465,60	- 6.465,60
10 % Ermäßigter Steuersatz	- 4.660,56	- 4.660,56	- 4.905,60
10 % Ermäßigter Steuersatz – Betriebskosten	- 6.465,60	- 6.465,60	- 6.465,60
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:			
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 4.660,56	- 4.660,56	- 4.905,60
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Umsatzsteuer Betriebskosten u. Miete	- 1.112,74	- 1.112,74	- 1.137,12

Tz 3 Fassade

In den Jahren 2007 bis 2009 wurde die Fassade des Hauses erneuert. Der als Instandhaltung geltend gemachte Aufwand stellt nach Ansicht der BP Instandsetzungsaufwand dar und ist nach anteiliger Kürzung (43,1 %) auf 10 Jahre verteilt abzusetzen...

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2007 Euro	2008 Euro	2009 Euro
Umsatzsteuer:			
Vorsteuern (ohne EUST)	- 616,86	- 1.339,22	- 1.603,32
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:			
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Instandhaltung	7.156,15	15.536,15	18.600,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Instandsetzung	- 407,85	- 1.291,19	- 2.349,53
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Vorsteuerkürzung	616,86	1.339,22	1.603,32

Tz 4 AfA Gebäude

Die jährliche AfA ist ebenfalls im Ausmaß von 43,1 % zu kürzen.

	2007	2008	2009
AfA bisher	765,23	765,23	765,23
AfA lt. BP	<u>435,42</u>	<u>435,42</u>	<u>435,42</u>
Differenz lt. BP	329,73	329,73	329,73

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2007 Euro	2008 Euro	2009 Euro
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:			
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	329,73	329,73	329,73"

Hieraus ergab sich ein Überschuss aus Vermietung und Verpachtung von 9.175,22 € (2007), 7.789,30 € (2008) und 5.103,67 € (2009), der entsprechend den Beteiligungsverhältnissen auf die Miteigentümer aufgeteilt wurde.

Die Bw. erhab mit Schreiben vom 30. Juni 2011 gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 sowie gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 innerhalb mehrfach erstreckter Frist mit folgender Begründung Berufung:

"In oben angeführten Bescheiden wurde von der Finanzverwaltung aufgrund der vorhergehenden Betriebsprüfung unterstellt, dass es sich bei den von den Miteigentümern selbst genutzten Wohneinheiten des Gebäudes R-Gasse 1 um keine Vermietung sondern um eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern handelt. Daher wurden in o.a. Bescheiden von der Finanzverwaltung die für diese Wohnungen vereinnahmten Beträge ertragssteuerlich nicht erfasst und die mit diesen Wohnungen zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Weiters wurden die auf diese Wohnungen entfallenden Einnahmen in o.a. Bescheiden von der Finanzverwaltung nicht der Umsatzsteuer unterworfen sowie auf diese Wohnungen entfallenden (anteiligen) Vorsteuern nicht abgezogen.

Weites wurden in o.a. Bescheiden die in den Jahren 2007 bis 2009 angefallenen Aufwendungen für die Renovierung der Fassade von der Finanzverwaltung nicht als Instandhaltungsaufwand anerkannt, sondern dieser Aufwand als Instandsetzungsaufwand gem. § 28 (2) EStG auf 10 Jahre verteilt.

Unsere Berufung richtet sich einerseits gegen die Ansicht der Finanzverwaltung, dass es sich bei allen von den Miteigentümern selbst genutzten Wohneinheiten des Gebäudes um eine bloße Gebrauchsregelung und daher um keine Einkunftsquelle handelt. Weiters richtet sich unsere Berufung gegen die Nichtanerkennung der Kosten der Fassadenrenovierung als Instandhaltungsaufwand durch die Finanzverwaltung.

Wir begründen unsere Berufung wie folgt:

Die Liegenschaft R-Gasse 1, 1180 Wien besteht aus 8 Wohneinheiten. Diese Liegenschaft steht im Eigentum von Frau H. J. zu 50%, Frau P. J. zu 29%, und Herrn S. J. zu 21 %. Die Wohnungen 2,6 und 8, im Ausmaß von 43,1 % der Gesamtnutzfläche werden von den Miteigentümern selbst, die restlichen Wohnungen werden fremd vermietet. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich um eine bloße Gebrauchsregelung unter den Miteigentümern, deren Anteil im Rahmen der Betriebsprüfung von der Finanzverwaltung aus der Einkunftsvermittlung ausgeschieden wurde.

Wir möchten dieser Ansicht entgegenhalten, dass Frau P. J. erst mit Einantwortungsurkunde vom 21. Juni 1990 das Eigentumsrecht an der gegenständlichen Liegenschaft hat, aber bereits seit 23. Februar 1988, also noch vor deren Stellung als Miteigentümerin mit Frau P. J. ein zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fremdüblicher Mietvertrag besteht, daher bei Frau P. J. nicht von einer Gebrauchsregelung unter Miteigentümern ausgegangen werden kann. An dem o.a. Ausmaß vom 43,1% der Gesamtnutzfläche, welche von den Miteigentümern selbst genutzt werden entfällt daher ein Anteil von 16,2% auf Frau P. J., die verbleibenden **Anteile von 26,9% auf Frau H. J. und Herrn S. J., daher nur für Frau H. J. und Herrn S. J. eine bloße Gebrauchsregelung besteht. Wie aus beiliegender Mietvertragsurkunde mit Frau P. J., abgeschlossen vom 23. Februar 1988 ersichtlich, ist der Mietvertrag fremdüblich gestaltet und die Wohnfläche (16,2%) in Relation zur Gesamtnutzfläche des Hauses untergeordnet.**

Zudem ist nach Rz 6529 EStR in Bezug auf die Eigennutzung von im Miteigentum stehenden Gebäuden durch einen der Miteigentümer Folgendes zu beachten: Bewohnt ein Miteigentümer eines Mietgebäudes einen Teil des Gebäudes auf Grund eines Mietvertrages mit der Eigentümergemeinschaft und bezahlt er ein fremdübliches Nutzungsentgelt, ist der selbstgenutzte Gebäudeteil auch bei den Miteigentümern weiterhin Bestandteil der Einkunftsquelle.

Nach Neuhold/Karel 2001, "Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" hängt bei Miteigentümergemeinschaften die Beurteilung von Mietobjekten ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich davon ab, ob die Rechtsverhältnisse der Nutzung nachweislich erkennen lassen, dass die Miteigentümergemein-

schaft Räume einen anderen Steuerpflichtigen entgeltlich zur Nutzung überlassen hat. Eine entgeltliche Nutzungsüberlassung hat folgende Voraussetzung:

- *Das Rechtsverhältnis muss eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung darstellen*
- *Das Rechtsverhältnis über die entgeltliche Gebrauchsüberlassung zwischen nahen Angehörigen muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt sein und muss auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen werden.*
- *Das Rechtsgeschäft über eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung darf kein Gestaltungsmisbrauch gemäß § 22 BAO sein"*

Diese Ansicht wird auch von Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg (Einkommensteuerhandbuch Tz 10 zu § 28 EStG) vertreten. *Damit ist eindeutig, dass die Vermietung an Miteigentümer zu fremdüblichen Konditionen ertragsteuerlich anzuerkennen ist, sofern kein Missbrauch vorliegt.*

Weiters sind nach Ansicht des BMF Mietverhältnisse zwischen der Miteigentümergemeinschaft und einem Miteigentümer insbesondere dann auf das Vorliegen eines Missbrauches von Form und Gestaltungsmöglichkeiten zu untersuchen, wenn Vermietungen an Miteigentümer nicht nur in untergeordnetem Ausmaß (unter 20% erfolgen (BMF vom 21.1.1997).

All diese zuvor genannten Kriterien sind im Berufungsfall gegeben.

Weiters richtet sich unsere Berufung gegen die Nichtanerkennung der Kosten der Fassadenrenovierung als Instandhaltungsaufwand.

Im den Jahren 2007 bis 2009 wurden jährlich nur Teile der Fassade an den beschädigten Stellen teilweise abgeschlagen und neu verputzt sowie die Fassadenflächen mit Hochdruckreiniger abgewaschen und anschließend neu gestrichen.

Nach EStR RZ 6460 ist allerdings von Instandhaltungsaufwand nur dann auszugehen, wenn unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt. Als Instandhaltungsaufwand ist lt. EStR Rz 6467 das Anfärbeln der Fassade sowie das Ausbessern des Verputzes zu werten.

Von einen auf 10 Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand ist lt. EStR Rz 6460 bis 6463 nur auszugehen wenn der Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert wird. Der Nutzwert des Gebäudes wird dann erhöht, wenn das Gebäude aufgrund der durchgeführten Investitionen z.B. durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist (EStR Rz 6461).

Weiters liegt nach EStR Rz 6463 eine Anhebung des Nutzwertes nicht nur dann vor, wenn tatsächlich höhere Mieteinnehmen verlangt werden, sondern auch dann, wenn:

- bei einer angenommenen Neuvermietung mehr verlangt werden könnte,
- infolge der Instandsetzung kürzere Leerstehungen vorliegen,
- der Wohnwert für die Mieter verbessert wird (wie z.B. bei Einbau von Schallschutzfenstern oder besser isolierten Fenstern (EStR RZ 6463).

Ein Instandsetzungsaufwand liegt wie bereits erwähnt nur bei einer wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes vor. Eine wesentliche Erhöhung ist dann zu unterstellen, wenn eine der in Rz 6469f angehörten Kategorien von unselbständigen Gebäudeteilen (d.s. z.B. Austausch von Fenster, Austausch Türen, Austausch Elektroinstallationen, umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes mit Erneuerung der Wärmedämmung) zur Gänze bzw. zu mehr als 25% ausgetauscht wird. (EStR RZ 6463).

Die 25% Grenze ist auf jede einzelne Aufwandskategorie in ihrer Gesamtheit zu beziehen und ist grundsätzlich jahresbezogen zu verstehen. Eine mehrjährige Betrachtung hat nur in Fällen zu erfolgen, in denen vor Beginn der Sanierungsmaßnahme das gesamte Ausmaß der geplanten Sanierung bereits feststeht; dh. ein einheitliches Sanierungskonzept gegeben ist, (siehe EStR RZ 6463).

Da im Berufungsfall die Fassade lediglich an den beschädigten Stellen ausgebessert, gewaschen und nur neu angefärbelt wurde kann von keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes des Gebäudes ausgegangen werden. Aufgrund der Fassadenrenovierung können auch keine höheren Mieten verlangt werden, da dadurch die Dämmwerte des Gebäudes nicht verbessert wurden und sich somit auch der Wohnwert für die Mieter nicht verbessert hat. Zudem wurde pro Jahr immer nur ein Teil der Fassade saniert (z.B. 2008 nur Hoffassade, 2009 nur die Gartenfassade) und somit jährlich weniger als 25% der

Gesamtfassade saniert, ohne dass vorweg das gesamte Ausmaß der geplanten Sanierung festgestanden hat, daher auch kein einheitliches Sanierungskonzept vorgelegen ist.

Wir beantragen daher die Kosten der Fassadenrenovierung sofort im vollen Ausmaß in den Jahren 2007 bis 2009 als **Instandhaltungsaufwand anzuerkennen**.

Da das Mietverhältnis mit Frau P. J. seit 23. Februar 1988, als noch vor deren Stellung als Miteigentümerin besteht und zu damals fremdüblichen Konditionen abgeschlossen wurde, also die Parteien in eindeutiger Weise zu erkennen gegeben haben, dass mehr als eine bloße Gebrauchsregelung gewollt ist, **beantragen wir den auf die Wohnung der Miteigentümerin Frau P. J. entfallenden Anteil (das sind 16,2%) der Einnahmen ertragsteuerlich zu erfassen und die mit dieser Wohnung zusammenhängenden Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sowie die auf diese Wohnung entfallenden Einnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen und die darauf entfallenden (anteilige) Vorsteuern abzuziehen...**"

Das Finanzamt gab zur Berufung folgende Stellungnahme ab:

"Im gegenständlichen Fall handelt es sich um die Liegenschaft R-Gasse 1, 1180 Wien. Die Liegenschaft befindet sich in unmittelbarer Nähe der Straßenbahn gegenüber dem S-Park.

Im Prüfungszeitraum stand die Liegenschaft im Eigentum von Fr. H. J. zu 50%, Fr. P. J. zu 29% und Hrn. S. J. zu 21% It. Grundbuch. Die Liegenschaft besteht aus 8 Wohneinheiten/ wobei Wohnung 2/6 und 8 von den Miteigentümern selbst genutzt werden.

Vermietung Wohnung 8 - Frau P. J.

Die Wohnung 8 mit einer Nutzfläche von 109,26m² wird von Frau P. J. bewohnt.

Bezugnehmend auf das Berufungsschreiben war Frau P. J. seit Februar 1988 Mieterin von Top 8 noch vor deren Stellung als Miteigentümerin (Eigentumsrecht an der gegenständlichen Liegenschaft mit der Einantwortungsurkunde vom 21.6.1990).

Mit 23. Februar 1988 wurde der Mietvertrag abgeschlossen.

Der monatliche Mietzins betrug im Prüfungszeitraum € 155,45.

Für eine in gleichen Stock befindliche Wohnung (Top 8A mit einer Größe von 24,69 m²) wird ein monatlicher Mietzins von € 162,05 bezahlt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich somit nicht um eine Vermietung an Miteigentümer zu fremdüblichen Konditionen (wie im Berufungsschreiben angeführt), da aufgrund der Lage der Liegenschaft ein Quadratmeterpreis von € 1,43 nicht als fremdüblich anzusehen ist. Die Wohnung stellt somit nach Ansicht der BP keine Einkunftsquelle dar. Die darauf entfallende Vorsteuer ist somit ebenfalls nicht abzugsfähig.

Fassadenrenovierung

Im Prüfungszeitraum wurde die Fassade der Liegenschaft über einen Zeitraum von 3 Jahren um € 41.292,00 netto saniert.

Die Sanierung wurde von zwei Firmen durchgeführt. Für die Sanierung der Hof- und Gartenfassade von der Firma ... konnte keine detaillierte Rechnung vorgelegt werden, welche Arbeiten ausgeführt worden sind. Die BP vertritt die Ansicht aufgrund der Tatsache, da keine detaillierten Rechnungen, welche den genauen Leistungsumfang beschreiben, vorgelegt werden konnten, dass die umfassende Renovierung der Fassade zu Verbesserung der Bausubstanz geführt hat und daher als Instandsetzungsaufwand zu beurteilen ist.

Nach Ansicht der BP ist die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Gegenäußerung der Steuerberatungskanzlei vom 31. Oktober 2012:

"...Vermietung Wohnung 8 - Frau P. J.

Wie bereits in unserer Berufung vom 31. August 2011 dargelegt, wurde das Mietverhältnis mit Frau P. J. am 23. Februar 1988 begründet, zu einem Zeitpunkt als Frau P. J. keine Eigentümerstellung an der Liegenschaft hatte. Das Mietverhältnis wurde zu diesem Zeitpunkt zu fremdüblichen Konditionen begründet.

Fassadenrenovierung

Wie bereits in unserer Berufung vom 31.8.2011 dargelegt, wurde die Fassade lediglich an den beschädigten Stellen ausgebessert, verputzt und nur neu angefärbelt. Es wurde weder eine Wärmedämmung noch sonst eine umfassende Verbesserung an der Fassade vorgenommen, die den Dämmwert bzw. die Bausubstanz des Gebäudes und somit den Wohnwert für die Mieter verbessert hätte (wovon man sich durch einen Lokalaugenschein überzeugen kann).

Aus der Schlussrechnung der Firma A. vom 25.3.2009 sind die durchgeführten Arbeiten sehr wohl wie folgt detailliert aufgeführt (Gerüstung - Außenhof EUR 2.044,10, Putzarbeiten - Außenhof EUR 4.065,70, Gerüstung - Innenhof EUR 2.068,38, Putzarbeiten - Innenhof EUR 5.883,99). Die erbrachten und daher auch abgerechneten Arbeiten wurden pauschal vergeben und wurden somit auch, wie auf der Rechnung angeführt abgerechnet. Aufgrund der Rechnungshöhe über die o.a. erbrachten Leistungen von insgesamt EUR 15.941,90 (brutto) für den Außen- und den Innenhof ist offensichtlich, dass es sich hierbei nur um Instandhaltungsmaßnahmen (Putzarbeiten) handeln kann. Die Anbringung einer Vollwärmeschutzfassade oder Ähnliches auf den benannten Flächen würde ein Vielfaches des in Rechnung gestellten Betrages kosten, was jeder Bausachverständige bestätigen kann..."

Die Bw. stellte in dieser Eingabe (erstmals) den Antrag auf mündliche Verhandlung sowie auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Antrag auf mündliche Verhandlung sowie auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat

Nach [§ 282 Abs. 1 BAO](#) und [§ 284 Abs. 1 BAO](#) ist Voraussetzung für einen Rechtsanspruch auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und mündliche Verhandlung, dass die Anträge in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung, nicht aber in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt werden. Da auch keine Veranlassung bestanden hat, eine mündliche Senatsverhandlung von Amts wegen anzuberaumen, wurde über die Berufung in nicht mündlicher monokratischer Entscheidung abgesprochen.

Vermietung an Miteigentümer

Das Finanzamt ging in den angefochtenen Bescheiden davon aus, dass es sich bei den von den Wohnungseigentümern H. J., Dr. P. J. und S. J. genutzten Wohnungen mit den Top-Nrn. 8, 2 und 6 (Nutzungsanteil 43,1 %) um eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern handle und deren Anteile aus der Einkunftsermittlung auszuscheiden seien. Demzufolge seien die Einnahmen als auch die Werbungskosten zu korrigieren. Die darauf entfallende Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer sei zu berichtigen.

Bei der Vermietung von Gebäuden und Wohnungen ist im Sinne einer der Liebhabereiprüfung vorgelagerten "Vorprüfung" ua. zu beurteilen, ob eine Wohnung trotz Vermietung für eigene

Wohnzwecke genutzt wird (VwGH 16.12.1998, [93/13/0299](#)), ob eine Vermietung steuerlich als Wohnversorgung naher Angehöriger in Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung anzusehen ist (vgl. VwGH 22.11.2001, [98/15/0057](#)) oder ob allenfalls eine bloße Gebrauchsüberlassung zwischen Miteigentümern vorliegt (zB VwGH 24.6.1999, [96/15/0098](#)).

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass hinsichtlich der von Miteigentümern für Wohnzwecke genutzten Gebäudeteile nicht die Vermietungsabsicht, sondern die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses im Vordergrund steht (so zB VwGH 9.7.1997, [93/13/0002](#); 24.6.1999, [96/15/0098](#); 27.5.1998, [98/13/0084](#)). Eine Vereinbarung nach Art einer Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt genügt nämlich unter Miteigentümern anders als sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht; der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung zu begründen.

Die bloße Gebrauchsregelung stellt den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Weder die Bezeichnung des Entgeltes als Miete noch allenfalls die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung rechtfertigen die Annahme eines Bestandvertrages. Mit einer Benützungsregelung unter Miteigentümern wird kein Gebrauchsrecht eingeräumt, sondern nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht in seiner Ausübung einvernehmlich geregelt (sh. auch *Lenneis* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 1988, § 28 Anm 4).

Von einem Miteigentümer im Rahmen einer solchen Regelung dem anderen Miteigentümer, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf ein Gemeinschaftskonto überwiesenen Betrages geleistete Zahlungen sind ertragsteuerlich nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar (vgl. zB VwGH 20.2.1992, [89/13/0236](#); 11.12.1996, [95/13/0227](#); 9.7.1997, [93/13/0002](#)).

Unbestritten ist, dass die von Mag. H. und S. J. benutzten Wohnungen aus der Einkunftsquelle ausscheiden. Strittig ist ausschließlich, ob die von Dr. P. J. benutzte Wohnung Teil der Einkunftsquelle darstellt.

Die Bw. führt diesbezüglich in der Berufung aus, dass Frau Dr. P. J. erst mit Einantwortungsurkunde vom 21. Juni 1990 das Eigentumsrecht an der gegenständlichen Liegenschaft habe, aber bereits seit 23. Februar 1988, also noch vor deren Stellung als Miteigentümerin mit Frau P. J. ein zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fremdüblicher Mietvertrag bestehe,

weshalb bei Frau P. J. nicht von einer Gebrauchsregelung unter Miteigentümern ausgegangen werden könne.

Ob diese Ausführungen in dieser Allgemeinheit zutreffend sind, kann im Berufungsfall dahin gestellt bleiben. Es steht nämlich fest, dass sich P. J. im ursprünglich abgeschlossenen Mietvertrag zur Zahlung des damals gesetzlich vorgesehenen höchstmöglichen Kategorie- mietzinses für eine Kategorie A-Wohnung verpflichtet hat. Dieser Mietzins wurde jedoch seit- dem aufgrund der gesetzlich geltenden Valorisierungsbestimmungen (sh. [§ 15a Abs. 3 MRG](#) iVm [§ 16 Abs. 6 MRG](#)) mehrfach angepasst und beträgt im Streitzeitraum 2,91 € (ab 1.9.2006) und 3,08 € (ab 1.9.2008). Wie aus den vorliegenden Zinslisten ersichtlich ist, hat allerdings der tatsächlich entrichtete Mietzins 2007 und 2008 155,45 € sowie 2009 163,97 € betragen, also pro m² 1,42 € (2007 und 2008) sowie 1,50 € (2009).

Verträge zwischen Nahestehenden – hierzu zählen auch Verträge zwischen Gesellschaft und deren Gesellschaftern (sh. Jakom/*Lenneis* EStG, 2012, § 4 Rz 331) – finden - selbst bei zivil- rechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben,
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (sh. zB Jakom/*Lenneis* EStG, 2012, § 4 Rz 332).

Da der tatsächlich für den Streitzeitraum bezahlte Mietzins nur rund die Hälfte des gesetzlich möglichen Mietzinses betragen hat, liegt keine fremdübliche Vereinbarung (mehr) vor. Wenn daher das Finanzamt auch die von Dr. P. J. benutzte Wohnung nicht als Teil der Ein- kunftsquelle behandelt und die Vorsteuern entsprechend gekürzt hat, kann dem nicht entgegen getreten werden.

Fassadenrenovierung:

Die Bw. führt betreffend Fassadenrenovierung in ihrer Berufung aus, dass die Fassade ledig- lich an den beschädigten Stellen ausgebessert, gewaschen und nur neu angefärbelt worden sei. Es könne von keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes des Gebäudes ausgegangen werden. Aufgrund der Fassadenrenovierung könnten auch keine höheren Mieten verlangt werden, da dadurch die Dämmwerte des Gebäudes nicht verbessert worden seien und sich somit auch der Wohnwert für die Mieter nicht verbessert habe. Zudem sei pro Jahr immer nur ein Teil der Fassade saniert worden (z.B. 2008 nur Hoffassade, 2009 nur die Gartenfassade) und somit jährlich weniger als 25% der Gesamtfassade saniert worden, ohne dass vorweg das

gesamte Ausmaß der geplanten Sanierung festgestanden habe. Es sei daher auch kein einheitliches Sanierungskonzept vorgelegen.

Sie beantrage daher die Kosten der Fassadenrenovierung sofort im vollen Ausmaß in den Jahren 2007 bis 2009 als Instandhaltungsaufwand anzuerkennen.

Auch diversen im Akt aufliegenden Unterlagen (ua. Rechnung Nr. 1234 vom 9. Jänner 2008) geht hervor, dass die bestehende Fassade an den beschädigten Stellen teilweise abgeschlagen und neu verputzt wurde. Weiters wurde die Fassade mit einem Hochdruckreiniger gereinigt. Es wurden ua. Schlitze für die Elektroleitungen in Wand und Boden gestemmt und Elektroarbeiten (div. Elektro- und Telefonkabeln in Kabelschläuche ziehen und in die Wand-schlitte verlegen) vorgenommen. Regenrinnen, Regenrohr, Anschlussblech, Fensterbänke, Elektrokasten, Lüftungsgitter, Blechtürchen etc. wurden (grundiert) und gestrichen. Ein Wär-meschutz wurde nicht angebracht.

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

„Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten...

sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes: ...

- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstel-lungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Ge-bäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.“

Instandhaltungsaufwendungen sind im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch aus der negativen Abgrenzung: Instandhaltungsaufwendungen sind Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt (vgl. Doralt, EStG § 28, Rz. 117). Die begriffliche Unterscheidung zwi-schen "Instandhaltung" und "Instandsetzung" ist steuerrechtlich infolge der Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG nur bei "Gebäuden, die für Wohnzwecke entgeltlich überlassen werden" er-forderlich.

Der Nutzungswert wird erhöht, wenn nun höhere Einnahmen erzielt werden können, wenn die verbesserte Attraktivität des Gebäudes dazu führt, dass die Wohnungen nur für eine kürzere Zeit leer stehen, wenn die Mieter nun einen verbesserten Wohnwert genießen, oder aber wenn das Gebäude zu einem höheren Preis verkauft werden könnte. Die Nutzungsdauer wird verlängert, wenn vor den Instandsetzungsarbeiten die Nutzungsdauer geringer war (sh. Jakom/Laudacher, EStG 2012, § 28 Rz 102 f.).

Zum Instandhaltungsaufwand gehören Maßnahmen, wie laufende Wartungsarbeiten, Reparaturen oder auch das Ausbessern des Verputzes bzw. Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenverputzes. Dahingegen wird eine umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes beispielsweise mit Erneuerung der Wärmedämmung als ein auf 10 Jahre verteilungspflichtiger Instandsetzungsaufwand anzusehen sein.

Aus der übermittelten Rechnung geht nicht hervor, dass Aufwendungen vorliegen, die über eine bloße Instandhaltung hinausgehen. Auch die Fotos vor der Renovierung sprechen nicht für eine desolate Fassade, die umfassend erneuert werden musste. Ebenso ist nicht ersichtlich, dass eine den Nutzwert erhöhende Wärmedämmung angebracht worden ist. Weiters wurde die Reparatur auf mehrere Jahre verteilt durchgeführt, sodass nicht gesichert ist, dass jedes Jahr mehr als 25% der Fassade betroffen war.

Somit war der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben und der Sofortabzug der Aufwendungen zuzulassen.

Wien, am 13. Februar 2013