



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0370-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Gasse, Wien, vertreten durch Ernst & Young Wth GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, vom 6. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes 9/18/19, Klosterneuburg vom 25. Mai 2005 hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000, 2001 und 2002 und betreffend die Feststellung der Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufungen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs.4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wird abgewiesen.

Die Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Für das Jahr 2000 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Personengesellschaft Bw., Gasse, Wien, mit einem Verluste in Höhe von S 2.421.369,83 erklärt. Der Miteigentümerin Dr. HK. wurde ein Verlust in Höhe von S 1.256.045,05 und der Miteigentümerin HM. ein Verlust in Höhe von S 1.165.324,78 zugeteilt.

Die Veranlagung wich jedoch von den erklärten Verlusten ab. Die Abzugsfähigkeit für die Investitionen betreffend Austausch der Aufzugsanlage wurde anders berechnet. Der Anteil für Geschäftsräume wurde mit 33,66% festgestellt, und damit der Anteil der Aufzugskosten, die sofort absetzbar sind. Der andere Anteil wurde auf 10 Jahre abgeschrieben. Der Verlust wurde in Höhe von S 1.654.076,- festgestellt. Dr. HK. wurde ein Verlust von S 872.398- und HM. ein Verlust von S 781.678,- zugeteilt.

Für das Jahr 2001 wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 40.377,29 erklärt und erklärungsgemäß veranlagt.

Für das Jahr 2002 wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 47.077,84 erklärt. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Für die Jahre 2000 bis 2002 erfolgte gem. § 150 BAO eine Außenprüfung.

Folgende Feststellungen, die in der Berufung angefochten worden sind, wurden getroffen:

„TZ 10 b) Betrieblicher Anteil des Liftes“

Wird ein Gebäude teilweise für Wohnzwecke und teilweise für andere Zwecke (Bürozwecke, Geschäftslokal) vermietet, dann sind Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie den Wohnzwecken dienenden Teilen eindeutig zurechenbar sind, auf 10 Jahre zu verteilen. Jene Instandsetzungsaufwendungen, die nicht für Wohnzwecke vermietete Teile des Gebäudes betreffen, können sofort oder über Antrag auf 10 Jahre verteilt abgesetzt werden. Nicht eindeutig zuordenbare Instandsetzungsaufwendungen sind entsprechend dem Verhältnis der Nutzfläche aufzuteilen. Ein untergeordnetes Ausmaß von weniger als 20% der jeweils anders gearteten Nutzung bleibt außer Ansatz.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der betriebliche Anteil des Liftes neu berechnet. Der betrieblich genutzte Anteil bezogen auf die Liftanlage beträgt laut Betriebsprüfung 15,60% und betrifft die Top Nr. 6 (Geschäftsräume der Fa. GmbH).

Von der Abgabenpflichtigen wurde auch die Wohnung Top 10 mit der Nutzfläche von 135,49m² dem betrieblichen Teil zugerechnet und der betrieblich genutzte Teil des Gebäudes mit 652,54m², d.s. 33,66 % ermittelt. Dem konnte von der Betriebsprüfung nicht zugestimmt werden, da zum Stichtag 1.1.2000 das Objekt Top 10 leer stand und in weiterer Folge ab dem Jahr 2001 als Wohnung vermietet wurde. Weiters wurde auch die Top 1 (Geschäftslokal) seitens der Abgabepflichtigen in den betrieblichen Teil miteinbezogen. Dem konnte auch nicht zugestimmt werden, da die Mieter der Top 1 den Lift nicht benutzen. Es handelt sich um ein Fitnesscenter, welches sich im Erdgeschoss befindet. Es werden auch keine Liftbetriebskosten bezahlt.

Das wie bereits oben angeführte Ausmaße von weniger als 20% der jeweils anders gearteten Nutzung außer Ansatz bleiben sind die gesamten Aufwendungen für den Austausch des Liftes auf 10 Jahre zu verteilen.

Auswirkungen:

	ATS 2000	ATS 2001	EURO 2002
Instandsetzung Lift	432.571,63		
Absetzung 1/10tel	-43.257,16	-43.257,16	-3.143,62
Ergebnisänderung	369.314,47	-43.257,16	3.143,62

Vermietung Top 9

Das geprüfte Mietwohngrundstück befindet sich in Wien, Gasse. Es steht je zur Hälfte im Eigentum von Dr. HK. und deren Schwester HM.. Zum Stichtag 1. Jänner 2000 verfügt das Gebäude über eine Gesamtnutzfläche von 1.938,43m². Diese Fläche verteilt sich auf 10 Wohn- bzw. Geschäftseinheiten. Im Zuge von Umbau- und Renovierungsarbeiten, welche in den Jahren 2001 und 2002 durchgeführt wurden, kam es zu einer Vergrößerung der bisherigen Nutzfläche. Durch Einbeziehung eines Teiles des Dachbodens wurde die bisherige Nutzfläche um 76,01 m² erhöht und die Aufteilung der Objekte Top 9 und Top 10 verändert.

Vor dem Umbau- bzw. Ausbau des Dachbodens wurde die Wohnung Top 9 mit einer Nutzfläche von 82,65 m² um einen Preis von € 811,38 Hauptmiete, d.s. € 9,82 zuzüglich der Betriebskosten und der gesetzlichen Umsatzsteuer an Fr. VK., der Tochter einer der Miteigentümerinnen vermietet. Nach dem Umbau verfügte die Wohnung mit der Top Nr. 9 über eine Nutzfläche von 216,80 m² (d.s. 10,76 % der Gesamtnutzfläche) und die Wohnung Top 10 über eine Nutzfläche von 77,35 m². Die Wohnung Top 9 wurde nach Beendigung der Umbauarbeiten ab Oktober 2001 um einen Betrag von € 1.116,61 Hauptmiete d.s. € 5,15 je m² zuzüglich Betriebskosten und gesetzlicher Umsatzsteuer an das Ehepaar Mag. V. und HRR. vermietet. Bei Fr. Mag. V. RR. handelt es sich um die mittlerweile verehelichte Tochter von Dr. HK. .

Die Vermietung der Wohnung mit der Top Nr. 10 erfolgte ab November 2001 um einen Hauptmietzins in Höhe von € 559,58 für eine Nutzfläche von 77,35 m² d.s. € 7,23 je m² zuzüglich Betriebskosten und gesetzlicher Umsatzsteuer an Fr. MD..

Nutzt ein Miteigentümer oder einer seiner Angehörigen einen Teil des Gebäudes zu privaten Zwecken und hat er mit der Hausgemeinschaft einen fremdüblichen Mietvertrag abgeschlossen, dann scheidet diese Wohnung nicht a priori aus dem Verrechnungskreis „Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ aus. Im vorliegenden Fall liegt aber keine fremdübliche Vermietung vor, da keine einer fremdüblichen Vermietung entsprechende Miete bezahlt wird. Die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung Top 9 sowie die auf die Wohnung entfallenden Werbungskosten sind aus dem oben genannten Verrechnungskreis auszuscheiden.

Betrachtet man die Neuvermietung der Top Nr. 10 (77,35 m²) zu einem m²-Preis von € 7,23, die Neuvermietung der Wohnung Top 5a (149,89m²-Neuvermietung erfolgte im Februar 2001) zu einem m²-Preis von € 7,76 zuzüglich BK und gesetzlicher Umsatzsteuer und entnimmt man noch Mietpreise aus dem Immobilienpiegel 2002 für Mietwohnungen im 9. Bezirk für das Jahr 2001 mit einer Größe von mehr als 60 m² mit sehr gutem Wohnwert in Höhe von € 8,80 je m² kommt man zu dem Schluss, dass die von der Tochter der Miteigentümerin bezahlte Miete keine fremdübliche Miete darstellt. Vergleicht man die für die Top 9 bezahlte Miete mit den im Rahmen von Neuvermietungen bezahlten Mieten ist erkennbar, dass die für die Top 9 bezahlte Miete um 31,33 % unter dem Durchschnitt jener für Neuvermietungen liegt. (Die Durchschnittsmiete für Neuvermietungen beträgt € 7,50; (7,23 + 7,76/2) netto. Darüber hinaus ist noch anzumerken, dass die Wohnung mit der Top 9 als einzige Wohnung

des Hauses einen Zugang zu einem begehbaren, mit 1,10 m hohen Geländer versehenem, 49,36 m² großen Flachdach ausgestattet ist, welches jederzeit in der wärmeren Jahreszeit zu Erholungszwecken genutzt werden kann. Der Zugang wurde durch die Anschaffung einer Treppe im Zuge der Umbauarbeiten neu gestaltet.

Weiters ist anzumerken, dass im Zuge der Renovierung und Umgestaltung der Wohnung Top 9 eine neue Küche (Fa. DAN, Anschaffungskosten € 8.157,53 netto inkl. Backrohr, Ceranfeld, Kühl- und Gefrierschrank, Mikrowelle, Flachlüfter, Geschirrspüler, Spülen, Halogenset und Entsorgungsgebühr), eine Fußbodenheizung (AK netto € 1.703,16 sowie eine Lüftungsanlage AK netto € 1.513,92 eingebaut wurde. Die Fenster der Wohnung Top 9 wurden überdies mit Rollläden (AK € 3.158,22) und einer Klimaanlage für Wohn- und Schlafzimmer (AK netto € 7.049,25) ausgestattet.

Über diese Mehrausstattungen verfügen die anderen Wohnungen nicht. Sämtliche die Wohnung Top 9 betreffenden Aufwendungen sowie die in den Jahren 2001 und 2002 erzielten Mieteinnahmen sind daher auszuscheiden. Die nicht anerkannten, die Wohnung Top 9 betreffenden Beträge wurden wie folgt ermittelt:

Auswirkung

	ATS 2001	EURO 2002
1/15 Absetzung Herstellung 2001	151.657,08	11.021,35
1/15 Absetzung Herstellung für 2002	0,00	4.729,36
Instandhaltung 2001	96.600,06	0,00
Anteilige Aufwendungen 2001	8.801,22	0,00
Anteilige Aufwendungen 2002	0,00	1.730,87
1/10 Absetzung Instandsetzung 1998	39.133,16	2.843,92
1/10 Absetzung Instandsetzung 1999	3.833,73	278,61
1/10 Absetzung Instandsetzung 2001	13.902,17	1.010,31
1/10 Absetzung Instandsetzung 2002	0,00	211,73
Anteilige AfA f.2001 u.2002	17.413,98	1.265,52
Ergebnisauswirkung	331.341,40	23.091,67

Die anteilige Kürzung der Instandsetzungsaufwendungen für die Liftanlage erfolgte nach dem Verhältnis der Nutzfläche jener Mieter, die den Lift benutzen dürfen (durch Liftbetriebskosten ersichtlich).

Es ergibt sich ein anteiliger Satz von 16 %. (insgesamt 1.355,06 m², Top 9, 216,80 m²).

Auswirkung:

	ATS	EURO
Nicht anerkannte anteilige IS-Lift	20.561,93	1.494,29
Ergebnisänderung	20.561,93	1.494,29

Tz 10 e) Die auszuscheidenden Mieterlöse für die Jahre 2001 und 2002 wurden in folgender Höhe ermittelt:

	ATS	EURO

	2001	2002
Bisherige Mieterlöse	-46.094,46	-13.399,32
Ergebnisänderung	-46.094,46	-13.399,32

Tz 11) Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

	ATS 2000	ATS 2001	EURO 2002
bisheriges Ergebnis	-1.654.075,66	-	-47.077,84
		555.604,00	
TOP 5A			
Aktivierung HerstKosten	377.075,00		
Absetzung 1/15	-25.138,33	-25.138,33	-1.826,87
LIFT			
Aktivierung als IS (bisher 100%)	432.571,63		
Absetzung 1/10	-43.257,16	-43.257,16	-3.143,62
DACHDECKER			
Aktivierung als IS (bisher 100%)			2.705,00
Absetzung 1/10			-270,50
EIGENNUTZUNG TOP 9			
Einnahmen	-46.094,46		-13.399,32
Aufwendungen		331.341,40	23.091,67
Eigennutzung Lift		20.561,93	1.494,29
Doppelbuchung		10.380,50	754,38
Ergebnis lt. BP	-912.824,53	-	-37.672,81
		307.810,13	

Verteilung der Ergebnisse

	2000	bisheriges Ergebnis	Änderung durch BP	Ergebnis lt.BP
Dr. HK.		-872.398,00	370.626,00	-501.772,00
HM.		-781.678,00	370.625,00	-411.053,00
Summen		-1.654.076,00	741.251,00	-912.825,00
	2001	bisheriges Ergebnis	Änderung durch BP	Ergebnis lt.BP
Dr. HK.		-323.162,00	123.897,00	-199.265,00
HM.		-232.442,00	123.897,00	-108.545,00
Summen		-555.604,00	247.794,00	-307.810,00
	2002	bisheriges Ergebnis	Änderung durch BP	Ergebnis lt.BP
Dr. HK.		-26.835,37	4.702,52	-22.132,85
HM.		-20.242,47	4.702,51	-15.539,96
Summen		-47.077,84	9.405,03	-37.672,81

Wiederaufnahme des Verfahrens

Hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2000 - 2002 wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen.

Als Begründung des Ermessensgebrauches wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolge. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenserwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.“

Das Finanzamt nahm das Verfahren für die Jahre 2000 bis 2002 wieder auf und erließ neue Bescheide, mit denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne der Ergebnisse der Betriebsprüfung gemäß § 188 BAO festgestellt worden sind.

Für das Jahr 2000 wurde der Verlust in Höhe von 912.825,00 S, für das Jahr 2001 der Verlust in Höhe von 307.810,00 S und für das Jahr 2002 in Höhe von 37.672,81 € festgestellt.

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000, 2001 und 2002 und die auf Grund der Wiederaufnahme ergangenen Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wurde Berufung erhoben.

Berufung

„Die Berufung richtete sich gegen die Tz 10 lit. b) betreffend Lifterneuerung sowie Tz 10 lit. d) betreffend Vermietung Top 9 des Berichtes vom 11.05.2005 zu der Steuernummer X.

„Lifterneuerung:

Im Jahr 2000 wurde der Lift des Hauses Gasse erneuert und 33,66% dieser Kosten sofort abgesetzt, da diese den nicht Wohnzwecken dienenden Teilen des Gebäudes entsprechen. Diese Vorgehensweise steht auch im Einklang mit den EStR Rz 6471 f.

Die Betriebsprüfung erkennt für die Berechnung dieses Quadratmeterschlüssels einerseits das Top 10 nicht an, da bis 1999 als Atelier an einen Architekten vermietet war und im Jahr 2000 leer stand, andererseits die Fläche im Erdgeschoss Top1, in der ein Fitnesscenter betrieben wird (also eine gewerbliche Tätigkeit), mit der Begründung, dass die Besucher des Fitnesscenters den Lift nicht benutzen.

Das Einkommensteuergesetz 1988 bestimmt im § 28 Abs.2, dass Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten (neben der Sofortabsetzung) über Antrag auf 10 Jahre verteilt abzusetzen sind. Eine diesbezügliche Einschränkung erfolgt nur für Gebäude, die Wohnzwecken dienen.

Die EStR führen in RZ 6471f. aus, dass bei gemischter Nutzung des Gebäudes jene Instandsetzungsaufwendungen, die nicht eindeutig den Wohnzwecken dienenden Teilen zuordenbar sind, entsprechend dem Verhältnis der Nutzfläche aufzuteilen sind. Dies wurde in der Überschussrechnung für 2000 auch so gehandhabt und veranlagt.

Da bis 1999 im Haus Gasse drei verschiedene gewerbliche Mieter in verschiedenen Etagen gemietet hatten, kann der Lift nicht eindeutig nur den Wohnzwecken dienenden Teilen zugeordnet werden, ist also nach dem Quadratmeterschlüssel aufzuteilen. Dass in einem zweiten Schritt noch darauf abzustellen sei, wer den Lift benutzt, kann weder aus dem Gesetz abgeleitet werden, noch ist es aus den Richtlinien zu entnehmen. Weiters sehen die Richtlinien nicht vor, jedes Jahr die Nutzung des Gebäudes zu überprüfen und den Aufteilungsschlüssel gegebenenfalls anzupassen. Daher ist eine bis zu den Instandsetzungsarbeiten erfolgte Nutzung maßgeblich und kann das Top 10 nicht mit der

Begründung ausgeschieden werden, dass es in späteren Jahren zu Wohnzwecken vermietet wird.

Wir beantragen daher die Beibehaltung des bisherigen Aufteilungsschlüssels und der bisherigen Vorgangsweise, dass nämlich 66,34 auf 10 Jahre verteilt abgesetzt werden und 33,66% sofort im Jahr 2000.

TZ 10 lit.d betreffend Vermietung Top 9.

Die Wohnung Top 9 mit einer Nutzfläche von 216,80 m² wird seit Oktober 2001 um € 1.116,61 Hauptmiete zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer vermietet. Das auf derselben Etage gelegene Top 10 mit einer Nutzfläche von 77,35m² wird seit November 2001 um € 559,58 Hauptmiete zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer vermietet.

Für beide Wohnungen wurden schriftliche Mietverträge abgeschlossen. Die Betriebsprüfung erkennt das Mietverhältnis für Wohnung Top 9 nicht an, weil nach Ansicht der Betriebsprüfung keine fremdübliche Vermietung vorliegt.

Bei den Mietern der Wohnung Top 9 handelt es sich um die Tochter und den Schwiegersohn der Hälfteeigentümerin der Liegenschaft.

Nach den EStR Rz 6520 sind Mietverträge zwischen nahen Angehörigen dann nicht anzuerkennen, wenn die Wohnung von den Hauseigentümern unentgeltlich oder zu einen unangemessen niedrigen, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen wird. Dieser Fall liegt hier nicht vor. Die Mieter in Top 9 entrichten € 5,15 pro Quadratmeter, die Mieter in Top 10 entrichten € 7,23 Miete pro Quadratmeter. Dieser Unterschied im Quadratmeterpreis ist einerseits in der Wohnungsgröße begründet, andererseits in der bekannten Absicht der Mieter von Top 9, das Bestandobjekt längerfristig zu nutzen.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht erwirtschaften die Hauseigentümer mit Top 9 einen ebenso hohen Mietzins wie mit Top 10, das zur gleichen Zeit generalsaniert wurde und sich auf der selben Etage befindet, sich also für einen unmittelbaren Fremdvergleich eignet.

Bezogen auf die Investitionskosten (€ 228.103,14 in Top 9 und € 92.293,54 in Top 10) beträgt die Bruttorendite (Mietzins in Relation zu den Investitionskosten) bei Top 9 6% und bei Top 10 7%. Dabei ist der geringe Unterschied von einem Prozent mit der überdurchschnittlichen Größe von Top 9 erklärbar. Eine weitere Teilung des Top 9 war aufgrund der örtlichen Gegebenheiten (Kanalstränge für Badezimmer, WC und Küchenabschlüsse uvm) in wirtschaftlich sinnvollen Rahmen nicht möglich.

Der für Top 9 entrichtete Mietzins ist fremdüblich. Von der Betriebsprüfung werden € 7,50m² als Durchschnittsmiete für Neuvermietungen angeführt, wobei diese Durchschnittsmiete aus nur 2 Wohnungen im selben Haus errechnet wurde und deshalb nicht vergleichbar ist, da Top 10 zwar in derselben Etage liegt, aber von der Größe her nicht vergleichbar, und Top 5a weder von der Lage (extreme Sonnen- und Wärmebelastung, Dachschrägen in Top 9), noch von der Größe vergleichbar ist.

Die Betriebsprüfung führt aus, dass Top 9 über diverse Sonderausstattungen verfügt, die in Top 10 nicht vorliegen, wie eine neue Küche, Fußbodenheizung, Rollläden und eine Klimaanlage im Wohn- und Schlafzimmer. Dazu wird angemerkt, dass u.E. auf die Gesamtinvestitionen abzustellen ist und dass die Gesamtinvestitionskosten in Top 9 auf den Quadratmeter bezogen geringer waren als jene in Top 10, obwohl teilweise Herstellungskosten vorlagen (Umbau von 76 m² Dachboden). Daneben haben auch die Mieter von Top 9 Investitionen selbst getragen wie etwa den Fußboden in der neu geschaffenen Wohnfläche von 76m².“

In der Stellungnahme der Betriebprüfung zu der Berufung wurde Folgendes vorgebracht:

„Lifterneuerung lt. Tz 10 lit b)

Wie bereits von der Abgabepflichtigen in der Berufung angeführt, sind bei gemischter Nutzung des Gebäudes jene Instandsetzungsaufwendungen, die nicht eindeutig den Wohnzwecken dienenden Teilen zuordenbar sind, entsprechend dem Verhältnis der Nutzfläche aufzuteilen. Als nicht eindeutig zurechenbar werden in den EStR u.a. die Instandsetzung der Fassade, Erneuerung der Hauptwasser- oder Stromleitungen genannt. Die Instandsetzung des Liftes ist aber eindeutig zurechenbar, da seitens der Vermietergemeinschaft die Betriebskosten für den Lift nur von jenen Vermietern vereinnahmt, die den Lift auch nutzen. Da der von der BP bisher ermittelte Anteil an gewerblichen Mietern auf Basis der Gesamtfläche ermittelt wurde kam es zu einem Anteil von unter 20%, welcher außer Ansatz gelassen wurde. Im vorliegenden Fall sind aber die dem Lift zurechenbaren Wohn- und Geschäftsflächen heranzuziehen. Im Zuge weiterer Ermittlungen im Zuge der Berufung wurde der Anteil an gewerblichen Mietern in Höhe von 26,77% ermittelt. (Auf Basis jener, die den Lift nutzen) der Mieter in Top 1, das Fitnesscenter befindet sich im Erdgeschoss, benötigt den Lift nicht und hat daher auch keine Liftbetriebskosten zu entrichten. Der Mieter in Top 6 wurde in die Berechnung miteinbezogen. Die Wohnung in Top 10, die bis Ende 1999 gewerblich vermietet wurde, konnte ebenfalls nicht miteinbezogen werden, da der Umbau lt. beim Magistrat eingereichten Plan unter Miteinbeziehung der Top 9 die Schaffung von 2 Wohnungen betrifft. Das bisherige Ergebnis der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Hauses Gasse ist daher wie folgt zu korrigieren:

2000 ATS

Sofortabzug Instandsetzung	344.027,-
Bisher lt. Vlg.	432.571,63
Zurechnung	88.544,63
Abzügl. 1/10 Absetzung	-8.854,46
Zurechnung nach Neuberechnung	79.690,17
Bisherige Zurechnung	389.314,47
Minderung Ergebnis 2000	309.624,30

2001 ATS

1/10 Absetzung bisher lt. BP	-43.257,16
1/10 Absetzung neu lt. BP	-8.854,46
Erhöhung Ergebnis 2001	34.402,70

2002 €

1/10 Absetzung bisher lt. BP	-3.143,62
1/10 Absetzung neu lt. BP	-643,48
Erhöhung Ergebnis 2002	2.500,14

Vermietung Top 9, Tz 10 lit.d

„Ursprünglich befanden sich im Obergeschoß des Hauses Gasse die Wohnungen Top 9 und Top 10 mit folgenden Ausmaßen:
Die Wohnung Top 9 verfügte über eine Größe von 82,65 m² und wurde an die Tochter der

Miteigentümerin Dr. HK. um eine Hauptmiete von € 811,38 vermietet. Das entspricht einem m²-Preis von € 9,82.

Die Wohnung Top 10 stand leer und hatte ein Ausmaß von 135,49 m².

Im Zuge der in den Jahren 2000 und 2001 durchgeführten Umbau bzw. Ausbauarbeiten hat sich die gesamte nutzbare Fläche im Obergeschoß erhöht bzw. wurden auch die Wohnungsgrößen geändert. Statt bisher 2 Wohnungen mit 82,65 m² bzw. 135,49 m² existieren nunmehr 2 Wohnungen mit 77,35 m² (Top 10) bzw. 216,80 m² für die Wohnung Top 9 an die Tochter und den Schwiegersohn der Miteigentümerin Dr. HK. vermietet wird. Das Argument der Miteigentümergemeinschaft eine niedrigere Miete verrechnen zu können, weil die Mieter von Top 9 das Objekt längerfristig zu nutzen bereit sind, kann nicht nachvollzogen werden, da in der Regel jeder Wohnungssuchende an längerfristigen Verträgen interessiert ist. Auch wurde die Wohnung Top 9 schon während der Umbau- bzw.

Ausbauphase an die persönlichen Wünsche der zukünftigen Mieter angepasst, was daraus hervorgeht, dass es nicht üblich ist, Wohnungen vorweg mit Klimaanlagen auszustatten, wenn diese an Familienfremde vermietet werden. Ebenso ist es nicht fremdüblich, die Wohnung mit Rollläden auszustatten, wenn im selben Stockwerk die fremdvermietete Wohnung im selben Zeitraum wie Top 9, nur mit normalen Jalousien, welche bei weitem nicht über den selben Wärme- und Kälteschutz verfügen, ausgestattet wurde. Ebenso wurde die Küche in der fremdvermieteten Wohnung ausschließlich renoviert und in der Wohnung Top 9 wurde eine komplett neue Küche eingebaut. Auch hier hätte, da die Küche laut Plan nicht verändert wurde (wie in Top 10) renoviert werden können.

Nicht erwähnt wird in der Berufung die Existenz der Dachterrasse mit einer Größe von 49,36m², welche ebenso nicht bei der Mitpreisbildung berücksichtigt wurde und ausschließlich von der Wohnung Top 9 erreichbar ist.

Die Aufgabe der BP ist es die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses zu überprüfen und nicht Rentabilitätsüberlegungen anzustellen, die ohne Berücksichtigung der Kosten für allgemeine Aufwendungen sowie die Anschaffungskosten des Hauses verzerrt dargestellt sind und ein verfälschtes Bild der tatsächlichen Verhältnisse abgeben.

Zum Vergleich wurden 2 Wohnungen im selben Haus herangezogen die Wohnung Top 10 und die Wohnung Top 5a. Die Wohnungen stellen nach Ansicht der BP sehr wohl Vergleichobjekte dar. Die Wohnung 5a befindet sich in einer weitaus schlechteren Lage betrachtet man die auf dem Immobilienmarkt gesuchten Wohnungen. Der Trend liegt seit einigen Jahren bei Dachgeschoßwohnungen, welche in Sachen Helligkeit und Wohngefühl über besonders gute Eigenschaften verfügen. Der, wie in der Berufung angeführte extremen Sonnen- und Wärmelastung wurde bereits durch das Anbringen von Rollläden (ausschließlich in Top 9) sowie einer wie aus den Einreichplänen ersichtlich ist hervorragenden Wärme und somit auch Kältedämmung entgegenwirkt.

Der Unterschied von € 5,15 pro m² für die Top 9 zu den anderen als Vergleich herangezogenen Wohnungen (Durchsch. 7,50€) beträgt € 2,35 je m² d.s. 45% mehr als für die an Tochter vermietete Wohnungen und bei einer um 45% höheren Miete kann man nicht mehr von geringfügig bzw. unwesentlich sprechen.

Sämtliche anderen Mieter (Neuvermietungen) zahlen bei einer nicht derart exklusiven Ausstattung (neue Küche, Klimaanlage, Roll-Läden, Dachterrasse zur alleinigen Benutzung) um 45% mehr als die Tochter und der Schwiegersohn der Mitbesitzerin Dr. HK.."

Dagegen brachte die Bw. in einer weiteren Stellungnahme (Gegenäußerung) vor.

Gegenäußerung

„Tz 10 lit.b Lifterneuerung

Die in der Stellungnahme dargestellte korrigierte Berechnung wird von uns akzeptiert.

Tz 10 lit.d Vermietung Top 9

Die Betriebsprüfung führt aus, dass in der Regel jeder Wohnungssuchende an längerfristigen Verträgen interessiert sei, unser Argument, die längerfristige Mietabsicht sei ein Grund für eine niedrigere Miete, daher nicht nachvollziehbar ist.

Dem halten wir die Entscheidung des BFH vom 27.7.1999, IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826, entgegen, in dem ausgeführt wird, dass gerade längerfristige Vermietungen die Absicht, positive Überschüsse zu erzielen, nicht schon allein dadurch ausgeschlossen wird, dass der vereinbarte Mietzins lediglich rund 2/3 der Marktmiete beträgt. (in Gerhard Kohler, Marian Wakounig „Steuerleitfaden zur Vermietung“, 7. Aufl. S 82 f). In dieser Entscheidung wird weiters ausgeführt, dass allein der Umstand, dass die Miete möglicherweise mit Rücksicht auf die verwandtschaftlichen Beziehungen, also aus persönlichen Gründen, herabgesetzt war, für die Anerkennung des Mietvertrages nicht ausschlaggebend ist.

Die Betriebsprüfung führt aus, dass unsere in der Berufung dargestellte Rentabilitätsrechnungen ohne die Berücksichtigung der Kosten für allgemeine Aufwendungen sowie der Anschaffungskosten für das Haus verzerrt dargestellt seien und ein verfälschtes Bild der tatsächlichen Verhältnisse abgeben würden. Dem möchten wird entgegenhalten, dass der Rentabilitätsvergleich ja nur zwischen den beiden nebeneinander liegenden und im gleichen Zeitraum renovierten Wohnungen angestellt wurde und nicht mit Wohnungen auf anderen Liegenschaften. Insofern ist es sehr wohl aussagekräftig, die Renditen auf die eingesetzten Investitionskosten zu vergleichen.

Der Quadratmeterpreis in Top 10 liegt bei € 7,23, der in Top 9 bei € 5,15. Der Unterschied im Quadratmeterpreis liegt also bei € 2,08 pro Quadratmeterpreis, das sind 29 % (und nicht wie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt: 45%). Selbst der BFH führt in der zitierten Entscheidung aus, dass der Verzicht auf die mögliche Miete allein nicht zur Verneinung der Absicht führt, langfristig Überschüsse zu erzielen, obwohl in jenem Fall die vereinbarte Miete um 35% niedriger als die maximal erzielbare lag.

Bei der Dachterrasse handelt es sich um eine mit Steinplatten ausgelegte Fläche, die den Zugang für den Rauchfangkehrer darstellt. Die Betriebsprüfung vermutet eine exklusive Fläche, für die gesondert Mietzins zu verlangen wäre.

Aus unserer Sicht ist das Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen.“

Auf Grund eines Vorhaltes des UFS reichte der Vertreter der Bw. den Mietvertrag zwischen der Bw. und der Mieterin der Top 10 Frau MD. nach.

Aus dem Mietvertrag ist ersichtlich, das die Mieterin für die Wohnung in Größe von 77,35 m² einen Hauptmietzins in Höhe von S 7.700,- zuzüglich anteiliger Betriebs- und Liftkosten in Höhe von ca. 1.664,- u. USt zu zahlen hatte.

In der weiteren Vereinbarung ist festgehalten, dass die gegenständliche Wohnung im Jahr 2001 zur Gänze aus Eigenmittel der Hausinnehabung durch Um- und Zubauten neu geschaffen worden sei.

Aus einer im Beiblatt zum Mietvertrag aufgenommenen Inventarliste ist das mitvermietete Inventar angeführt: eine kompl. Einbauküche, Gasetagenheizung, Badezimmereinrichtung, W.C. Anlage mit Waschbecken, neue Elektroinstallationen und vers. Parketten.

Weiters war aus den vorgelegten Kontoauszügen, Bankeinzugsprotokoll, die monatlichen Zahlungen der Miete seit 07.09.2001 von dem Konto Fam. RR. Mag. V/H ersichtlich.

Der Vorhalt und die Unterlagen wurden dem Finanzamt zur Kenntnis (St.Nr. XX) gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Das Mietwohngrundstück der Miteigentumsgemeinschaft Bw.. befindet sich in Wien, Gasse. Es steht zur Hälfte im Eigentum von Dr. HK. und HM.. Im Zuge von Umbau- und Renovierungsarbeiten, welche in den Jahren 2001 und 2002 durchgeführt wurden, kam es zu einer Vergrößerung der bisherigen Nutzfläche. Durch Einbeziehung eines Teiles des Dachbodens wurde die bisherige Nutzfläche von 76,01 m² erhöht und die Aufteilung der Objekte Top 9 und Top 10 verändert.

Top 9 wurde dem Ehepaar RR. (Tochter) und Top 10 an Fr. MD. vermietet.

Zwischen der Hausinnehabung, der Miteigentumsgemeinschaft Bw., und Frau Mag. V. RR. und Herrn HRR. wurde am 05.09.2001 ein schriftlicher Mietvertrag mittels einem von der Landesinnung Wien der Immobilien- und Vermögenstreuhänder empfohlenen Formulars abgeschlossen. Mietgegenstand war die Wohnung Gasse Tür 9. Die Nutzfläche beträgt 216,80m². Der Hauptmietzins wurde in Höhe von S 15.364,82, EURO 1 116,61, zuzüglich dem gesetzliche Anteil an Betriebskosten und laufende Abgaben, der Umsatzsteuer und jeweiligen Manip.Gebühren.

Abgeschlossen wurde ein unbefristeter Mietvertrag, Beginn 1. September 2001. Der Verbraucherpreisindex laut Indexzahl 07/01. Indexschwankungen bleiben bis 5% unberücksichtigt.

Am 20.10.2001 wurde zwischen der Miteigentumsgemeinschaft - vertreten durch Frau Dr. HK. - und Frau MD. ein unbefristeter Mietvertrag ebenfalls mittels einem von der Landesinnung Wien der Immobilien- und Vermögenstreuhänder empfohlenen Formulars abgeschlossen. Mietgegenstand war die Wohnung Gasse, Tür 10. Die Nutzfläche beträgt 77,35 m². Der Hauptmietzins bestand aus S 7.700,-, dem Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände und sonstige Leistungen inkl. Einbauküche, dem gesetzmäßigen Anteil an Betriebskosten und Liftkosten dzt. ca. S 1.664,- u. Umsatzsteuer. Der Verbraucherpreisindex laut Indexzahl 11/01. Indexschwankungen bleiben bis 5% unberücksichtigt.

In einer beigelegten Inventarsliste sind als mitvermietetes Inventar aufgelistet:
Kompl. Einbauküche, Gasetagenheizung, Badezimmereinrichtung, W.C. Anlage mit Waschbecken, neue Elektroinstallation, vers. Parketten.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Vermietung der Wohnung Top 9 an die Tochter der Miteigentümerin Dr. HK. die Kriterien der Fremdüblichkeit erfüllt.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG sind Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögens und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Mildtätigkeit ist als Beweggrund kfm Handels nach allg. Erfahrung im Regelfall auszuschließen (zB VwGH 20.12.06, 2002/13/0130). Somit kann davon ausgegangen werden, dass Rechtsbeziehungen zw. Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner „nichts schenken wollen“. Dieser Interessengegensatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zw. nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden, wodurch allenfalls Zuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 4 (§ 8 Abs. 2 KStG) in steuerl. abzugsfähigen Aufwendungen unter welchem Titel immer gekleidet werden sollen und damit idR ein Splitting-Effekt bewirkt wird.
(Jakom/Lenneis § 4 TZ 331).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – ungeachtet ihrer allfälligen zivilrechtlichen Gültigkeit – im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutig, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Grundsätze haben ihre Bedeutung im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs.2 BAO.

Zivilrechtlich ist der Abschluss des Mietvertrages an keine Form gebunden; auch ein mündlicher Vertrag oder der Abschluss durch schlüssiges Verhalten iSd § 863 ABGB ist grundsätzlich zulässig. Im Geltungsbereich des MRG ist allerdings bei gewissen Klauseln Schriftlichkeit zwingend erforderlich; hierzu zählt beispielsweise die Befristung von Mietverhältnissen.

Ist also unter Fremden Schriftlichkeit geboten, wird dies auch für Verträge zwischen nahen Angehörigen erforderlich sein. Aber auch dort, wo Mündlichkeit grundsätzlich zulässig ist, ist dennoch ein schriftlicher Vertrag äußerst empfehlenswert, da auch unter Fremden allein zur Beweissicherung wohl nur sehr selten auf den Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages verzichtet werden wird.

Im gegenständlichen Fall wurde ein schriftlicher Mietvertrag wie er zwischen Fremden üblich ist abgeschlossen. Aus dem schriftlichen Mietvertrag ist auch ein eindeutiger Inhalt – einer der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung – herauszulesen.

Die dritte wohl wesentlichste der oben dargestellten drei Voraussetzungen ist die Fremdüblichkeit des abgeschlossenen Vertrages.

Die für die Prüfung der Angemessenheit maßgebenden Kriterien sind Lage, Größe, Art und Beschaffenheit sowie die Ausstattung des Mietgegenstandes.

Das Mietentgelt wird in der Höhe nach IdR dann fremdüblich sein, wenn der Vermieter die durch das MRG gebotene Möglichkeiten ausschöpft.

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 2001 mit beiden neuen Miethaltern ein schriftlicher Mietvertrag mit eindeutigem Inhalt abgeschlossen. Die Betriebsprüfung führte in dem abschließenden Bericht über die Prüfung aus, dass auf Grund der Größe und der Lage der Wohnung Top 9 ein höherer Mietzins verlangt hätte werden können. Vergleicht man die für Top 9 bezahlte Miete mit den im Rahmen von Neuvermietungen bezahlten Mieten sei erkennbar, dass die für Top 9 bezahlte Miete um 31,33 % unter dem Durchschnitt jener Neuvermietungen liege. Darüber hinaus sei noch anzumerken, dass die Wohnung mit der Top 9 als einzige Wohnung des Hauses einen Zugang zu einem begehbarer, mit 1,10m hohen Geländer versehenen 49,36m² großen Flachdach ausgestattet sei, welches jederzeit in der wärmeren Jahreszeit zu Erholungszwecken genutzt werden kann. Der Zugang sei durch die Anschaffung einer Treppe im Zuge der Umbauarbeiten neu gestaltet.

Dem wurde in der Berufung entgegengehalten, der Unterschied in der Miete Top 9 € 5,15 pro Quadratmeter und Top 10 € 7,23 pro Quadratmeter einerseits in der Wohnungsgröße

begründet, andererseits in der bekannten Absicht der Mieter von Top 9, das Bestandsobjekt längerfristig zu nutzen.

Weiters wurde entgegengehalten, dass die zwei Wohnungen von der Lage her nicht vergleichbar seien. Top 9 besitze Dachschrägen.

Die Gesamtinvestitionen seien bei der Wohnung Top 10 auf den Quadratmeterpreis höher gewesen als bei denen von der Wohnung Top 9.

Nach Auffassung des UFS kann im gegenständlichen Fall von einer Fremdüblichkeit des Miethöhe ausgegangen werden. Die Miete für Top 9 ist zwar pro m² geringer, jedoch handelt es sich bei der Wohnung Top 9 um einen Dachbodenausbau, es bestehen in den Zimmern Dachschrägen, während dessen es sich bei Wohnung Top 10 um keinen Dachbodenausbau handelt, nur in der Küche befindet sich eine Dachschräge, sonst sind überall die Wände gerade.

Bei der Dachterrasse handelt es sich um ein Flachdach, welches dem Rauchfangkehrer zur Begehung jederzeit zur Verfügung stehen müsse. Dass es nur aus der Wohnung Top 9 begehbar ist, hat sich auf Grund des Dachodenausbau ergeben.

Zu berücksichtigen sind auch die Investitionen betreffend die Top 10. Laut Mietvertrag wurden mitvermietet eine komplette Einbauküche, eine Gasetagenheizung, eine Badezimmereinrichtung, W.C. Anlage mit Waschbecken, Elektroinstallationen und vers. Parketten. Top 10 wurde im Jahr 2001 zur Gänze mit Eigenmittel der Hausinnehabung durch Zu- und Umbauarbeiten geschaffen worden.

Diese mitvermieteten Investitionen, bzw. die Renovierung der Top 10 hat nach Auffassung des UFS Einfluss auf die Höhe des Mietzinses.

Weiters war noch die tatsächliche Abwicklung des Mietvertrages zu beachten.

Selbst wenn der Mietvertrag formal allen oben dargestellten Voraussetzungen entspricht, ist damit noch nicht die steuerliche Anerkennung garantiert. Vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist. So muss jedenfalls die dem Vertrag entsprechende Miete auch tatsächlich gezahlt werden.

Im gegenständlichen Fall wurde laut nachgereichten Kontoauszügen die Miete durch monatliche Kontoabbuchungen (Einziehungsauftrag), also wie es unter Fremden üblich ist, bezahlt.

Der Berufung war daher im eingeschränkten Ausmaß statt zugeben.

Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

	ATS 2000	ATS 2001	EURO 2002
Bisheriges Ergebnis lt. Erklärung	-1.654.076,00	-555.603,00	-47.077,84
bisheriges Ergebnis lt. BP	-912.824,53	-	-37.672,81
		307.810,13	

Lift

Aktivierung als IS (bisher 100%)	-432.571,63	
Absetzung 1/10	+43.257,16	+43.257,16
	+344.026,81	+3.143,62
	-34.402,68	-34.402,68
		-2.500,14

Eigennutzung Top 9

Einnahmen	46.094,46	13.399,32
Aufwendungen	-331.341,40	-23.091,67
Eigennutzung Lift	-20.561,93	-1.494,29
Ergebnis lt. BE	-992.514,87	-48.215,97
		604.764,52

Verteilung der Ergebnisse

Die Einkünfte werden wie folgt festgestellt:

	2000	bisheriges	Änderung	Ergebnis
		Ergebnis	Berufungsentscheidung	
Dr. HK.	-872.398,00	+330.780,56		-541.617,44
HM.	-781.678,00	+330.780,57		-450.887,43
Summen	-1.654.076,00	+661.561,13		-992.514,87
	2001	bisheriges	Änderung	Ergebnis
		Ergebnis	Berufungsentscheidung	
Dr. HK.	-323.162,00	-24.580,76		-347.742,76
HM.	-232.442,00	-24.580,76		-257.022,76
Summen	-555.604,00	-49.161,52		-604.764,52
	2002	bisheriges	Änderung	Ergebnis
		Ergebnis	Berufungsentscheidung	
Dr. HK.	-26.835,37	-569,06		-27.404,43
HM.	-20.242,47	-569,06		-20.811,54

Summen	-47.077,84	-1.138,12	-48.215,97
--------	------------	-----------	------------

Gemäß § 303 Abs.4 BAO erfolgte die Wiederaufnahme im gegenständlichen Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 für die Jahre 2000, 2001 und 2002 zu Recht, da die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgte. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenserwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Da die steuerliche Auswirkung keinesfalls geringfügig war, war somit in Ausübung des Ermessens die Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen.

Wien, am 6. November 2009