



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der (oa.) Eigentümergemeinschaft „Ing. DS und Mitbesitzer“, E, vertreten durch Mag. Rainer Kopriva Steuerberatungs GmbH, 8530 Deutschlandsberg, Villenstraße 2, vom 21. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. November 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 und Umsatzsteuer für 2004 im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt nach der am 24. August 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Den Berufungen wird *teilweise Folge* gegeben.
2. Die in den Kalenderjahren **2002 bis 2004** erzielten **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** werden gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt bzw. wie folgt auf die beiden Beteiligten verteilt:

	2002	2003	2004
<i>Einkünfte</i>	€ 5.828,50	€ 4.659,09	-€ 7.378,05
<i>Anteile (jeweils ½):</i>			
Ing. DS	€ 2.914,25	€ 2.329,54	-€ 3.689,02
IS	€ 2.914,25	€ 2.329,55	-€ 3.689,03

(beide wohnhaft in E)

3. Die **Umsatzsteuer 2004** wird (wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 5. Juni 2007) mit - € 8.463,- (Gutschrift) festgesetzt.

4. Die Ermittlung der Einkünfte ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

(1) Die bw. Eigentümergemeinschaft erklärte im Streitzeitraum jeweils Einkünfte aus der Vermietung der im Objekt in H-Straße, befindlichen Eigentumswohnungen (Anteile des Ing. DS und seiner Gattin IS jeweils $\frac{1}{2}$).

(2) Im Jahr 2006 fand bei der gegenständlichen Eigentümergemeinschaft eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Der Prüfer traf dabei ua. folgende Feststellungen (s. Prüfungsbericht bzw. Niederschrift über die Schlussbesprechung jeweils vom 21. November 2006):

„Tz 3

Die Gebäudeabschreibung wurde bisher nicht erklärt. Antragsgemäß wird diese mit 1,5% des Einheitswertes, das sind € 15.551,99, als Werbungskosten berücksichtigt. Die Gebäudeabschreibung per anno beträgt demnach € 233,28.

Tz 4

Die erklärten Instandsetzungskosten 2004 (€ 71.905,17) sind zum Teil Instandhaltungs- und zum Teil Herstellungskosten. Auf Grund der einzelnen Rechnungen zu diesem Aufwand wurden unter Mitwirkung des steuerlichen Vertreters gemäß § 184 BAO folgende Aufwendungen festgestellt:

Instandhaltungskosten: € 11.905,17

Herstellungskosten: € 60.000,-

Antragsgemäß werden die Instandhaltungskosten zur Gänze im Jahr 2004 als Werbungskosten berücksichtigt. Die erklärte 1/10el-Absetzung für Instandsetzung 2004, € 7.190,52, ist von den Werbungskosten auszuscheiden. Die Herstellungskosten sind durch AfA mit 1,5% per anno, das sind € 900,-, als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Tz 5

Die Wohnung 5 wurde im Prüfungszeitraum und davor eigengenutzt. Das Ausmaß dieser Wohnung beträgt laut Mietzinsliste 71,61m², das sind laut Betriebskostenaufteilungsschlüssel 18,84% Anteil an der Gesamtnutzfläche.

Die erklärten Werbungskosten und Vorsteuern sind in diesem Ausmaß nicht abzugsfähig.

(.....)

Tz 6

Die Wohnung 6 wurde im Prüfungszeitraum eigengenutzt. Das Ausmaß dieser Wohnung beträgt 63,06m², das sind laut Betriebskostenaufteilungsschlüssel 15,58% Anteil der Gesamtnutzfläche.

Im Jahre 2002 wurden für diese Eigennutzung die Betriebskosten laut Hausverwaltung und die daraus resultierenden Vorsteuern nicht erklärt. Die übrigen erklärten Werbungskosten und Vorsteuern 2002 wurden um diese Eigennutzung nicht gekürzt. Im Jahre 2003 und 2004 wurden weder die Werbungskosten noch die Vorsteuern um diese Eigennutzung gekürzt.

Ab dem Monat 5/2004 wurde diese Wohnung als Mietwohnung des Sohnes MS behandelt und eine monatliche Miete von netto € 219,36 aufgezeichnet und erklärt. Das Mietentgelt von € 3,47 je m² Nutzfläche (219,36 : 63,06) entspricht jedoch nicht den Mieten, wie sie anderen Mietern im Vermietungsgegenstand verrechnet wird (diese betragen netto zwischen € 4,55 und € 10,05). Auch von Seiten des Unternehmens wurde im Prüfungsverfahren die fremdübliche Miete mit € 5,- bekannt gegeben. Mangels Fremdüblichkeit der Miete ist das Mietverhältnis mit dem Sohn MS steuerlich nicht anzuerkennen und wird diese Wohnung der Eigennutzung zugerechnet. „

Für die Nutzung der Wohnung Nr. 6 nahm der Prüfer eine entsprechende Kürzung der Einnahmen sowie eine anteilige Verminderung der Werbungskosten und Vorsteuern vor.

Den Feststellungen des Prüfers folgend nahm das Finanzamt – nach Wiederaufnahme der Verfahren - mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden die Umsatzsteuerfestsetzung bzw. Einkünftefeststellung für die Jahre 2002 bis 2004 vor.

(3) Die dagegen erhobenen Berufungen wurden hinsichtlich der vorlagegegenständlichen Streitfragen – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - wie folgt begründet:

„zu Tz 3 Gebäudeabschreibung:

Entsprechend beiliegender vom Sachverständigen Baumeister Ing. JP erstellter Bauzeitsachbewertung wird beantragt, die Abschreibungen basierend auf dem für Ende 2001 ermittelten Bauzeitwert von € 263.333,- (€ 316.000 exkl. Umsatzsteuer; gemeint wohl: inklusive Umsatzsteuer) und der Restnutzungsdauer von 24 Jahren mit € 10.972,- jährlich in Abzug zu bringen.

Abschreibung Gebäude gesamt: € 10.972,-

Kürzung Wohnungen 5 und 6 (34,42%): in den Jahren 2002 und 2003 jeweils € 3.776,56; im Jahr 2004 nur Wohnung 5 (18,84%): € 2.067,12 (.....)

Zu Tz 4 Instandsetzungs-, Herstellungskosten:

Es wird beantragt, entsprechend vorgelegtem Gutachten (siehe Tz 3) die Herstellungskosten auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes laut Gutachten von 24 Jahren zu verteilen.

Herstellungskosten gesamt: € 60.000,-

Kürzung Eigennutzung Wohnung 5: € 11.304,-

Abschreibungsbasis: € 48.696,-

Abschreibung jährlich: € 2.029,-

Abschreibung laut Bp: € 900,- (.....)

Zu Tz 5 Höhe der laut Privatnutzung der Wohnung 5 nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben:

Zu diesem Punkt wird vorgebracht, dass sich die Betriebskostenzahlungen des Jahres 2004 laut einer Aufstellung der Hausverwaltung richtigerweise auf insgesamt € 10.046,09 (statt wie bisher angenommen € 5.843,31) belaufen würden. Nach Abzug der auf die Wohnungen 5 und 6 entfallenden Betriebskosten würden netto € 5.992,65 als abzugsfähige Betriebskosten verbleiben.

Überdies könne man die Investitionen des Jahres 2004 auf Grund der Belege den einzelnen Wohnungen bzw. sonstigen Flächen zuordnen (dazu wurde eine mit handschriftlichen Vermerken versehene Liste der im Jahr 2004 getätigten Investitionen vorgelegt). Die Vorsteuerkürzung belaufe sich daher insgesamt auf € 2.306,-.

Des Weiteren wird in der Berufung vorgebracht:

„Zu Tz 6 Höhe der laut Privatnutzung Wohnung 6 nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben:

Ab dem Jahr 2004 erfolgte die Vermietung der Wohnung 6 an Herrn MS. Das Mietentgelt iHv. € 3,47 je m² wurde als nicht fremdüblich beurteilt. Nach Überprüfung der Mietzinslisten wurde festgestellt, dass die Vermietung einer weiteren Wohnung an Herrn K zu einem m²-Satz von € 2,769 erfolgt. In Anbetracht der Vermietung an Fremdpersonen zu einem geringeren Mietzins wird beantragt, die Vermietung der Wohnung 6 ab dem Jahr 2004 als fremdüblich anzuerkennen und von den erfolgten Werbungskosten- und Vorsteuerkürzungen Abstand zu nehmen.“

(4) Mittels Berufungsvorentscheidungen vom 5. Juni 2007 gab das Finanzamt den Berufungen teilweise Folge und begründete dies (in der gesonderten Bescheidbegründung vom 4. Juni 2007) folgendermaßen:

Bereits im Prüfungsverfahren sei festgestellt worden, dass aus den vorliegenden Aufzeichnungen nicht hervorgehe, welche Investitionen welchen Gebäudeteilen bzw. Wohnungen zu-

zuordnen seien, weshalb der Vorsteuerabzug bzw. der Abzug als Werbungskosten im Wege der Schätzung nur im anteiligen Ausmaß der steuerlich relevanten Vermietung berücksichtigt worden sei.

Zur behaupteten Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses mit dem Sohn (Tz 6 des Prüfungsberichtes) führte das Finanzamt wie folgt aus: Das mit dem Sohn vereinbarte Mietentgelt belaufe sich auf netto € 1,59 je m² (Wohnung Top Nr. 6, 63,06m²). Der in der Berufung angestellte Vergleich mit der Miete des Mieters K (Top Nr. 1, 32,17m²) führe zu einem unrichtigen Ergebnis, da diesem auf Grund mietrechtlicher Beschränkungen nur eine Miete von netto € 2,70 je m² vorgeschrieben werden könne. Die Miete für den Sohn hätte jedoch in angemessener Höhe – frei - vereinbart werden können. Den übrigen Mietern des Hauses würden durchschnittlich € 6,35 je m² (zwischen € 4,25 und € 11,36) verrechnet. Selbst die im Prüfungsverfahren vom Hausverwalter erstellte Berechnung der fremdüblichen Miete (welche den Mietengang betreffend die Miete K darstellen sollte) für die Wohnung Top Nr. 1 habe eine fremdübliche Miete von € 5,- ergeben. Die dem Sohn vorgeschriebene Miete sei daher nicht fremdüblich und die bezüglichen Einnahmen von den Umsätzen bzw. die anteiligen Werbungskosten und Vorsteuern auszuscheiden (Anteil der Wohnung 15,58%).

Zur Gebäude-AfA (Tz 3 des Prüfungsberichtes): Die Steuerpflichtigen hätten den Vermietungsgegenstand 1981 unentgeltlich erworben und im Jahr 1983 erstmals Vermietungseinkünfte erklärt. Eine AfA für das Gebäude sei nicht geltend gemacht worden. Diese sei erstmalig im Zuge der Bp von Amts wegen mit 1,5% vom Einheitswert des Grundstückes berücksichtigt worden. Bei einem unentgeltlichen Erwerb könne die Wahlmöglichkeit, die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen, nur im ersten Veranlagungsjahr wahrgenommen werden. Ein derartiger Antrag sei im vorliegenden Fall im Jahr 1983 nicht gestellt worden und das entsprechende Antragsrecht daher verloren. Was die Abschreibung (Nutzungsdauer) des laut Bp im Jahr 2004 festgestellten Herstellungsaufwandes (Tz 4 des Prüfungsberichtes) betreffe, gelte dasselbe wie für die Gebäude-AfA.

Dem Berufungsantrag betreffend die auf die Wohnungen 5 und 6 entfallenden, – nachträglich erhöhten – Betriebskostenzahlungen gab das Finanzamt Folge.

(5) In der Folge beantragte die bw. Eigentümergemeinschaft die Vorlage der Berufungen betreffend Einkünftefeststellung für 2002 bis 2004 sowie Umsatzsteuer 2004. Die Vorlageanträge betreffend Einkünftefeststellung für 2002 und 2003 richtet sich nur noch gegen die Bemessung der Gebäude-AfA vom Einheitswert des Grundstückes bzw. gegen die vom Finanzamt angesetzte Nutzungsdauer von rund 67 Jahren (Feststellung laut Tz 3 des Prüfungsberichtes). Mit Notariatsakt vom 8. März 1983 sei vereinbart worden, dass Frau AS ihre Hälfte der gegenständlichen Liegenschaft mit sofortiger Wirkung samt Last und Vorteil an

die Bw. übergebe. Unter Einem sei ihr ein lebenslängliches Wohnrecht (laut Vertrag an einer „Eineinhalb-Zimmer-Wohnung“) eingeräumt worden. Ein unentgeltlicher Erwerb liege nicht vor, da die Liegenschaft seit 21. Dezember 1982 mit einem Darlehen der X-Bank iHv. ATS 770.000,- (€ 55.958,-), einem Darlehen des WWF von ATS 20.000,- (€ 1.453,46) sowie dem Wohnrecht von AS belastet gewesen sei. Unter Hinweis auf eine Vorhaltsbeantwortung vom 10. Mai 2007 beliefen sich die damaligen fiktiven Gebäudeanschaffungskosten auf € 95.196,96. Diesem Wert stünden (noch ohne Wohnrecht) übernommene Verbindlichkeiten von € 57.411,54 gegenüber. Infolge Überschreitung der Hälfte der fiktiven Anschaffungskosten ist insgesamt von einem entgeltlichen Erwerb auszugehen und werde daher unter Hinweis auf das Gutachten des Ing. JP beantragt, die AfA ausgehend von € 95.196,96 unter Ansatz einer Restnutzungsdauer von 24 Jahren zu berücksichtigen. Auch die das Jahr 2004 betreffenden Vorlageanträge (Einkünftefeststellung und Umsatzsteuer) werden inhaltlich wie oa. begründet. Einleitend wird darin jedoch – ohne nähere bzw. ergänzende Begründung - angeführt, dass sich die Berufung bzw. die Vorlageanträge (nach wie vor) auch gegen die vom Finanzamt angesetzte *„Höhe der Herstellungskosten“* (Prüfbericht Tz 4), die *„Höhe der laut Privatnutzung der Wohnung 5 nicht abzugsfähigen Werbungskosten“* (Tz 5) sowie die *„Höhe der laut Privatnutzung der Wohnung 6 nicht abzugsfähigen Werbungskosten“* (Tz 6) richte.

In der am 26. August 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung konnte einvernehmlich festgestellt werden, dass es sich bei den im Jahr 2004 angefallenen Investitionen iHv. € 60.000,- um Instandsetzungsaufwendungen gehandelt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Gebäude-AfA (Tz 3 des Prüfungsberichtes):

a) Bemessungsgrundlage:

Mit Notariatsakt vom 8. März 1983 übertrug AS ihre Hälfte an der gegenständlichen Liegenschaft mit sofortiger Wirkung an die beiden Bw. (die andere Liegenschaftshälfte stand zu diesem Zeitpunkt bereits – zu jeweils einem Viertel - im Eigentum der Bw.). Unter Einem wurde der Übergeberin das lebenslange Wohnrecht an einer im Mietobjekt gelegenen „Eineinhalb-Zimmer-Wohnung“ eingeräumt.

Während das Finanzamt darin dem Betriebsprüfer folgend einen unentgeltlichen Vorgang erblickt und die Gebäude-AfA demzufolge auf Basis der gesetzlichen Nutzungsdauer von rund 67 Jahren vom Einheitswert bemessen hat, gehen die Bw. vom Vorliegen eines entgeltlichen Erwerbsvorganges aus. Damit ist aber das Begehren der Bw., die AfA von den fiktiven An-

schaffungskosten zu berechnen, ohnehin in jedem Falle verfehlt, denn bei Vorliegen eines entgeltlichen Erwerbes wäre die AfA nicht von den fiktiven, sondern von den tatsächlichen Anschaffungskosten zu bemessen.

Nach Auffassung des UFS ist nun der Beurteilung des Finanzamtes aus folgenden Gründen beizupflichten:

Im zugrunde liegenden Notariatsakt finden allfällige grundbücherliche Belastungen keine Erwähnung. Insbesondere findet sich nicht der geringste Hinweis darauf, dass die Bw. gegenüber der Übergeberin die Verpflichtung eingegangen wären, die Rückzahlung allfälliger von ihr aufgenommener Darlehen zu übernehmen.

Dazu kommt, dass die Liegenschaft laut Berufungsvorbringen seit 21. Dezember 1982 mit einem Darlehen der X-Bank iHv. € 55.958,- belastet war, sohin zu einem Zeitpunkt, in dem sie bereits zur Hälfte Eigentümer des Grundstückes waren. Daher ist wohl davon auszugehen, dass die Darlehensaufnahme - zumindest zur Hälfte - den Bw. zuzurechnen ist. Diesbezüglich führen die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 19. September 2007 überdies aus, dass die darlehensgebende Bank einer Übertragung „*infolge der Vermögenssituation*“ der Übergeberin nicht zugestimmt hätte, wenn nicht die Bw. gleichzeitig das besicherte Darlehen in ihr Zahlungsversprechen übernommen hätten. Die Darlehensaufnahme erfolgte nur rund drei Monate vor der in Frage stehenden Übertragung. Wenn aber die (damalige) Vermögenssituation der Übergeberin offenkundig so ungünstig war, so stellt sich für den UFS die Frage, inwieweit die Bank überhaupt bereit gewesen sein sollte, der Übergeberin – noch dazu ihr alleine - ein Darlehen einzuräumen.

Die behaupteten, zum Übergabezeitpunkt aushaftenden Darlehen wären daher bestenfalls zur Hälfte und damit iHv. € 28.706,- anzusetzen. Addiert man dazu das gemäß § 16 BewG (in der 1983 geltenden Fassung) kapitalisierte Wohnrecht (ausgehend von rund € 100,- monatlich; die Betriebskosten wurden von der Übergeberin selbst getragen) von € 3.600,-, so wird selbst für den Fall, dass dem Berufungsvorbringen folgend von einer Übergabe gegen Entgelt ausgegangen wird, die Hälfte des von den Bw. ins Treffen geführten Gebäudewertes von € 95.197,- nicht erreicht, sodass wiederum insgesamt von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen ist.

Dazu kommt, dass bezüglich der behaupteten Darlehen keinerlei Unterlagen, wie etwa die entsprechenden Verträge, aus denen sich nicht nur die Namen der Darlehensnehmer, sondern auch insbesondere die Höhe der Darlehenssumme sowie die Rückzahlungsmodalitäten ergeben hätten, vorgelegt wurden. Ebenso wenig liegt die behauptete (oa.) Zustimmungserklärung der Bank vor. Im Lastenblatt des Grundbuches findet sich laut Auszug vom

26. Juli 2006 (vom Finanzamt abgefragt) unter einer Tagebuchzahl des Jahres 1982 lediglich eine Lösungsverpflichtung zugunsten der X-Bank.

Der UFS konnte daher auf Grund all dieser Umstände in freier Beweiswürdigung – wie schon das Finanzamt zu Recht - davon ausgehen, dass die Übergabe im Jahre 1983 als unentgeltlicher Vorgang zu werten ist.

Da sohin die Bw. ihr Wahlrecht gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG auf AfA-Bemessung von den fiktiven Anschaffungskosten bereits verwirkt haben – dieses wäre anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen gewesen, in dem erstmals Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes erzielt wurden - , war die AfA gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b erster Satz EStG richtigerweise vom Einheitswert zu berechnen.

b) Nutzungsdauer:

Das EStG sieht in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, eine jährliche AfA im Ausmaß von 1,5% der Bemessungsgrundlage vor, soweit nicht eine andere (kürzere technische) Nutzungsdauer nachgewiesen wird.

Die Bw. beantragen unter Hinweis auf ein im erstinstanzlichen Verfahrens vorgelegtes „Gutachten“ vom 13. Jänner 2007 (*„Bauzeitswertschätzung“*) den Ansatz einer (Rest)Nutzungsdauer von 24 Jahren. In diesem „Gutachten“ wird die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Gebäudes – ohne nähere Begründung – mit 80 Jahren angenommen. Das durchschnittliche Alter wird Ende 2001 mit 56 Jahren angesetzt, woraus – ab 2001 (!) – eine Restnutzungsdauer von 24 Jahren abgeleitet wird.

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Die vorliegende *„Bauzeitswertschätzung“* ist aus folgenden Gründen nicht geeignet, den Ansatz einer 24-jährigen Nutzungsdauer zu stützen:

Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, so ist es nicht geeignet, einen niedrigeren AfA-Satz zu begründen (zB VwGH vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0277).

Die im Berufungsfall vorgelegte *„Bauzeitswertschätzung“* enthält derartige Angaben nicht in der geforderten Weise. Angeführt wird darin lediglich eine knappe – stichwortartige – Beschreibung des Gebäudes, eine Auflistung der bebauten Flächen sowie eine *„Ermittlung der technischen Lebensdauer“* in Tabellenform. Letztere enthält im Wesentlichen – ohne nähere Angaben – die Auflistung verschiedener „Bauteile“ (zB Fußböden, Wasserinstallationen, Maler

uä.) und deren Lebensdauer sowie deren jeweiligen Anteile an den Gesamtkosten bzw. an der (gesamten) Lebensdauer. Woher diese Zahlen (Lebensdauer, Anteile, ...) stammen, geht nicht hervor.

Dazu kommt, dass in der „*Bauzeitschätzung*“ das angenommene durchschnittliche Alter des Gebäudes von dessen (angenommener) durchschnittlichen Lebensdauer abgezogen wird. Diese Vorgangsweise bildet jedoch keine taugliche Grundlage zur Schätzung der (Rest)Nutzungsdauer (s. zB *Doralt*, EStG 9. Auflage, § 16, Tz 159/1 Unter Hinweis auf die EStR 2000). Weiters sind in dieser Ermittlung sämtliche bauliche Maßnahmen bis einschließlich 31. Dezember 2001 berücksichtigt (s. S. 3 der „*Bauzeitschätzung*“). Der so ermittelte Wert kann daher auch aus diesem Grunde keine geeignete Grundlage für eine im Jahre 1983 (!) anzusetzende Nutzungsdauer darstellen.

Selbst wenn man hinsichtlich der Nutzungsdauer von der gegenständlichen „*Bauzeitschätzung*“ ausgehen würde (was jedoch – wie bereits erwähnt – schon deshalb nicht möglich ist, da dieser der Gebäudezustand 2001 zugrunde liegt), könnte man bestenfalls eine im Jahre 1983 gegebene (Rest)Nutzungsdauer von 42 Jahren unterstellen.

Das vorliegende Gutachten („*Bauzeitschätzung*“) ist auf Grund der dargelegten Umstände nicht geeignet, eine kürzere Nutzungsdauer des Mietgebäudes zu begründen, weshalb im Streitfall richtigerweise von der gesetzlich unterstellten Nutzungsdauer von rund 67 Jahren auszugehen war.

Die Berufung war daher in diesem Punkte zur Gänze abzuweisen.

2.) Herstellungs- bzw. Instandsetzungsaufwand (Tz 4 des Prüfungsberichtes):

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung konnte zwischen den Parteien einvernehmlich festgestellt werden, dass es sich bei dem im Jahre 2004 angefallenen fraglichen „Herstellungsaufwand“ iHv. € 60.000,- weitaus überwiegend um Instandsetzungsaufwendungen handelt, die gemäß § 28 Abs. 2 EStG zwingend gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen sind.

Daraus ergibt sich ab dem Jahre 2004 ein „Jahreszehntel“ von € 6.000,-, wovon nach Abzug des Privatanteiles von insgesamt 34,42% (Wohnungen Nr. 5 und 6; s. dazu näher unten) ein steuerlich wirksamer Absetzbetrag von € 3.935,- per anno verbleibt.

3.) Vermietung der Wohnung 6 an den Sohn (Tz 6 des Prüfungsberichtes):

Außer Streit steht, dass die Wohnung Nr. 6 (Größe: 63m²; Anteil am gesamten Gebäude laut Betriebskostenschlüssel: 15,58%) bis einschließlich April 2004 privat genutzt wurde. Seit Mai

2004 wird diese Wohnung an den Sohn der Bw. vermietet. Das Finanzamt beurteilte dieses Mietverhältnis auf Grund des geringen Mietentgeltes als fremdunüblich und sohin steuerlich unbeachtlich, mit der Konsequenz, dass die darauf entfallenden, anteiligen Werbungskosten bzw. Vorsteuern (ebenso wie die bezüglichen Einnahmen) gekürzt wurden. Die Bw. sehen darin jedoch ein fremdübliches Mietverhältnis und verweisen hiezu auf den mit dem Mieter K abgeschlossenen Mietvertrag.

Das Finanzamt hat bereits im Prüfungsbericht bzw. vor allem in seiner Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2007 – nach ha. Ansicht völlig zutreffend – dargelegt, aus welchen Gründen das in Frage stehende Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhält:

Laut Mietvertrag vom 27. März 2004 wird dem Sohn der Bw. eine monatliche Nettomiete von € 100,- verrechnet. Das ergibt – in Anbetracht der Wohnnutzfläche von 63m² - eine Miete von netto € 1,59 je m² (wenn in der Berufung noch von € 3,47 je m² die Rede ist, so handelt es sich dabei – wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung auch zugestanden hat – um die Bruttomiete). Dem Mieter K wird eine Nettomiete von € 2,70 je m² vorgeschrieben. Diesem Mieter kann auf Grund mietrechtlicher Beschränkungen („Altmietler“) kein höheres Mietentgelt verrechnet werden. Die Bw. gehen in einer von ihrem Hausverwalter erstellten Berechnung vom 13. Oktober 2006 (betreffend den Mietentgang K) selbst davon aus, dass für das an K vermietete Objekt eine fremdübliche Miete von € 5,- je m² anzusetzen sei. An die übrigen Mieter (S, A, J und I) gelangt monatlich eine durchschnittliche Miete von netto € 6,37 je m² zur Vorschreibung (s. dazu auch die von den Bw. sowohl im Vorlageantrag als auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes auf S. 2 der Begründung der Berufungsvorentscheidung).

Bei Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen ist für deren steuerliche Anerkennung insbesondere zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch (oder aber das Naheverhältnis) zugrunde liegt. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (vgl. zB *Doralt*, EStG 8. Auflage, § 2 Tz 165, mwN).

Im vorliegenden Fall beträgt das an den Sohn zur Vorschreibung gelangende Mietentgelt nur ca. 25% der an die übrigen Mieter (der im selben Objekt befindlichen Wohnungen) verrechneten Durchschnittsmiete. Selbst die mit dem Mieter K vereinbarte Miete, die auf Grund mietrechtlicher Beschränkungen nicht höher angesetzt werden kann, liegt rund 70% über der dem Sohn verrechneten Nettomiete je m².

In Anbetracht dieser Umstände kann es nicht als rechtswidrig erachtet werden, wenn das Finanzamt das Mietverhältnis zwischen den Bw. und deren Sohn als zwischen Fremden un-

üblich und sohin steuerlich irrelevant behandelt hat. Die Werbungskosten waren daher auch im Jahr 2004 zur Gänze um die anteilig auf die Wohnung Nr. 6 entfallenden Beträge zu kürzen.

4.) Umsatzsteuer 2004:

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ergeben sich – insbesondere auf Grund obiger Ausführungen unter Punkt 3. (Wohnung Nr. 6) - gegenüber der Festsetzung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung keine Änderungen: Die steuerpflichtigen Umsätze waren um die Mietentgelte des Sohnes zu kürzen, ebenso waren die Vorsteuern um jene Anteile zu kürzen, die auf die Wohnungen Nr. 5 und 6 entfielen (insgesamt 34,42%).

Hinsichtlich der Ermittlung der (gegenüber der Erklärung bzw. der Betriebsprüfung geänderten) Bemessungsgrundlagen sowie hinsichtlich der Abgabeberechnung kann daher auf die Darstellung in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 5. Juni 2007 bzw. in deren gesonderter Begründung vom 4. Juni 2007 verwiesen werden.

5.) Erläuterung zur Einkünfteermittlung (s. Beilage):

In der Einkünfteermittlung laut UFS (s. Beilage) sind zum Teil Korrekturen enthalten, auf die in der vorliegenden Entscheidung nicht näher eingegangen wird. Dabei handelt es sich um jene Änderungen, die vor dem UFS nicht mehr streitgegenständlich waren (wie zB „Berufungsantrag zu Tz 1“ua.). Hiezu kann auf die näheren Ausführungen des Finanzamtes in der gesonderten BVE-Begründung verwiesen werden. Die geringfügige Ergebnisänderung gegenüber der Einkünftefeststellung des Finanzamtes in den Berufungsvorentscheidungen betreffend die Jahre 2002 und 2003 beruht darauf, dass die Abgabenbehörde erster Instanz den auf die Wohnung Nr. 6 entfallenden Privatanteil für die Gebäude-AfA versehentlich analog zur Wohnung Nr. 5 ebenfalls mit 18,84% (statt richtig: 15,58%) angesetzt hat.

Die Position „Kürzung WK (ohne BK) Whg 6“ ergibt sich aus den in den jeweiligen Jahren erklärten Werbungskosten abzüglich Betriebskosten: vom Differenzbetrag wurde ein Privatanteil für die Wohnung Nr. 6 im Ausmaß von 15,58% ermittelt.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 24. August 2009