

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adresse1 vertreten durch stV gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien xy vom 28. Juni 2002, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999, St.Nr. \*\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (idF Bf.) erzielte im Streitjahr neben diversen unstrittigen Einkünften aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus der Vermietung des beschwerdegegenständlichen, im Alleineigentum des Bf. stehenden Mietwohngrundstückes W.

Im Zuge einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Außenprüfung wurden durch die Abgabenbehörde im **Prüfungsbericht** unter der **Tz. 14** (Privatnutzung durch den Eigentümer/Mietwohngrundstück W1DG – Sachverhaltsdarstellung) folgende Feststellungen getroffen:

*"Im Prüfungszeitraum wurde vom Bf. der bislang unausgebaute Dachboden im gegenständlichen Mietwohnhaus (W) zur Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisse in Wohnraum umgebaut und ca. Ende 1998 bezogen. Die Errichtungskosten wurden nicht in der Überschussermittlung zur Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft geltend gemacht, sondern (richtig), der privaten Lebenssphäre des Bf. zugeordnet.*

*Da ab Privatnutzung der neu geschaffenen Wohnung (lt. Bp. mit Beginn 1999) eine Änderung der Verhältnisse hinsichtlich des Verrechnungskreises Vermietung und*

*Verpachtung in der gegenständlichen Liegenschaft eingetreten ist – Änderung der vermietbaren Nutzfläche/Eigennutzung durch den Eigentümer – war nach Ansicht der Bp, hinsichtlich der allgemeinen Werbungskosten (wie auch der AfA), sowie der Betriebskosten, eine anteilmäßige Berichtigung der steuerlich absetzbaren Kosten zu veranlassen, was jedoch durch den Bf. bisher unterblieben war (Mietenzahlungen wurden nicht verrechnet, waren daher nicht auszuscheiden).*

*Von der Bp wurden folgende neue – ab 1999 gültige – Nutzungsverhältnisse festgestellt:*

*Gesamtnutzfläche neu (707,30m<sup>2</sup>) = 100 %*

*Dachgeschoß/Eigenn. (160,61m<sup>2</sup>) = rd. 22 %*

*V+V/Fremdvermietung (546,69m<sup>2</sup>) = rd. 78 %*

*Mit Ausnahme von direkt dem Anteil Vermietung u. Verpachtung zurechenbaren Aufwendungen, waren daher lt. Bp alle übrigen Werbungskosten/Betriebskosten (ab 1999) nach den (neuen) Nutzflächenanteilen aufzuteilen und gemäß § 20 EStG um den von der Bp festgestellten "Privatanteil" im Ausmaß von 22 % zu kürzen (Einnahmen und direkt der Privatnutzung zuzurechnende Kosten wurden im Prüfungszeitraum nicht geltend gemacht und waren daher auch nicht auszuscheiden).*

*Dem Antrag des Bf., dass die für ihn errichtete Dachgeschoßwohnung für die anteilige Aufteilung der allgemeinen Kosten nach Nutzfläche der Liegenschaft nicht einzubeziehen wäre, konnte nicht gefolgt werden, da dies den gesetzlichen Vorschriften im Sinne des EStG nicht entsprechen würde.*

*Tz. 15 Storno Betriebskostenanteil-DG (1999)*

*Da die Betriebskosten hinsichtlich Einnahmen wie auch Ausgaben als Durchlaufposten behandelt wurden, war von der Bp hinsichtlich der Überschussrechnung keine rechnerische Berichtigung vorzunehmen. Bei der Umsatzsteuer wurden jedoch die Entgelte um den entsprechenden Anteil (22 %) der vereinnahmten Betriebskosten in Höhe von ATS 46.200,00 berichtigt (siehe dazu Tz. 11).*

*Tz. 16 Storno-Werbungskostenanteil-DG (1999)*

*Die Werbungskosten wurden von der Bp wie folgt neu ermittelt bzw. berichtigt:*

<i>Werbungskosten gesamt (lt. Vlg.)</i>	<i>ATS</i>	<i>397.835,02</i>
<i>abzüglich direkte Kosten V+V (Leerstellungen)</i>	<i>- ATS</i>	<i>28.953,89</i>
<i>allgemeine Werbungsk. lt. Bp</i>	<i>ATS</i>	<i>368.881,13</i>
<i>davon auszuscheiden 22 %</i>	<i>= ATS</i>	<i>81.153,85</i>

*Bezüglich der Umsatzsteuer lauten die bezughabenden Feststellungen des Prüfers unter den Tz. 10a, 11 und 12 wie folgt:*

*Tz. 10a) Umsatzsteuernachschauzeitraum*

*Der von der Bp ab dem Jahre 1999 festgestellte Sachverhalt betreffend Privatnutzung im eigenen Haus ist auch für Zeiträume (offene Veranlagungen) nach 1999 zu unterstellen und daher in den Jahreserklärungen entsprechend steuerlich zu berücksichtigen. Von einer Änderung der Umsatzsteuervoranmeldungen wurde seitens der Bp aus prüfungsökonomischen Gründen abgesehen.*

*Tz. 11) Vereinnahmte Entgelte 1999*

*Bezugnehmend auf die unter Tz. 14 getroffenen Feststellungen war die auf die auszuscheidenden Betriebskosten entfallende Umsatzsteuer (10 %) zu stornieren.*

<i>erklärte Entgelte (gesamt)</i>	<i>ATS 493.817,84</i>
<i>abzügl. Entg. (10 %) lt. Bp (Betriebskosten-DG)</i>	<i>- ATS 46.200,00</i>
<i>Entgelte lt. Bp</i>	<i>ATS 447.617,84</i>

*Tz. 12) Abziehbare Vorsteuern 1999*

*Bezugnehmend auf die unter Tz. 14 getroffenen Feststellungen der Bp waren die geltend gemachten Vorsteuern aus Betriebskosten und Werbungskosten um den auszuscheidenden Anteil (22 %) zu kürzen.*

<i>erklärte Vorsteuern (gesamt)</i>	<i>ATS 510.204,64</i>
<i>abzüglich Vorst. (22 %-DG)</i>	<i>ATS 112.245,02</i>
<i>Vorsteuern lt. Bp</i>	<i>ATS 397.959,62"</i>

Das Finanzamt Wien xy erließ entsprechend diesen Prüfungsfeststellungen den angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999.

In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr **Beschwerde**) führt der Bf. begründend aus, er habe als Alleineigentümer des in Rede stehenden Hauses im Frühjahr 1997 die Entscheidung getroffen, eine Generalsanierung des Hauses durchzuführen und die hierzu notwendigen verfahrensrechtlichen Schritte, insbesondere eine Entscheidung der Schlichtungsstelle über eine Erhöhung der Hauptmietzinse sowie eine Förderung der Baumaßnahmen durch zinsbegünstigte Darlehen eingeleitet. Ende 1997 habe sich der Bf., unabhängig von der Sanierung des Hauses, zum Ausbau des Dachgeschoßes entschlossen, wo er Ende 1998 eingezogen sei.

Die Bauarbeiten für die Sanierung hätten aufgrund der langen Dauer des Verfahrens für die Genehmigung der gestellten Ansuchen erst 1999 beginnen können und seien dann in den ersten Jännertagen des Jahres 2001 endgültig abgeschlossen gewesen.

Die Betriebsprüfung habe für das Jahr 1999 (also dem Zeitraum, als der Bf. seine Dachbodenwohnung bezogen hatte) alle Aufwendungen einschließlich die Sanierungsarbeiten um den angeblichen 22 %igen Anteil der Dachbodenwohnung als

Aufwand der privaten Lebensführung gekürzt und beziehe sich dabei eher undifferenziert auf die Bestimmungen des § 28 EStG.

Zunächst sei festzustellen, dass die Fläche des Dachbodens – wie aus der nachstehenden Aufstellung hervorgehe – nicht 22 % ausmacht und somit die Kürzung grundsätzlich überhöht sei. Die von der BP festgestellten Nutzungsverhältnisse seien falsch. Dabei sei insbesondere die auf das Stiegenhaus entfallende Fläche als Nutzungsfläche qualifiziert, was den Bestimmungen des Mietrechts widerspricht. Die Aufteilung auf die einzelnen Zimmer ergebe eine Fläche von 112,99m<sup>2</sup>. Zudem seien bei der Berechnung der Wohnfläche die Dachschrägen nicht adäquat berücksichtigt worden. Im Falle eines Dachbodens gelte nur die Grundfläche als vermietbar, die auch über eine Raumhöhe von 1,60m verfügt. Ziehe man die Fläche ab, die auf eine niedrigere Raumhöhe entfällt, so ergäben sich vermietbare und damit ansetzbare Zimmerflächen von insgesamt 97,91m<sup>2</sup>, dadurch ergebe sich ein etwaiger Eigenanteil am Haus von lediglich 15,2 %.

Wesentlich schwerer würde jedoch die Tatsache wiegen, dass die Betriebsprüfung nicht zwischen den Sanierungsaufwendungen und dem laufenden Aufwand, für den die anteilige Kürzung selbstverständlich gesetzeskonform ist, unterscheidet.

Vorgelegt wird in diesem Zusammenhang eine gutachterliche Stellungnahme des Herrn Senatsrat NN von der MAX, der in Wien wohl als einer der profundesten Kenner der Materie bekannt sei, der in seiner Ausarbeitung ausdrücklich darauf hinweist, dass bis 31.12.1993 tatsächlich eine Rechtslage geherrscht habe, die mit der Vorgangsweise der Finanzverwaltung in der Betriebsprüfung in Übereinstimmung steht.

In Erkenntnis der Tatsache, dass diese Rechtslage nicht nur den nachträglichen Dachbodenausbau unwirtschaftlich machte, sondern auch zu einem unbilligen und mit wahren wirtschaftlichen Verhältnissen nicht in Einklang zu bringenden Ergebnis führte, habe der Gesetzgeber mit Wirkung vom 1.1.1994 durch die Einführung des § 18c MRG eine neue Rechtslage geschaffen, aufgrund derer neu geschaffene Objekte, zu denen auch Dachbodenausbauten gehören, als eigene wirtschaftliche Einheit hinsichtlich der Errichtungskosten betrachtet werden. Dementsprechend seien auch die Sanierungskosten lediglich auf die alte Bausubstanz aufzuteilen und die Neuberechnung der Mieten ohne Berücksichtigung der neu geschaffenen Flächen zu berechnen.

Es könne nicht Aufgabe der Finanzverwaltung sein, eine vom Gesetzgeber für notwendig erachtete Änderung der Rechtslage ohne eine ausdrückliche, dieser Änderung entgegenstehende steuerrechtliche Bestimmung zu negieren. Eine derartige Vorgangsweise würde vielmehr die Verwaltung (in diesem Fall die Finanzverwaltung) über den Gesetzgeber stellen, was der österreichischen Verfassung eindeutig zuwiderlaufe.

Die Regelung des § 18c MRG gelte unabhängig davon, ob der Ausbau des Dachbodens durch den Hausherrn selbst oder durch einen Mieter erfolgt. Auch steuerlich könne der Eigentümer nicht schlechter gestellt sein als ein Mieter.

Die seitens der Finanzverwaltung gewählte Vorgangsweise hätte darüber hinaus hinsichtlich der Refinanzierung der Sanierungskosten die der ratio legis absolut zuwider laufende Konsequenz, dass die ausschließlich als Ersatz der Kosten der Sanierung gedachten Mieterhöhungen durch das Ausscheiden eines Anteils der Aufwendungen plötzlich zu einem steuerlichen Gewinn führen würden, weil der steuerlichen Beurteilung andere Flächenverhältnisse zugrunde gelegt würden als nach dem MRG.

Die Vorgangsweise der Finanzverwaltung sei somit eindeutig nicht durch gesetzliche Vorschriften gedeckt, sodass die vorgenommene Gesetzesinterpretation als rechtswidrig bezeichnet werden muss.

Beigelegt wurde der Beschwerde – wie bereits oben ausgeführt - die **gutachterliche Äußerung des Senatsrat NN vom 10.10.2002**, die wie folgt lautet:

*"Frage: Können die Erhaltungsarbeiten des Hauses anteilig auch dem neugeschaffenen Dachbodenausbau zugeordnet werden?"*

*Sachverhalt: Im Jahre 1997 stand fest, dass die Kosten von notwendigen Erhaltungsarbeiten sowie eine geringfügige Verbesserungsarbeit sowohl in der Hauptmietzinsreserve (§ 20 MRG) der letzten 10 Jahre als auch in den Mieteinnahmen der nächsten 10 Jahre keine Deckung finden. Es wurde daher am 23.9.1997 gemäß §§ 18ff MRG ein Antrag auf Erhöhung der Hauptmietzinse gestellt; die Anerkennung des durch nachträgliche Errichtung im Dachbodenbereich zu schaffenden Mietgegenstandes als eigene wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 18c ist in dem Antrag enthalten. Weiters war beantragt, Erhaltungsarbeiten im Dachbereich die durch den Dachbodenausbau ersetzt werden als fiktive Dachreparaturkosten gemäß § 18c Abs. 4 MRG festzustellen.*

*Nach Durchführung eines entsprechenden Ermittlungs- und Beweisverfahrens wurde dem Grund nach ausgesprochen,*

- 1. dass Gesamtkosten von S 3.932.262,12 eine Erhöhung der Hauptmietzinse unter Berücksichtigung einer vom Land Wien genehmigten Förderung (Annuitätenzuschüsse gemäß § 2 WWFSG-VO) rechtfertigen,*
- 2. ab 1.3.1999 bis 28.2.2001 die vorläufige Einhebung monatlich erhöhter Hauptmietzinse zulässig ist,*
- 3. die durch nachträgliche Errichtung zu schaffenden Mietgegenstände im Haus (Dachbodenausbau) hinsichtlich ihrer Errichtungskosten als eigene wirtschaftliche Einheit zu behandeln sind.*

*Rechtliche Beurteilung: § 18c Abs. 1 MRG bestimmt, dass für den Fall, dass in einem Haus nachträglich weitere Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten durch Auf-, Ein-, Um- oder Zubau neu errichtet werden, diese hinsichtlich ihrer Errichtungskosten als eigene wirtschaftliche Einheit zu behandeln sind.*

*Der Gesetzgeber hat somit wohnzivilrechtlich festgelegt, dass ein derartiger Ausbau im Umfang der Errichtungskosten eine eigene wirtschaftliche Einheit – und das darunter befindliche Haus ebenfalls eine eigene wirtschaftliche Einheit – bildet.*

*Die Bestimmung kann nur im Zusammenhang mit den denselben Zweck – Förderung von Ein- und Ausbauten durch Ermöglichung der Refinanzierung der daraus entstehenden Kosten (Würth/Zingher Anm. 2 zu § 18c, S. 247) – verfolgenden Bestimmungen des WGG (§ 13 Abs. 7 und § 14 Abs. 3a) verstanden und ausgelegt werden.*

*Demnach sollen die Ausbauerrichtungskosten aus den zu erzielenden Mieteinnahmen (bei Eigennutzung durch den Vermieter durch fiktive Mieteinnahmen entsprechend § 20 Abs. 1 Z<sup>1</sup> lit. b MRG) refinanziert werden. Es sind daher die (fiktiven) Mieteinnahmen der so geschaffenen Objekte auf die Dauer der Refinanzierung hierfür gebunden. Andererseits besteht aber der "Althausteil" ebenfalls als eigene wirtschaftliche Einheit.*

*§ 18ff MRG sieht nun vor, dass die Kosten von Erhaltungsarbeiten auf die Hauptmieter des Hauses aufzuteilen sind (§ 18 Abs. 1 Z. 6 und 7, Abs. 3). Das Haus wird grundsätzlich mit Liegenschaft (Grundbuchskörper) gleichgesetzt, jedoch können sich mehrere selbständige Objekte auf einer Liegenschaft befinden (WoBI 1993/123 – MietSlg. 45.293, WoBI 1999/22 = MietSlg. 47.270) wenn die tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse eine Gleichstellung aller auf einen Grundbuchskörper errichteten Baulichkeiten als unbillig erscheinen ließen (WoBI 1991/12 = MietSlg. 42.344). Eine derartige Situation liegt jedenfalls vor, wenn der Gesetzgeber im § 18c Abs. 1 MRG neugeschaffene Objekte als eigene wirtschaftliche Einheit hinsichtlich der Errichtungskosten (und Refinanzierung) bezeichnet.*

*Bis 31.12.1993 (also vor der Schaffung des § 18c) wäre der gegenständliche Fall in der Form zu behandeln gewesen, dass*

- 1. eine neu errichtete Dachbodenwohnung ab Benützung bzw. Benützungsbewilligung wohnzivilrechtlich als Teil des Hauses zu sehen ist*
- 2. ab diesem Zeitpunkt die Mieteinnahmen zur Gänze den Mietzinseinnahmen des Hauses zuzurechnen sind*
- 3. die Errichtungskosten der Dachbodenwohnung nicht in der Hauptmietzinsabrechnung unter Ausgaben verrechnet werden können und damit keine Refinanzierungsmöglichkeit gegeben ist*
- 4. die neugeschaffene Dachbodenwohnung auf Basis der Kategorie A im durchzuführenden Mietzinserhöhungsverfahren gemäß § 18 MRG einzubeziehen ist.*

*Diese Rechtslage führte in der Vergangenheit dazu, dass Dachbodenausbauten unwirtschaftlich waren.*

*Der Gesetzgeber hat mit § 18c den nachträglichen Dachbodenausbau wirtschaftlich möglich gemacht.*

*Zusammenfassung:*

*Da durch den Ausbau des Dachbodens im Sinne des § 18c Abs. 1 hinsichtlich der Refinanzierung der Errichtungskosten eine eigene wirtschaftliche Einheit geschaffen wurde, sind einerseits der ausgebaut Dachboden, andererseits das darunter liegende*

*Haus bis zur gänzlichen Abdeckung der Errichtungskosten hinsichtlich der Einnahmen aus Hauptmietzinsen (bei Eigentümerwohnung fiktive Einnahmen i.S. § 20 Abs. 1 Z 1 lit. b MRG) und der Ausgaben gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 MRG völlig getrennt zu behandeln. Es können daher wohnzivilrechtlich auch die angefallenen Sanierungskosten für das Haus nicht auf die getrennt zu betrachtende wirtschaftliche Einheit Dachboden überwält werden. Umgekehrt ist aber die Überwälzung der Ausbaukosten im gemäß § 18c Abs. 3 u. 4 MRG festgestellten Umfang auf das darunter liegende Haus möglich."*

Das Finanzamt wies in weiterer Folge die Beschwerde mit **BVE** mit folgender Begründung ab:

*"1) einheitliches Wirtschaftsgut: In der Berufung wird auf die gutachterliche Äußerung von Herr SR NN verwiesen in der er ausführt, dass ein ausgebauter Dachboden sowohl nach wohnzivilrechtlicher Sicht als auch nach Mietrechtsgesetz als eigene wirtschaftliche Einheit zu betrachten ist.*

*In abgabenrechtlicher Hinsicht normiert der § 21 der Bundesabgabenordnung, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen die wirtschaftliche Betrachtungsweise relevant ist. Im EStG 1988 ist der Begriff des einheitlichen Wirtschaftsgutes nicht definiert. Nach der herrschenden Rechtsprechung sind einheitl. Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Was Teil eines Wirtschaftsgutes oder eines eigenständigen Wirtschaftsgutes ist, entscheidet sich nicht nach zivilrechtlichen (und somit mietenrechtlichen) sondern nach wirtschaftlichen Kriterien bzw. nach der Verkehrsauffassung (VwGH 113/60, 790/73). Bei einem bebauten Grundstück bildet – lt. oberstgerichtlicher Entscheidung – das gesamte Gebäude mit dem Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Teile dieses Wirtschaftsgutes werden nicht getrennt bewertet (VwGH 82/14/0067). Wie der VwGH im Erkenntnis ZI 97/13/0019 ausführt, zählt ein ausgebautes Dachgeschoß zum "einheitlichen Wirtschaftsgut" Gebäude und stellt somit kein eigenständig bewertbares Wirtschaftsgut dar. Das bedeutet, dass die Afa einheitlich vom gesamten Wirtschaftsgut zu bemessen ist und in weiterer Folge, dass eine Aufteilung des gesamten Gebäudes in betrieblich und privat genutzten Teil zu erfolgen hat. Es kann in abgabenrechtlicher Hinsicht nicht dem MRG gefolgt werden, wonach der Dachboden ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, sondern ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem einheitlichen Wirtschaftsgut des "Gebäudes" auszugehen.*

*2) Nutzwert: Werden einzelne Grundstücksteile unterschiedlich verwendet (z.B. ein Teil als private Wohnung) dann erfolgt die Aufteilung des Gebäudes in einen privaten und betrieblichen Teil grundsätzlich, entsprechend der räumlichen Nutzung, nach der Nutzfläche. Die Bestimmung wie groß die Nutzfläche eines Gebäudes ist, richtet sich nach steuerrechtlichen = bewertungsrechtlichen Maßstäben und nicht nach mietrechtlichen Kriterien. Gemäß § 53 Bewertungsgesetz ist für die Ermittlung des Gebäudewertes grundsätzlich der umbaute Raum maßgeblich. Als spezielle Norm wird bei Mietwohngrundstücken, gem. § 53 Abs. 5 BewG, als nutzbare Fläche die Gesamtfläche der insbesondere für Wohnzwecke nutzbar ausgestattete Raum einschließlich der*

*Nebenräume und Wandnischen ... definiert. Räume oder Teile von Räumen, die weniger als 150 cm hoch sind, sowie Treppen, Stiegenhäuser, etc. sind bei der Berechnung der nutzbaren Fläche nicht einzubeziehen. In der Bauanzeige ZL 2324/97 vom 17.12.1997 wird das Dachgeschoß von Ihnen mit 160,61m<sup>2</sup> nutzbarer Fläche ausgewiesen. Die umbaute Fläche wird im Plan mit 18,55 x 11,40 m angegeben, das sind somit 211,47m<sup>2</sup>. Nach Abzug des Treppenaufganges mit 22m<sup>2</sup> verbleiben 189,47m<sup>2</sup>. Damit wurden die für steuerliche Zwecke ausscheidbaren Dachschrägen bereits aus der Berechnung der Nutzwerte herausgenommen.*

*Da bis dato keine Fertigstellungsanzeige erfolgt, war von den Werten des Einreichplanes auszugehen.*

*Die privat genutzte Fläche des Hauses von 160,61m<sup>2</sup> das sind in etwa 22% der Gesamtfläche von 707,30m<sup>2</sup> wurde richtig ermittelt.*

*3) Umsatzsteuer: Die nichtunternehmerische Nutzung eines gemischt genutzten Gebäudeteiles ist gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG steuerfrei, wobei gem. § 6 Abs. 2 UStG 94 nicht zur Steuerpflicht optiert werden kann. Da es sich um eine unechte Steuerbefreiung handelt, konnte die diesbezügliche Vorsteuer nicht anerkannt werden.*

*Es waren daher die Berufungen gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1999 als unbegründet abzuweisen."*

In seinem **Vorlageantrag** verwies der Bf. auf die nunmehr vorliegende Fertigstellungsanzeige betreffend den Bescheid vom 17.12.1997, Zl. GZ über den bewilligten Dachbodenausbau des Abgabepflichtigen.

Angaben über die geschaffene Nutzfläche seien dieser Fertigstellungsanzeige nicht zu entnehmen, daher sei von den tatsächlichen physischen Gegebenheiten der Räumlichkeiten auszugehen. Tatsächlich seien nach Angaben des Abgabepflichtigen die Nutzflächen der Wohnung bei der endgültigen Bauausführung reduziert worden, sodass von gegenüber der Einreichung geänderten Werten auszugehen sei.

Eine exakte Nachmessung ergebe eine Wohnnutzfläche von 132m<sup>2</sup> - bezogen auf die Gesamtnutzfläche des Hauses von 707,3m<sup>2</sup> ergebe sich daher ein privater Anteil im Ausmaß von 19 % und nicht wie von der Abgabenbehörde angesetzt von 22 %.

Es werde daher die Anpassung des Umsatz- und des Einkommensteuerbescheides 1999 auf dieser Grundlage beantragt.

Mit Schriftsatz vom 1. Juli 2005 übermittelt der steuerliche Vertreter des Bf. eine Entscheidung des Magistrats der Stadt Wien vom 3. Juni 2005, in der mehrfach festgehalten wird, dass der streitgegenständliche Dachgeschoßausbau nachträglich errichtet wurde und als eigene wirtschaftliche Einheit zu behandeln sei.

Ausgehend von dieser Beurteilung sei auch die Mietzinserhöhung für die Mieter des alten Teils des Gebäudes ohne Berücksichtigung des Dachbodens ermittelt und festgehalten worden, dass die Mieter aufgrund dieser Beurteilung allenfalls Anspruch auf Mietzinsbeihilfe hätten.



Es werde festgehalten, dass der Magistrat auch durch detaillierte Recherchen vor Ort zu dieser Beurteilung gelangt ist, während für den Bf. nicht ersichtlich sei, aufgrund welcher Beweismittel die Betriebsprüfung zur gegenteiligen Meinung kam. Die abweichende Größe des Dachgeschoßes sei – wie aus dem Bescheid vom 3. Juni 2005 des Magistrats hervorgeht – offensichtlich auf eine abweichende Nutzflächenermittlung des Magistrats zurückzuführen.

Die **Vorlage der Berufung** (nunmehr Beschwerde) erfolgte schließlich durch das Finanzamt am 26. August 2005 mit dem Hinweis, der Bf. beharre auf einer Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat.

Das Finanzamt teilte ergänzend mit, dass zwecks Relativierung dieser Aussage des Bf. vom Sachbearbeiter mit der zuständigen Referentin der Schlichtungsstelle, Frau AR.X Rücksprache gehalten worden sei. Die dortige Referentin der Schlichtungsstelle vertrat hierzu die folgende Auffassung: "Die Dachgeschoßwohnung war für die Entscheidung der MA 16 ohne Relevanz, da diese eigenfinanziert worden ist. Es wurden lediglich die Angaben betreffend der Wohnungen Top 3 bis 22 überprüft (siehe Aufstellung auf Seite 5 der Entscheidung) inkl. Mieterliste (Mietverträge). Die vom Abgabepflichtigen gemachten Angaben zur nachträglich errichteten Dachgeschoßwohnung wurden einfach ohne Prüfung übernommen, da für die Entscheidung der MA 16 die DG –Wohnung keinen Einfluss hatte. Für die Überprüfung und Anerkenntnis des Flächenausmaßes wäre ein Befund eines Ziviltechnikers erforderlich gewesen. Dem Magistrat ist auch die anderslautende Betrachtungsweise der Finanzverwaltung zum Dachbodenausbau "einheitliches Wirtschaftsgut" zu "eigene wirtschaftliche Einheit" bewusst."

Das **Finanzamt** gab in einem ergänzenden Schriftsatz als **weitere Ermittlungsergebnisse** bekannt:

*Lt. überprüfter Aufstellung in der MA 16-Entscheidung beträgt die Nutzfläche der*

*fremdvermieteten Wohnungen top 3-22      546,69 m<sup>2</sup>*

*Nutzfläche DG top 23 lt. Bauanzeige      160,61 m<sup>2</sup>*

**GESAMTNUTZFLÄCHE                      707,30 m<sup>2</sup> = ident mit Feststellungen der  
BP**

*Die vom AbgPfl behauptete Nutzfläche der DG (top 23) im Ausmaß von 132 m<sup>2</sup> ist ein Wert, der lediglich von der Hausverwaltung in der Zinsliste angesetzt wird und in keiner Weise nachvollziehbar dokumentiert und beglaubigt ist.*

*In der übermittelten Zinsliste Oktober 2004 fällt auf, dass in der DG (top 23) ein Mieter Dipl.Ing. ZZ ausgewiesen wird. In einer anderen der Bp vorgelegten Zinsliste vom März 2002 ist Mag. Bf als "Mieter" angeführt.*

*Eine Einschau in das ZMR und beim Magistrat und Firmenbuch haben folgendes ergeben:*

*Dipl.Ing. ZZ, geb. 1945 ist an der Adresse Adresse1, nicht gemeldet; Hauptwohnsitz (und Büro für ZivilIng.) ist in Stadtx. Ein Mietvertrag über die DG-top 23 (132m<sup>2</sup>) ist mit 2.6.2004*

*datiert und von der Hvw. Makler (ident mit Adresse der Makler<sup>2</sup>) lt. Kopie des Vertrages vergebührt.*

*Dipl.Ing. ZZ ist und war Geschäftspartner des Mag. Bf.*

*Mag. Bf ist lt. Melderegister mit Familie (2 Kinder) mit 18.6.2004 an der Adresse W7 (70m<sup>2</sup>) gemeldet und an der Adresse Adresse1 abgemeldet.*

*An der Adresse y-gasse<sup>x</sup> ist aber auch ein YZ (Sohn des Dipl.Ing. ZZ) seit 04.02.2003 (zwar nur als Nebenwohnsitz) gemeldet. YZ ist auch Wohnungseigentümer dieser Wohnung.*

*Mietvertrag zwischen Wohnungseigentümer und Mag. Bf ist ebenfalls mit 2.6.2004 datiert und von der Makler vertretungsweise geschlossen (Wohnungseigentümer wird im Mietvertrag namentlich nicht erwähnt) Selbstberechnete Gebühr."*

Im fortgesetzten Ermittlungsverfahren vor der Rechtsmittelbehörde wurde der Bf. unter Hinweis darauf, dass die tatsächliche Nutzfläche der in Rede stehenden Dachgeschoßwohnung in keiner Weise nachvollziehbar bzw. nachweislich dokumentiert sei, ersucht, einen diesbezüglichen Befund eines Ziviltechnikers samt Plan mit exakten Flächenangaben betreffend das gesamte Haus W1 sowie der Dachgeschoßwohnung vorzulegen.

Der Bf. legte in der Folge lediglich eine Nutzflächenberechnung für die Dachgeschoßwohnung W1DG, erstellt durch den Architekten Dipl.Ing. NN. vor, aus der sich nun eine Wohnungsnutzfläche von 149,29m<sup>2</sup> ergab.

Die der belangten Behörde mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelte Vorhaltsbeantwortung des Bf. blieb seitens des Finanzamtes gänzlich unwidersprochen und auch gegen die mit 149,29 m<sup>2</sup> angegebene Nutzfläche der Dachgeschoßwohnung sowie die mit 546,69 m<sup>2</sup> angegebene Nutzfläche der übrigen fremdvermieteten Wohnungen wurden keinerlei Einwendungen erhoben.

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

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung BGBl. I Nr. 70/2013, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Sachverhalt**

Nach dem Inhalt der von der belangten Behörde vorgelegten Akten (Bezug habende Veranlagungsakten und Betriebsprüfungsunterlagen) und dem Ergebnis der ergänzenden,

zweitinstanzlichen Erhebungen nimmt das Bundesfinanzgericht folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Liegenschaft W, auf der sich im Beschwerdejahr insgesamt zwölf fremdvermietete Wohnungen mit einer Nutzfläche von insgesamt 546,69 m<sup>2</sup> befinden, steht im Alleineigentum des Bf. Am Mietwohnhaus wurden unter Inanspruchnahme eines Darlehens und von Förderungsmitteln nach dem WWFSG 1989 umfangreiche Sanierungsarbeiten gem. § 3 MRG und Verbesserungsmaßnahmen im Sinne des § 4 MRG vorgenommen, die Gesamtkosten für diese Sanierung betrugen insgesamt € 303.465,35. Mit Entscheidung des Magistrats der Stadt Wien, MAX vom 03.06.2005, GZ. MA 16- Schli ZS 1190/2005 wurde betreffend das gegenständliche Haus gemäß §§ 18 Abs. 2 und 3, 18b, 18c Abs. 4 und 19 MRG in Verbindung mit § 2 Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz 1989 -VO (WWFSG 1989) für die Mietgegenstände des Hauses für die Zeit von 1.9.2005 -30.11.2009 die Einhebung erhöhter, monatlicher Hauptmietzinse in dort näher bezeichnetem Ausmaß für zulässig erklärt. Im Punkt III dieses Bescheides wurde festgestellt, dass die durch nachträgliche Errichtung geschaffenen Mietgegenstände im Haus W (Ausbau des Dachgeschosses) gemäß § 18c Abs. 1 (3. WÄG) hinsichtlich ihrer Errichtungskosten als eigene wirtschaftliche Einheit zu behandeln sind.

Die im Jahr 1998 durch eigenfinanzierten Ausbau des Dachgeschosses errichtete Wohnung, die Dachgeschosswohnung Top 23 mit einer Wohnnutzfläche von 149,29 m<sup>2</sup> wurde ab Fertigstellung durch den Bf. zur Befriedigung seines privaten Wohnbedürfnisses im Streitjahr genutzt. Die Errichtungskosten für die DG-Wohnung wurden nicht in der Überschussermittlung zur Vermietung der Liegenschaft geltend gemacht sondern der privaten Lebenssphäre des Bf. zugeordnet. Für diese Wohnung wurde auch kein (fiktiver) Mietzins entrichtet.

Der vorstehende Sachverhalt ist unstrittig und stützen sich die getroffenen Feststellungen auf das Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen im Verwaltungsverfahren.

### **Rechtliche Würdigung:**

#### **Hinsichtlich Einkommensteuer:**

Strittig ist im Beschwerdefall einerseits, ob die vom Bf. im Jahr 1998 im Rahmen der Gesamtsanierung des gegenständlichen Mietwohnhauses mit Eigenmitteln errichtete und ab Fertigstellung durch den Bf. und seine Familie bewohnte also privat genutzte Dachgeschoßwohnung in der Nutzflächenaufteilung des Hauses (vermietete-privat genutzte Flächen) Berücksichtigung findet oder -wie der Bf- vermeint-der ausgebauten Dachboden und das "darunter liegende Haus" getrennt zu behandeln wären, da dieser auch nach dem Mietrechtsgesetz als "eigene wirtschaftliche Einheit" zu behandeln wäre.

In Streit steht somit, ob die neu errichtete Dachgeschoßwohnung auch nach ertragssteuerrechtlichen Gesichtspunkten als eigene wirtschaftliche Einheit hinsichtlich

der Errichtungskosten zu betrachten ist und die Sanierungskosten lediglich auf die alte Bausubstanz aufzuteilen sind. Die anteilmäßige Kürzung des laufenden Aufwandes - wie von der Außenprüfung vorgenommen - wurde durch den Bf. nicht bemängelt.

Andererseits war auch das Ausmaß der Nutzfläche der Dachgeschoßwohnung strittig. Während das Finanzamt in seiner BVE -den Feststellungen der Außenprüfung folgend- von einer Nutzfläche von 160,61 m<sup>2</sup> ausging, wurde im Vorlageantrag eingewendet, dass sich nach exakter Nachmessung der Nutzfläche ein Flächenausmaß von 132m<sup>2</sup> ergeben habe. Über entsprechenden Vorhalt des UFS wurde schließlich eine Nutzflächenberechnung durch einen Ziviltechniker mit einer ausgewiesenen Wohnungsnutzfläche von 149,29 m<sup>2</sup> vorgelegt, die seitens der belangten Behörde über entsprechenden Vorhalt durch die Rechtsmittelinstanz, unwidersprochen blieb.

Zur Streitfrage, ob die nachträglich durch Ausbau des bestehenden Dachbodens errichtete Wohnung - dem Gesetzeswortlaut des § 18 c MRG folgend- auch in ertragsteuerlicher Hinsicht als eigene wirtschaftliche Einheit zu betrachten sei, ist folgendes auszuführen:

Das Finanzamt hat in seiner Beschwerdevorentscheidung zu Recht darauf hingewiesen, dass der Begriff des einheitlichen Wirtschaftsgutes im Einkommensteuergesetz nicht expressis verbis definiert ist, jedoch nach einheitlicher Lehre und Rechtsprechung für die Auslegung dieses Begriffes die im Abgabenrecht relevante wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist.

Hiernach sind Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes nicht getrennt zu bewerten; ob ein aus mehreren selbständigen Teilen bestehendes einheitliches (selbständiges) Wirtschaftsgut oder mehrere selbständige Wirtschaftsgüter vorliegen, entscheidet die Verkehrsauffassung. Wesentlich ist eine "gewisse", bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit des Wirtschaftsgutes, sodass im Rahmen des Gesamtkaufpreises dafür ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt.

Ein wirtschaftlicher und funktioneller (technischer) Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern bzw. Teilen von solchen spricht nach der Verkehrsauffassung bisweilen für ein einheitliches Wirtschaftsgut; dies ist aber nicht immer der Fall; ausschlaggebend ist im Zweifel, ob dem einzelnen Teil bei einer allfälligen Veräußerung eine besondere ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde. Ob ein einheitliches Gebäude vorliegt, ist nach bautechnischen Kriterien zu lösen (zB grenzen die Gebäude unmittelbar aneinander oder greifen sie ineinander); dagegen ist die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit nicht entscheidend. Bei Gebäudeeinbauten ist darauf abzustellen, ob das Wirtschaftsgut ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt und an einen anderen Ort versetzt werden kann. Bewertungseinheiten sind nach wirtschaftlichen Überlegungen abzugrenzen; danach sind einzelne Gegenstände zusammenzufassen, wenn sie - nicht zuletzt auf Grund ihrer technischen Verbindung - im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Wirkung nur zu gemeinsamen Einsatz gelangen. Liegt ein einheitliches, aus mehreren Teilen bestehendes Wirtschaftsgut vor, dann ergibt sich daraus eine einheitliche AfA (Nutzungsdauer) für das gesamte Wirtschaftsgut, auch wenn sich einzelne Teile rascher als andere abnutzen (durchbrochen insbesondere in § 8). Als einheitliches

Wirtschaftsgut zu bewerten sind insbesondere Gebäude und Gebäudeeinbauten:  
zB Zentralheizung; **ebenso zählen zum einheitlichen Gebäude das ausgebaute Dachgeschoss**; Tiefgarage, Wegeanlage, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie Zaunanlage. ( Doralt/Mayr, EStG, § 6 Tz 6 ff).

In **Jakom**, Einkommensteuergesetz Kommentar, 10. Auflage, 2017 wird zu § 8, Rz 9 ff. folgendes ausgeführt:

"9

**ad Gebäudebegriff:** Der *Begriff Grundstück* umfasst den nicht abnutzbaren GuB und das Gebäude. Die AfA-Sätze des § 8 beziehen sich nur auf das Gebäude (s *Quantschnigg/Mayr RdW* 07, 118). Der Begriff Gebäude bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung (s VwGH 21.9.06, 2006/15/0156; EStR 3140). Als *Gebäude* gilt nach der VwGH-Rspr (28.11.13, 2009/13/0164, 0165; 21.9.06, 2006/15/0156; 21.12.56, 1391/54) ein Bauwerk, das

- durch räuml Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt,
- den Eintritt von Menschen gestattet,
- mit dem Boden fest verbunden und
- von einiger Beständigkeit ist.

Ein Gebäude ist ein unbewegl WG. Ob ein bewegl oder unbewegl WG vorliegt, ist unabhängig von bewertungs- oder zivilrechtl Grundsätzen ausschließl in wirtschaftl Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (s VwGH 24.6.60, 2464/59; UFS 25.9.06, RV/0627-G/05; *Grabner ÖStZ* 83, 143). Auf die technische Unbeweglichkeit des Bauwerkes kommt es jedoch nicht an, sondern ganz entscheidend auf das Vorliegen der typischen Gebäudeform (s UFS 25.9.06, RV/0627-G/05 mit Hinweis auf VwGH 5.10.62, 0580/62). Von der Beständigkeit eines Bauwerkes ist nach der allg Lebenserfahrung umso mehr auszugehen, je höher der finanzielle, technische und zeitl Aufwand seiner Versetzung ist. Die Beständigkeit eines Bauwerkes ist auch bei leichter Bauweise zu bejahen (s VwGH 21.9.06, 2006/15/0156). Die Zweckbestimmung des Bauwerkes (zB als Teil einer betriebl Anlage) hat unberücksichtigt zu bleiben, weil ansonsten die räuml Umschließung von Betriebsanlagen stets als wirtschaftl Teil der Betriebsvorrichtung anzusehen wäre, wenn ihr Fehlen den Zweck der Anlage beeinträchtigen würde (s VwGH 28.11.13, 2009/13/0164, 0165; 22.4.09, 2007/15/0307; EStR 3140).

Superädifikate (Gebäude auf fremdem Grund) sind Gebäude iSd § 8 (s VwGH 23.5.07, 2004/13/0052).

*Beispiele (s Q/Sch § 8 Rz 7.2 und 7.3): Als Gebäude gelten ua Häuser, Garagen, Stahlfertigteilhallen, Glashäuser (dazu VwGH 21.9.06, 2006/15/0156), Kioske, Eigentumswohnungen, Tal- und Bergstation von Seilbahnen/Schiliften, die auch dem Aufenthalt von Bedienungspersonal dienen (s VwGH 22.4.09,*

2007/15/0307; EStR 3140), Wintergärten (s VwGH 24.5.12, 2009/15/0171 offen lassend, ob es sich bei einem an ein Hotel angebauten Wintergarten um ein selbständiges Gebäude oder einen Zubau handelt). Nicht als Gebäude sind frei stehende Maschinenumhüllungen (s EStR 3140a), Einfriedungen, Rampen, Schwimmbecken, Brennöfen, Transformatoren, Pumpenhäuser, Zellhallen, Traglufthallen, aus Metallen bestehende demontierbare Silos sowie das Baurecht anzusehen. Gem EStR 3140 sind WG wie Container und Ausstellungspavillons, die zum Einsatz an verschiedenen Orten bestimmt sind, auch dann keine Gebäude, wenn sie auf einem festen Fundament stehen. Ein zweistöckiges, gastgewerbl genutztes Salettl mit Sonnenterrasse ist ein Gebäude (s UFS 25.9.06, RV/0627-G/05). Fundamentierte Folientunnel im gärtnerischen Betrieb sind nach Ansicht des UFS (5.7.07, RV/0322-L/06) keine Gebäude. Eine versetzbare Lagerhalle (Modularhalle) ohne Fundament, die bloß mit Erd- bzw Asphaltnägeln am Untergrund befestigt und ledigl verschraubt und nicht verschweißt ist, ist nach Ansicht des UFS (18.6.13, RV/0861-L/11) bei entsprechender Verbindung mit dem Boden dennoch als Gebäude in Leichtbauweise einzustufen. Schwimmende Bauwerke sind idR keine Gebäude, außer sie sind mit dem Boden fest vertäut und lassen sich nur mit größerem Aufwand und erheblichen Kosten von diesem lösen (s EStR 3140).

10

Bei der Anschaffung eines bebauten Grundstückes ist der Kaufpreis auf GuB und Gebäude nach der Methode der Sachwertverhältnisse aufzuteilen (s VwGH 16.9.15, Ro 2014/13/0008; 19.12.13, 2012/15/0033; 29.10.03, 2000/13/0088; § 7 Rz 14). GuB ist nicht abnutzbar und unterliegt keiner AfA.

11

**Die Pauschalsätze des § 8 sind auf das Gebäude einheitl anzuwenden (Grundsatz der einheitl AfA – s § 7 Rz 15). Die Frage, ob ein einheitl Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, ist primär nach bautechnischen Kriterien zu prüfen** (s VwGH 10.2.16, 2013/15/0181; 20.5.10, 2008/15/0156; 27.1.94, 93/15/0161; UFS 6.8.03, RV/0238-I/02; FLD OÖ 3.3.97, ÖStZ 98, 103). Dabei ist entscheidungsrelevant, ob Gebäude unmittelbar auf- bzw aneinander grenzend angebaut bzw ineinander integriert sind, oder ob sie mit entspr räuml Abstand voneinander errichtet sind. Weitere wesentl Kriterien sind (s VwGH 27.1.94, 93/15/0161): Die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern; Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten; Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge, wobei ein Wohnhaus und ein Werkstättegebäude, die baul unterschiedl gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine baul Einheit bilden, wenn sie aneinanderstoßen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstättegebäude liegenden Vorraum betreten werden kann.

12

Eine gesonderte AfA (höhere AfA-Sätze) für *einzelne Bestandteile* des Gebäudes ist nicht mögl. Wesentl ist daher die Unterscheidung zw unselbständigen *Gebäudebestandteilen*, die der einheitl Gebäude-AfA entspr der Nutzungsdauer des Gebäudes unterliegen, und *selbständigen WG*, für die die AfA nach den Regeln des § 7 festzulegen ist. Werden Gebäudebestandteile erst nachträgl eingebaut, erhöhen die AK/HK den Restbuchwert, der auf die Restnutzungsdauer zu verteilen ist (s EStR 3172; zur Verlängerung der Restnutzungsdauer s § 7 Rz 65; zur Abgrenzung zw Herstellungsaufwand, Instandhaltung und Instandsetzung s Rz 13). **Ausschlaggebend ist, ob ein WG nach ertragsteuerl Grundsätzen als eigenständiges WG anzusehen ist (s Q/ Sch § 8 Rz 8.1).** Das ist der Fall, wenn das WG eine gewisse Selbständigkeit hat, insb selbständig bewertbar ist, so dass iRe Gesamtaufpreises für das WG ein besonderes Entgelt angesetzt werden würde (s EStR 3168). Teil des Gebäudes und damit unbewegl sind WG, die sich nicht ohne Verletzung der Substanz an einen anderen Ort versetzen lassen (s EStR 3169)."

Es handelt sich im Beschwerdefall unbestritten um den Ausbau eines bereits bestehenden Dachbodens. Schon dadurch ist die Verkehrsauffassung des Bauvorhabens, nach welcher der Begriff "einheitliches Wirtschaftsgut" auszulegen, ist hinreichend dokumentiert, wurde doch vorhandene Bausubstanz verwendet bzw. wurde unter Einbeziehung bereits bestehender Gebäudeteile die nutzbare Wohnfläche des Hauses durch den Dachbodenausbau vergrößert. Die Konstruktion des Gebäudes blieb bestehen, da lediglich im Dachbodenbereich eine weitere Wohnung geschaffen wurde. Im Zuge der Errichtung wurde nach der Aktenlage kein neues Dach hergestellt sondern das alte Dach im Zuge der am Altmietwohnhaus durchgeführten umfassenden Sanierungsarbeiten repariert. Folgende Erhaltungsarbeiten gem. § 3 MRG, welche die Erhöhung der Hauptmietzinse gem. §§ 18 ff MRG rechtfertigen (-siehe diesbezüglich die im Akt aufliegende Entscheidung der MA 16 vom 03.06.2005, Zl. MA 16-Schl ZS 1190/2005), wurden am gegenständlichen Mietwohnhaus durchgeführt: Instandsetzung sämtlicher Fassaden, Einbau von Wärmeschutzfenstern, Neuherstellung von Fassadenverblechungen, Instandsetzung von Stiegenhaus und Gängen, Instandsetzung des Kellers und der Kellerabteile, Erneuerung der Steig- und Verteilungsleitungen für Gas, Strom und Wasser, Instandsetzung bzw. Erneuerung der Abfallrohre, Instandsetzung der Waschküche, Neuherstellung des Traufenpflasters und Hofeinlaufes und Instandsetzung des Hofes; die Herstellung einer Torsprechanlage fiel unter Verbesserungsmaßnahme gem. § 4 MRG. Festgestellt wird in vorgenannter Entscheidung der MA 16 weiters, dass die folgenden Erhaltungsarbeiten durch Baumaßnahmen der neu errichteten Mietgegenstände (Dachgeschosswohnung) ersetzt und daher diese Kosten ( Spengler und Dachdecker) auf die bereits bestehenden Mitobjekte überwält werden können: Erneuerung des Dachverblechungen, Erneuerung der Kaminköpfe, Instandsetzung des Dachschalung und Lattung, Umhebeln der Strangfalzziegeldeckung und Erneuerung der Aussteigfenster. Im vorliegenden Fall ersetzte der Dachgeschoßausbau unbestritten die durchzuführende Dachreparatur. Aus diesem Grund liegen auch die Voraussetzungen

des § 18 c Abs. 4 MRG vor und sind die Kosten der fiktiven Dachreparatur (das sind jene Kosten, welche auf jeden Fall für die Dachreparatur aufgewendet hätten werden müssen, egal, ob das Dachgeschoß ausgebaut worden wäre oder nicht) auf die Mieter des Hauses zu überwälzen, jedoch nicht die Errichtungskosten des Dachgeschoßausbaues, da dieser gemäß MRG hinsichtlich der Errichtungskosten eine eigene wirtschaftliche Einheit darstellt. Im Spruch der Entscheidung der MA 16 heißt es diesbezüglich ausdrücklich: "Die durch nachträgliche Errichtung geschaffenen Mietgegenstände im Haus W (Ausbau des Dachgeschoßes) sind gemäß § 18c Abs.1 (3. WÄG) hinsichtlich der Errichtungskosten als eigene wirtschaftliche Einheit zu behandeln." Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass in mietenrechtlicher Hinsicht die Einnahmen ab Bezug oder Benützungsbewilligung der nachträglich errichteten Mietgegenstände( Dachgeschoßwohnung) für die Refinanzierung der Errichtungskosten gebunden und auf die Dauer des gegenständlichen Verfahrens gemäß § 18 ff MRG nicht der allgemeinen Hauptmietzinsreserve zuzuführen sind.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts beziehen sich die angezogenen mietrechtlichen Bestimmungen der §§ 18 MRG jedoch eindeutig nur auf das Verfahren betreffend Erhöhung der Hauptmietzinse der Wohnungen des gegenständlichen Miethauses im Zuge von diversen durch das Land Wien geförderten Erhaltungsarbeiten an diesem Mietwohnhaus. Der Antrag auf Erhöhung der Hauptmietzinse beinhaltet zwar auch den Antrag des Bf. auf Anerkennung des durch nachträgliche Errichtung im Dachbodenbereich zu schaffenden Mietgegenstandes als eigene wirtschaftliche Einheit, gemeint kann hier wohl nur ein wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 18 c MRG sein. Hiernach wird die neu errichtete eigenfinanzierte DG-Wohnung als eigene wirtschaftliche Einheit im Hinblick auf ihre Errichtungskosten aus der Berechnung der Mietzinserhöhung herausgelöst, sodass weder ihre Errichtungskosten noch aber auch nach Fertigstellung-die tatsächlichen oder fiktiven Hauptmietzinseinnahmen in der allgemeinen Hauptmietzinsabrechnung anzusetzen sind. Vielmehr sind für diese Objekte- sofern sie fremd vermietet werden- jeweils eigene Hauptmietzinsabrechnungen zu stellen. Dies bedeutet freilich nicht, dass diese Objekte nicht an den allgemeinen Erhaltungskosten teilnehmen; vielmehr ist jener Nutzflächenanteil, der laufenden Erhaltungskosten, der nach Fertigstellung auf die neu geschaffenen Objekte entfällt, aus der allgemeinen Hauptmietzinsabrechnung rechnerisch auszuscheiden und in der für diese Objekte allenfalls gesondert zu erstellenden Hauptmietzinsabrechnung ebenso anteilig als Ausgabe anzusetzen. An vor ihrer Fertigstellung angefallenen Erhaltungskosten nehmen die neu geschaffenen Objekte hingegen nicht teil, weil die Aufteilung von Kosten nach Maßgabe des § 17 immer nur auf bereits existierende Objekte erfolgt. Die Errichtungskosten selbst bleiben hingegen bei jeder dieser gesondert zu erstellenden Abrechnungen mangels Anführung in der taxativen Aufzählung des § 20 jedenfalls außer Betracht.

Nach ausführlicher Darlegung der in Schrifttum und Verwaltungspraxis vorgenommenen Interpretation des Begriffes "einheitliches Wirtschaftsgut" im Ertragssteuerrecht



vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht der Auffassung des Bf. sowie den Ausführungen im vorgelegten Gutachten anzuschließen, da eine analoge Heranziehung der Normen des Mietrechtsgesetzes (MRG) zur Auslegung von Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes wegen der Verschiedenheit der tragenden Grundsätze dieser beiden Regelwerke ( EStG und MRG) nicht denkbar erscheint. Somit lässt sich die vom Bf. vorgenommene Gesetzesinterpretation hinsichtlich der vorzitierten einschlägigen mietrechtlichen Bestimmungen der §§ 18 MRG aus genannten Erwägungen nicht auf das Einkommensteuerrecht übertragen und sind diese demnach für die ertragsteuerliche Beurteilung, welche sich durch die ständige Lehre und langjährige höchstgerichtliche Rechtsprechung entwickelt hat, ohne Belang und im Beschwerdefall nicht anzuwenden. Die seitens der belangten Behörde vorgenommene Nutzflächenaufteilung wird somit als rechtens erachtet.

Zum strittigen Flächenausmaß der Dachgeschoßwohnung ist folgendes zu erwägen:

Die Wohnnutzfläche der DG-Wohnung ist - wie durch den Bf. nachgewiesen und durch die belangte Behörde letztendlich akzeptiert- mit 149,29 m<sup>2</sup> anzusetzen. Die fremdvermieteten restlichen Wohnungen wurden vom Betriebsprüfer mit 546,69 m<sup>2</sup> angesetzt, dieses Flächenausmaß geht auch eindeutig aus den im Akt befindlichen Zinslisten hervor und blieb dieses seitens des Bf. während des gesamten Prüfungs- und Beschwerdeverfahrens unbeanstandet. Demnach ergibt sich eine ebenfalls unstrittige Gesamtnutzfläche von 695,98 m<sup>2</sup> und rechnerisch ein Anteil der privat genutzten Wohnung ( DG-Top 23) von rund 22 %, sodass letztlich keine Änderung des von der Außenprüfung der belangten Behörde ermittelten Privatanteils zu erfolgen hat und die Beschwerde betreffend Einkommensteuer als unbegründet abzuweisen ist.

**Hinsichtlich Umsatzsteuer:** Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Vorsteuer betreffend die neu errichtete Wohnung im Dachgeschoß, die vom Alleineigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft und deren Familie von Errichtung an bewohnt wurde, vor dem Hintergrund der oben dargestellten Rechtslage vom Bf. geltend gemacht werden kann.

Rechtsgrundlagen:

Mit **Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, ZI. 2006/05/0056** hat der Verwaltungsgerichtshof dem Europäischen Gerichtshof gemäß Art 234 EG unter anderem folgende Fragen vorgelegt:

"Entfaltet Art. 17 Abs.6 der 6. RL weiterhin seine Wirkung, wenn der nationale Gesetzgeber eine Vorsteuerauschlussbestimmung des nationalen Rechts (hier § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994), die sich auf Art 17 Abs.6 der 6. RL stützen konnte, mit der ausdrücklichen Absicht ändert, diesen Vorsteuerauschluss beizubehalten, und sich aus dem nationalen UStG auch ein Beibehalten des Vorsteuerauschluss ergäbe, der nationale Gesetzgeber aber aufgrund eines erst nachträglich erkennbaren Irrtums über die Auslegung getroffen hat, die - isoliert betrachtet - nach dem Gemeinschaftsrecht (in der

durch das Urteil Seeling getroffenen Auslegung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL) einen Vorsteuerabzug zulässt?"

Falls dies verneint wird:

"Kann es die auf die "Stand-still-Klausel" des Art 17 Abs.6 der 6. RL gestützte Wirkung eines Vorsteuerauschlusses (hier § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994) beeinträchtigen, wenn der nationale Gesetzgeber von zwei einander überlappenden Vorsteuerauschlüssen des nationalen Rechts (hier § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 und § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994) einen ändert und im Ergebnis deshalb aufgibt, weil er sich in einem Rechtsirrtum befunden hat?"

Mit **Urteil vom 23. April 2009, C-460/07, Sandra Puffer**, nahm der EuGH zu dieser Frage wie folgt Stellung:

"Die Neuregelung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG durch das AbgÄG 1997 könne den früheren Rechtsvorschriften, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL für die Republik Österreich am 1.1.1995 bestanden hätten, nicht gleichgestellt werden und falle somit nicht mehr unter die Stand-still-Klausel des Art 17 Abs.6 6. MwSt-RL (Recht der Mitgliedstaaten auf Beibehalten ihrer bei EU-Beitritt bestehenden Vorsteuerauschlüsse).

Ob auch der überlappende Vorsteuerauschluss des § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG, an dem keine Änderung vorgenommen worden sei, den Schutz der genannten Klausel verliere, hänge davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stünden oder autonom seien, was vom nationalen Gericht zu ermitteln sei."

Über diese Frage hat der **Verwaltungsgerichtshof** nunmehr mit Erkenntnis vom 28.5.2009, **2009/15/0100** entschieden, dass der Vorsteuerauschluss für ertragssteuerlich nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 weiter autonom anzuwenden ist, also nicht in einer systematisch konsistenten Wechselbeziehung zur Mischnutzregel des § 12 Abs.2 Z 1 UStG steht.

Wörtlich führt der Verwaltungsgerichtshof zu der strittigen Rechtsfrage betreffend Umfang des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, Zl. 2009/15/0100, in dem ebenfalls Einkünfte aus Vermietung eines im Privatvermögen stehenden Hauses zu beurteilen waren, Folgendes aus:

*"Gemäß § 12 Abs. 2 lit.a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.*

*Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (Z 2 lit. a). Aufwendungen des Unternehmers für seine privaten Wohnzwecke dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.*

*Werden räumliche Bereiche eines Gebäudes unterschiedlich genutzt, die einen betrieblich, die anderen privat, so erfolgt aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil.*

*Wird wie im Beschwerdefall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.*

*Der Anordnung des § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 iVm § 20 Abs.1 Z1 und 2 EStG 1988 zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (im Sinne der einkommensteuerlichen Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerauschluss erfasst.*

*§ 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs.2 Z 1 leg.cit. also - um mit den Worten des EuGH zu sprechen (Rn 95) - autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerauschluss (auch abschließend) aus § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs.2 Z 1 leg.cit. bedarf es nicht.*

*Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs.2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 oder auf § 12 Abs.2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.*

*Im Beschwerdefall ergibt sich - wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt - der Vorsteuerauschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dienenden Gebäudeteiles bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs.2 Z 1 leg.cit. anwendbar. Im Beschwerdefall ergibt sich der strittige Vorsteuerauschluss, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art 17 Abs.6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckten Bestimmung des § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994."*

*Im dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Fall befinden sich in dem beschwerdegegenständlichen Haus neben den fremdvermieteten Wohnungen im Gesamtausmaß von 546,69 m<sup>2</sup> die Dachgeschosswohnung mit einem Flächenausmaß von 149,29 m<sup>2</sup>, die vom Bf. ausgebaut und von der Fertigstellung an vom Bf. und seiner Familie im Streitjahr bewohnt, also privat genutzt wird.*

Den Ausführungen des Bf., dass grundsätzlich eine Aufteilung nur dann zu erfolgen hätte, wenn entweder die betriebliche oder die privat genutzte Fläche mindestens 20% der Gesamtnutzfläche betragen, wird Folgendes entgegengehalten:

**Feststeht, dass sich das gegenständliche Gebäude nicht im Betriebsvermögen des Bf. befindet, sondern außerbetrieblich umsatzsteuerpflichtig genutzt wird.**

Werden Gebäude **außerbetrieblich** (also außerhalb der betrieblichen Einkunftsarten) umsatzsteuerpflichtig **genutzt** (z.B. umsatzsteuerpflichtig vermietet), so greift der Vorsteuerabzug entsprechend dem (Nutzflächen-) Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung: Jeder selbständig nutzbare Raum/Gebäudeteil wird zunächst nach seiner überwiegenden umsatzsteuerpflichtigen oder privaten Nutzung der unternehmerischen oder privaten Nutzung zugeordnet. Der gewonnene Nutzflächenschlüssel wird dann auf das gesamte Gebäude (einschließlich der Gemeinschaftsräume) angewendet. Dies gilt für umsatzsteuerpflichtige Nutzungsquoten von mehr als 0 %. Die Mindestschwelle von 10% nach § 12 Abs.2 Z 1 UStG 1994 greift für Gebäude nicht. (Vgl. Beiser, SWK 2009, Heft-Nr. 20/21, S 627).

Im gegenständlichen Fall ist das zu rund 78 % der Gesamtnutzfläche für Vermietungszwecke genutzte Gebäude -wie bereits ausgeführt- nicht im Betriebsvermögen des Bf. sondern es wird außerbetrieblich genutzt (umsatzsteuerpflichtig vermietet), es steht daher der Vorsteuerabzug entsprechend dem (Nutzflächen-)Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung zu. Das bedeutet, dass die auf die privat genutzten Gebäudeteile (= rund 22 % der Gesamtnutzfläche) entfallenden Vorsteuern von Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (vgl. dazu u.a. UFS 12.8.2009, RV/0142/I/06).

Es war daher die Beschwerde auch hinsichtlich der Umsatzsteuer als unbegründet abzuweisen.

## **2. Nichtzulassung der Revision:**

Eine *Revision* ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von *der* Lösung einer Rechtsfrage abhängt, *der* grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil *das Erkenntnis* nicht von *der* Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ausgehend davon ist *der* Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG kommt einer Rechtsfrage unter anderem dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 17. 9. 2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14. 8. 2014, Ra 2014/01/0101; VwGH 24. 4. 2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24. 6. 2014, Ra 2014/05/0004). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen *der* von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 1. 9. 2014, Ro 2014/03/0074 oder VwGH 28. 11. 2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der Verwaltungsgerichtshof in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (vgl. VwGH 23. 9. 2014, Ro 2014/01/0033 unter Hinweis auf die ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes zu § 502 ZPO, etwa OGH 28. 3. 2007, 6, Ob 68/07d; OGH 5. 8. 2009, 6 Ob 148/09x oder OGH 6. 6. 2013, 5 Ob 97/13w).

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich letztendlich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht im Hinblick auf die einkommensteuerrechtliche Frage ( Definition des Begriffes "einheitliches Wirtschaftsgut") der in der Entscheidung dargestellten Literatur bzw. der darin zitierten Judikatur folgt.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen im Hinblick auf die Umsatzsteuer wurden bereits in der bisherigen EuGH- und VwGH-Rechtsprechung (- ebenfalls im Erkenntnis ausführlich dargestellt) hinreichend beantwortet.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. August 2017

