

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A und B, Vermietung, xx, xxx, vertreten durch Hermann Vales, Wirtschaftstreuhänder, 4020 Linz, Starhembergstr. 19, vom 9. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 8. Oktober 2003 betreffend die vorläufige Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das **Veranlagungsjahr 2001** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt seit dem Jahr 2000 die Vermietung von drei Wohnungen im Gebäude auf der Liegenschaft xxx, xx in Form einer Hausgemeinschaft bzw. Vermietungsgemeinschaft zuerst zwischen den Ehegatten A und C, dann nach dem Ableben von C als Hausgemeinschaft bzw. Vermietungsgemeinschaft zwischen A und B.

In den Jahren 2000 und 2001 wurde das Gebäude durch den Einbau neuer Elektro-, Heizungs- und Sanitärinstallationen, durch neuen Innenausbau mit anderer Raumaufteilung bei den Küchen, den Bädern und WC-Anlagen, durch den Ausbau von Wintergärten, durch eine neue Dacheindeckung etc. generalsaniert.

Mit 31.10.2001 wurde eine Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung (UVA-Prüfung, Auftragsbuch Nr. 00) vom Finanzamt Gmunden durchgeführt. Am 03.07.2002 wurde eine Niederschrift über diese UVA-Prüfung erstellt, in der vermerkt ist, dass die Rechnungen und Zahlungsbelege 2001 in der Jahreserklärung verarbeitet werden sollen. In einem Aktenvermerk vom

03.07.2002 vom Betriebsprüfer wurde darauf hingewiesen, dass im Vorhalt vom 11.03.2002 die Problematik der Fünfzehntelabsetzung und der Liebhaberei angesprochen wurde.

In den Beilagen zur Überschussrechnung zum 31.12.2000 wurde für den Sanierungsaufwand 2000 in Höhe von 2.648.746,00 Schilling = 192.491,88 € die Abschreibung mit 15 Jahren Nutzungsdauer = AfA-Satz 6,67% beantragt. Dies wurde vom Finanzamt auf die Normalabschreibung mit 66,67 Jahren = AfA-Satz 1,5% auf Grund dieses Erhebungsverfahrens zur Umsatzsteuer durch die Betriebsprüfung reduziert. Trotz eines Antrages auf Verlängerung der Berufungsfrist für den Feststellungsbescheid 2000 wurde wegen Erkrankung eines Beteiligten keine Berufung eingebracht. Der Feststellungsbescheid 2000 ist vorläufig ergangen.

In der Überschussrechnung zum 31.12.2001 wurde in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Gemeinschaften für 2001 sowohl für den Sanierungsaufwand 2000 als auch für den Sanierungsaufwand 2001 in Höhe von 2.529.935,00 Schilling = 183.857,55 € die Abschreibung mit 15 Jahren = 6,67% gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 **beantragt** (Seite (S.) 28 und 30 Veranlagungsakt Jahr 2001).

Im vorläufigen **Feststellungsbescheid vom 08. November 2003** für das Jahr 2001 wurden die anteiligen Einkünfte aus Vermietung vom Finanzamt mit einer Abschreibung für die Sanierungskosten 2000 und 2001 in Höhe von **1,5%** berücksichtigt und auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

Mit Schreiben vom 09.11.2003 erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen den Feststellungsbescheid Berufung und beantragte, den Verlust laut Erklärung festzusetzen. Als Begründung wurde ausgeführt: Der Unterschied des bescheidmäßig festgesetzten und des erklärten Verlustes liege darin, dass die im Anlagenverzeichnis unter „Gebäude auf eigenem Grund“ in den Positionen 2 und 3 angeführten Aufwände vom Finanzamt mit 1,5% p.a. abgeschrieben werden, während in der Erklärung die Absetzung für Abnutzung verteilt auf 15 Jahre im Sinne von § 28 Abs.3 EStG 1988 beantragt werde. Soweit eine Nachfrage bei der Bewertungsstelle des Finanzamtes Gmunden ergeben habe, sei das gegenständliche Gebäude vor 1953 errichtet worden und habe bereits vor der Sanierung über drei Wohnungen (Türe 1 – 3) verfügt. Im Zuge der baulichen Maßnahmen in den Jahren 2000 bis 2001 seien die Wohnungen auf einen aktuellen Standard gebracht worden, die bereits bestandenen Wohnungen seien um eine erweitert worden. Es handle sich um Aufwendungen im Sinne von §§ 3 bis 5 Mietrechtsgesetz (MRG), weshalb für diese Aufwendungen die Fünfzehntelabsetzung beantragt werde. Neben den erforderlichen Baumeister- und Dachdeckerarbeiten seien insbesondere die Heizungs- und Elektroinstallationen erneuert und der Sanitärbereich auf einen zeitgemäßen Standard gebracht worden.

Im Ergänzungsschreiben vom 03.05.2004 vom steuerlichen Vertreter der Bw versuchte dieser die Anwendbarkeit des MRG zu untermauern:

Der Ansicht des Betriebsprüfers, es liege ein Einfamilienhaus mit ausgebautem Dachboden vor, könne nicht gefolgt werden.

Der Prüfer beziehe sich offenbar auf den § 1 Abs. 4 Z 2 MRG, welcher von Wohnungen in einem Wohnhaus mit nicht mehr als zwei selbständigen Wohnungen spricht, wobei nachträglich durch den Ausbau des Dachgeschosses neu geschaffene Räumlichkeiten nicht mitzählen würden.

Im gegenständlichen Fall liege jedoch kein nachträglicher Ausbau des Dachbodens vor, vielmehr sei das Gebäude seinerzeit für drei Wohnungen errichtet worden. Es gehe dies aus der beiliegenden Fotokopie eines alten Bauplanes hervor, dessen Datum zwar nicht ersichtlich sei, aus dessen Schriftzügen jedoch erkennbar sei, dass es sich dabei um einen sehr alten Bauplan handeln müsse. Dieser Bauplan weise bereits drei Wohnungen auf, nämlich jeweils eine im Erdgeschoss, eine im ersten Stock und eine im Dachgeschoss. Es seien deshalb die Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse anzuwenden, und damit auch § 28 Abs. 3 EStG 1988.

Im anschließenden Vorhalt des Finanzamtes vom 22.06.2004 wurde vorgehalten, dass der von der Bw vorgelegte Plan lediglich ein einziges (geräumiges) Wohnobjekt ausweise, sodass es für die Anwendung des MRG nicht in Betracht komme. Sollte der Bw diesbezüglich ein Gegenbeweis gelingen, werde sie eingeladen, darzulegen und nachzuweisen, dass das MRG im bestehenden Mietverhältnis tatsächlich angewendet werde, dies insbesondere bei der Preisgestaltung (Anm. des UFS: gemeint Höhe der Mieten).

Mit Vorhaltsbeantwortung der Bw vom 06.08.2004 wurden zwei Fotokopien (Veranlagungsakt Jahr 2001, Seite 101 und 102) beigelegt, welche die gegenständliche Baulichkeit zeigen. Daraus sei ersichtlich, dass es eine Wohnung im Erdgeschoss des Gebäudes gebe, eine im ersten Stock und eine im Dachgeschoss. Wie vom Prüfer festgestellt, beinhalte das Gebäude drei Wohnungen und es sei im Schreiben vom 03.05.2004 lediglich darum gegangen, darzulegen, dass die Wohnung im Dachgeschoss nicht nachträglich errichtet sondern bereits ursprünglich mit dem Gebäude geschaffen wurde. Für den Fall, dass weiterhin Unklarheiten hinsichtlich des Sachverhaltes bestehen, ersuche der Steuerberater um einen diesbezüglichen Rückruf.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 06.10.2004 wurde das Berufungsbegehren als unbegründet mit folgender Begründung abgewiesen: „Ihr Begehren die Aufwendungen verteilt auf 16 Jahre gemäß § 28 Abs. 3 absetzen zu können, werde abgewiesen, weil die von Ihnen den Miethaltern gegenüber in Rechnung gestellten Mietzinse nicht den

gesetzlichen Bestimmungen des MRG entsprechen, sondern um 75% darüber liegen. Da bei diesem Gebäude das MRG diesbezüglich nicht zur Anwendung gelange, könne auch dem Begehrten gem. § 28 Abs. 3 EStG die Abschreibung vornehmen zu können nicht entsprochen werden. Das Finanzamt bleibe auch bei seiner Meinung, aufgrund der vorliegenden Pläne davon ausgehen zu können, dass beim verfahrensgegenständlichen Gebäude es sich um ein (umgebautes) Ein- höchstens Zweifamilienhaus handle. Dieser Eindruck des Prüfers konnte in diesem Verfahren nicht entkräftet werden. Die vorgelegten alten Pläne lassen das Finanzamt zu der Sachverhaltsfeststellung kommen – der nicht schlüssig entgegengetreten worden sei – dass dieses Haus als Ein- höchstens Zweifamilienhaus ursprünglich errichtet wurde (mit einer im Plan ausgewiesenen Dachkammer) und sohin eine diesbezügliche Anwendbarkeit des MRG nicht gegeben sei.“

Mit Schreiben vom 02.11.2004 stellte der steuerliche Vertreter einen Vorlageantrag und beantragte eine mündliche Berufungsverhandlung. **Mit Schreiben vom 21.02.2005** ergänzte der Steuerberater den Vorlageantrag um folgende Begründung:

Die Anwendbarkeit von § 28 Abs.3 Z 1 EStG 1988 sei davon abhängig, ob auf das entsprechende Gebäude die Vorschriften über die Verwendung der Hauptmietzinse anzuwenden seien oder nicht. Es sei unerheblich, wie hoch die eingehobenen Mieten seien; ein derartiges Kriterium sei in § 28 Abs.3 Z 1 EStG 1988 nicht angeführt. Der Hinweis in der Berufungsvorentscheidung, dass die Mieten 75% über den Mieten des MRG liegen, sei somit völlig irrelevant, ungeachtet dessen, dass die Behörden keinen Hinweis darüber geben, was sie unter den Mietzinsen im Sinne des MRG verstehet.

Warum die Behörde weiters davon ausgehe, dass die Wohnräume im Dachgeschoss erst nachträglich eingebaut worden seien, obwohl sie bereits in alten Plänen als existent aufscheinen, erkläre sie nicht. Aus der Beschriftung der Pläne sei klar zu erkennen, dass diese bereits aus der Vorkriegszeit stammen. Darin sei außerdem von einem Dachzimmer und nicht von einer Dachkammer die Rede.

Gegen die Ansicht der Abgabenbehörde spreche auch Literatur und Rechtsprechung, woraus auszugsweise zitiert werde, wobei sich die einkommensteuerliche Beurteilung ausschließlich nach der Beurteilung aus mietrechtlicher Sicht richte: „Selbst, wenn nicht bereits im Zuge der Errichtung des Gebäudes im Dachgeschoss ein Wohnraum vorhanden wäre, handle es sich beim Ausbau des Dachbodens nach der ausschließlichen Rechtsprechung zum MRG beim Dachbodenausbau um eine Kategorieanhebung von Kategorie D auf Kategorie A gemäß § 4 Abs. 2 Z 5 MRG (vgl. SWK-Heft 14/15 vom 15.05.1997, Seite 360).“

„Als durch nachträglichen Dachbodenausbau geschaffen sind solche Räume anzusehen, die in der Errichtungsphase des Hauses noch nicht vorhanden waren“ (vgl. Würth-Zingher, OGH 26.06.1990, 5 Ob 39/90, wobl 1991/153).

„Einer Ausnahme nach § 1 Abs. 4 MRG steht schon entgegen, dass am 01.01.1982 neben 2 Wohnungen im Haus noch weitere vermietbare Räume vorhanden waren.“ (OGH 28.08.1990, 05 Ob 4/90 (25) wobl 1991/58.

Die Berufung wurde **mit Vorlage vom 24.03.2005** dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben des Steuerberaters vom 15.11.2005 wurden Fotokopien alter Baupläne der Liegenschaft (4 Kopien A-3 Blätter im Dauerakt) und Skizzen der Raumaufteilung nach dem Umbau im Jahr 2000 und 2001 übersandt. Weiters wurde auch auf eine höchstgerichtliche Entscheidung hingewiesen, welche in immolex 2001/23 = MietSlg (=Mietsammlung) 52.244 sowie wobl 1991/58 = MietSlg 42.184 veröffentlicht wurde. Danach seien die Vorschriften des MRG anzuwenden, wenn neben zwei selbständigen Wohnungen zusätzliche Räume im Haus vorhanden seien, welche einer Vermietung zugänglich wären. Aus den beiliegenden Unterlagen gehe hervor, dass dies der Fall gewesen sei (Dachbodenzimmer).

Mit **Fax vom 10.06.2008** des Unabhängigen Finanzsenates an den Steuerberater und an das Finanzamt wurde nachgefragt, ob die auf den Plänen ersichtliche Adresse xxxx Nr. 7 jetzt xxx ist und dass die Pläne nicht von der Errichtung des Hauses stammen, sondern 42 Jahre danach. Weiters wurden diverse OGH Entscheidungen und zwar 1986-07-08, 5 Ob 131/86; 1991-09-17, 5 Ob 74/91; 1999-10-20, 5 Ob 259/99w; 2001-06-06, 6 Ob 327/00g mit übersandt.

Im **Erörterungstermin am 09.10.2008** wurde der Sachverhalt, der zeitliche Bauzustand laut dem Bewertungsakt und laut den vorgelegten Bauplänen und die unterschiedliche Judikatur des Obersten Gerichtshofes (OGH) zu den Ausnahmen im MRG erörtert. Nach einem Anruf des Steuerberaters im Stadtamt I sei die jetzige Jxxx ident mit der xxxx . Eine Aussage zu den einzelnen Hausnummern und deren Veränderung oder Beibehaltung konnte nicht gemacht werden. Vom Steuerberater wurde ein Berechnungsvorschlag zur Lösung der Berufungsangelegenheit mit folgendem Inhalt unterbreitet: Die Fünfzehntelabschreibung solle nur für den Hälftenanteil von A ab dem Jahre 2000 gelten, auf die Fünfzehntelabschreibung auf dem anderen Hälftenanteil würde verzichtet.

Dem Vertreter des Finanzamtes erschien dieser Vorschlag durchaus möglich, er wollte aber Rücksprache mit dem Fachbereich halten.

Mit **Mails** mit Anhängen **vom 10.10.2008** wurden dem Vertreter des Finanzamtes und dem Steuerberater die diversen Auswirkungen der Berechnungsvariante mit dem Lösungsvorschlag für die Jahre 2000 bis 2005 vorgerechnet.

Mit **Mail vom 05.12.2008** hat der Vertreter des Finanzamtes der Referentin des UFS mitgeteilt, dass sich das Finanzamt zur Annahme des Vergleichsanbotes **nicht** entschließen könne, da es die Ungleichbehandlung der an der Hausgemeinschaft beteiligten Personen als zu problematisch ansehe.

Nach einem Telefonat zwischen der Referentin und dem Steuerberater hat dieser mit **Mail vom 12.01.2009** den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob das hier vorliegende Wohnhaus zur Gänze dem Mietrechtsgesetz (idF vor der Mietrechtsgesetznovelle 2001 = MRN 2001) unterliegt, da davon abhängt, ob bei den Einkünften aus der Vermietung der Herstellungsaufwand 2000 und 2001 im Wege der Fünfzehntelabschreibung (Abschreibungsdauer 15 Jahre) entsprechend dem Inhalt der Bestimmung des § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 oder nur im Wege der Normalabschreibung (Abschreibungsdauer 66,67 Jahre) nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 (idF für das Jahr 2000 und 2001) abschreibbar ist.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit Kaufvertrag vom 14./20. August 1998 hat A die Liegenschaft 000 I, xxx (Liegenschaft EZ 0000) zur Gänze um den Kaufpreis von 3.200.000.- Schilling = 232.553,07 € erworben.

Mit Übergabsvertrag vom 27.12.2000 hat A eine Hälfte der Liegenschaft xx, xxx und ein Parkplatzservitut an ihren Gatten C zu einem Übergabspreis von 3.000.000.- Schilling = 218.018,50 € übergeben.

Die natürlichen Personen A und C betrieben erstmalig ab dem Jahr 2000 an dieser Adresse die Vermietung von drei Wohnungen. C verstarb am 30.12.2003. Die Vermietung von diesen Wohnungen wird ab 2004 von A und als Rechtsnachfolgerin für C von B als Hausgemeinschaft bzw. Vermietungsgemeinschaft fortgesetzt.

Aus dem Einheitswertakt EW-AZ und den vom Steuerberater vorgelegten Plankopien – Pläne ua. mit Text: Plan zum Umbau des Wohnhauses xxxx Nr. 7 des Herrn JK - geht Folgendes hervor:

Es wird geglaubt, dass der für das Wohnhaus xxxx Nr. 7 vorgelegte Plan derjenige ist, der das Haus mit der heutigen Adresse xxx zum Zeitpunkt **21.08.1889** darstellt. Weiters sieht man auf zwei Kopien die Grundrisse der neu sanierten und ausgebauten Wohnungen, die dem Plan vom 21.08.1889 mit den Außenmauern entsprechen.

Aus der Grundstücksbeschreibung vom **10.10.1939** geht hervor, dass das Haus **im Jahr 1847** als Wohnhaus errichtet wurde. Als Eigentümer war JK, Kaufmann, angeführt. Bei der Art des Grundstückes wurde Wohnhaus angegeben. Die Baubeschreibung lautete: Ziegelbau, Asbestdach, Fußböden weiche Läden, Gasanschluss, Elektrische Beleuchtung in allen Räumen, Wasserleitung im Treppenhaus, Aborte auf der Treppe. Diese Grundstücksbeschreibung stammt laut Unterschrift von JK.

Die vom Steuerberater vorgelegten kopierten Pläne im A-3 Format tragen das Datum **21.08.1889** – das sind **42 Jahre nach der Errichtung** - und weisen als neuen Zubau ein Außenliegendes (= an das bereits errichtete Haus anschließendes) Treppenhaus auf.

Zeitpunkt der Errichtung des Hauses im Jahr 1847

Auf diesen alten Plänen steht in der **unteren Hälfte** der Kopien Souterrain (=Kellergeschoss) und Erdgeschoss & I.Stock. Das Souterrain besteht aus Waschküche und Keller. Das Erdgeschoss und der I.Stock bestehen je Etage aus einem Zimmer und zwei Wohnzimmern. Das Stiegenhaus lag innen im Haus. Das Dachgeschoss ist auf dem Plan mit dem Wort „**Dachraum**“ bezeichnet. Im Dachgeschoss ist ein Bereich bezeichnet mit Trockenboden (ohne Fenster) und ein Bereich bezeichnet mit Dachzimmer (Maße ca. 4,75 x 3,80 m = ca. 18,05 m² mit zwei Fenstern).

Die Grundrisse für die Geschosse auf der **unteren Hälfte** der Pläne vom 21.08.1889 werden als diejenigen Pläne angesehen, nach denen das Gebäude **1847** errichtet wurde. Die Ausgestaltung nach den Plänen des Gebäudes zeigt, dass das Haus aus **einer einzigen** Wohnung bestand. Die Wohnung erstreckte sich mit ihren Zimmern über das Erdgeschoss und den I.Stock. Es handelte sich um ein für die damalige Zeit typisches Wohnhaus mit nur einer Wohnung und somit um ein Einfamilienhaus. Das ganze Haus bildete die einheitliche Wohnung für alle Familienangehörigen samt dem Dienstpersonal. Durch das im Inneren des Hauses liegende Stiegenhaus waren alle Räume erreichbar und kein Raum oder irgendeine Einheit abgetrennt.

Das Dachzimmer und der Trockenboden im Dachgeschoss waren **im Zeitpunkt der Errichtung unbewohnbar**. Das Dachgeschoss war zum Zeitpunkt der Errichtung **nicht ausgebaut** und allfällige Räume waren als **nicht bewohnbar** ausgestattet. Das geht aus der ersten vorhandenen Information, nämlich aus der Grundstücksbeschreibung mit Datum vom 12.11.1956 aus dem Einheitswertakt, hervor.

Festgestellt wird, dass aus den Plänen nicht ersichtlich ist, dass in der Errichtungsphase zwei Wohnungen oder auch – wie der Steuerberater behauptet - drei Wohnungen vorlagen.

Zeitliche Abfolge weiterer An- und/oder Umbauten

Aus der **oberen Hälfte** der vorgelegten kopierten Pläne ist die Raumaufteilung **nach** dem Anbau des Treppenhauses – entsprechend dem Plan **vom 21.08.1889** - ersichtlich. Im Souterrain sind zwei Räume mit Küche und ein Raum als Holzlager bezeichnet. Es befindet sich auf den Plänen im Erdgeschoss jeweils ein Zimmer, ein Wohnzimmer, ein Speiszimmer, ein Vorhaus (an der Stelle, wo das Stiegenhaus war), eine Küche, ein Dienerzimmer und ein Gang vom neu angebauten Stiegenhaus. Der I.Stock beinhaltet ein Zimmer, ein Wohnzimmer, ein Speiszimmer, ein Vorzimmer, eine Küche, ein Dienerzimmer und einen Gang zum neu angebauten Stiegenhaus. Vom Vorzimmer aus geht die Treppe noch auf den Dachraum. Der „Dachraum“ wurde laut diesen Plänen vom 21.08.1889 nicht verändert.

Das Haus besteht somit erst nach den Plänen vom 21.08.1889 (= **42 Jahre nach der Errichtung**) nach dem Anbau des außenliegenden Treppenhauses aus zwei selbständigen Wohnungen.

In der Grundstücksbeschreibung vom **12.11.1956** steht: **2 Dachbodenräume unbewohnbar**. Baulich geht hervor: Wasser und Toiletten am Gang, Badezimmer keine. Nutzfläche bewohnbar 160 m² (= für Erdgeschoss und I.Stock je Etage 2 Zimmer, 3 Kabinett und 1 Küche mit jeweils 80 m²; die Dachbodenräume mit 29 m² wurden als unbewohnbar bezeichnet). Diese Grundstücksbeschreibung stammt laut Unterschrift vom damaligen Grundstückseigentümer BJ. Dieser ist am 29.05.1991 verstorben, danach hat seine Gattin BH diese Liegenschaft inne gehabt und 1998 an A veräußert.

Laut Baubeschreibung für das Mietwohngrundstück vom **12.12.1963** (= 7 Jahre später zur Grundstücksbeschreibung aus 1956) hatte das Haus **2 Wohnungen plus** – wird hier erstmalig erwähnt - ein ausgebautes Dachgeschoss. Wasser und Toiletten waren in einer Wohnung innen und in einer Wohnung außen. Es gab eine Badeeinrichtung und 1 Dusche. Die Nutzfläche inklusive Dachbodenräume betrug damals 205 m². Daraus ergibt sich, dass das Haus zu diesem Zeitpunkt (12.12.1963) ein Wohnhaus war mit nicht mehr als zwei Wohnungen plus ein nachträglich ausgebautes Dachgeschoss. Da jede der Wohnungen ca. 80 m² hatte, bleiben für das damals ausgebaute Dachgeschoss ca. 45 m².

Ausbau und Sanierung des Gebäudes in den Jahren 2000 und 2001

Aus den Planskizzen der einzelnen Stockwerke und aus den diversen Kopien von Rechnungen der Handwerksfirmen im Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass es sich bei den Arbeiten in den Jahren 2000 und 2001 um eine Generalsanierung dieses alten Gebäudes gehandelt hat.

Die Raumaufteilung wurde durch das Einziehen von Zwischenwänden verändert. Die Küchen befinden sich nach der Sanierung dort, wo ursprünglich das ganz alte Stiegenhaus lag. Statt des Dienerzimmers pro Stockwerk befinden sich im Erdgeschoss und im I.Stock die Bäder und die WCs. Die Lage der Küchen je Wohnung, der Einbau eines Bades und eines davon

getrennten WCs, eine Erneuerung aller elektrischen Leitungen, aller Wasserleitungen, aller Heizungsrohre etc., die Neusituation der Kücheninstallationen pro Etage und ein neues Dach hat die Wesensart des Gebäudes verändert und verbessert. Die Wohnungen im Erdgeschoss und im I.Stock wurden auch um einen Wintergarten erweitert. Das Dachgeschoss erhielt eine neue Raumaufteilung mit Bad inklusive WC und einer Küche.

Im steuerlichen Sinn liegen auf Grund der Verbesserungen des vorhandenen Nutzungs-potentials des Gebäudes Herstellungsaufwendungen vor.

Zeitpunkt der Vermietung – nachträglicher Dachgeschossausbau

Die Mietverträge für die Erdgeschosswohnung (Wohnung mit ca. 90 m²) und die Dachge-schosswohnung (Wohnung mit ca. 72 m²) wurden am 01.Oktober 2000 abgeschlossen. Der Mietvertrag für die Wohnung im I.Stock (Wohnung mit ca. 95 m²) wurde am 01. April 2001 abgeschlossen.

Obwohl sich im Haus drei selbständige Wohnungen befinden, ist **zum Zeitpunkt des Abschlusses** der ersten Mietverträge am 01.10.2000 das Wohnhaus im Sinne des Mietrechts-gesetzes gemäß § 1 Abs. 4 Z 2 MRG idF vor der MRN 2001 als Zweifamilienhaus mit einem nachträglich ausgebauten Dachgeschoss zu beurteilen.

Beweiswürdigung:

Als Beweismittel wurden der Veranlagungsakt der Bw, der Einheitswertakt der Liegenschaft und die vorgelegten Plankopien verwendet.

Auf Grund des Telefonates des Steuerberaters mit einem Mitarbeiter des Stadtamtes I während des Erörterungstermins am 09.10.2008 wird geglaubt, dass die von der xxxx Nr. 7 vorgelegten alten Baupläne vom 21.08.1889 Baupläne des Hauses auf der heutigen Adresse xxx sind.

Die Vorbesitzer, die Ehegatten Ba, konnten über den ursprünglichen Zustand der Liegenschaft nicht mehr befragt werden, da beide bereits verstorben sind.

Es wurde kein Plan weder ein Original noch eine Kopie aus dem Errichtungsbaujahr 1847 vorgelegt.

Es wurden keinerlei Baubewilligungen für das Haus – auch nicht für den Umbau der Jahre 2000 und 2001 - vorgelegt.

Die vom Steuerberater eingereichten Plankopien mit dem Datum 21.08.1889 stimmen mit der Grundstücksbeschreibung vom 12.11.1956 überein, in der zwei Dachbodenräume als **unbe-wohnbar** angegeben wurden. Auf Grund dieser vorliegenden Unterlagen wurde daher im

Sachverhalt festgestellt, dass sich **seit dem Errichtungszeitpunkt 1847** des Hauses bis zum 12.11.1956 keine bewohnbar ausgestatteten Dachbodenräume im Haus befunden haben.

Es ist der Bw nicht gelungen, glaubhaft zu machen, dass das Dachzimmer und/oder der Trockenboden bereits in der Errichtungsphase tatsächlich bewohnbar ausgebaut waren.

Rechtlich ist auszuführen:

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit e Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (siehe § 16 Abs. 1 Z 8 lit a bis d) von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Dies berücksichtigt eine Nutzungsdauer eines Gebäudes von rund 67 Jahren.

§ 28 Abs.3 EStG 1988 idF BGBl Nr. 400/1988 bis BGBl Nr. 201/1996 lautete von 01.05.1996 bis 26.06.2008 wie folgt (Anm.: Fettdruck und kursive Schrift durch Berufungsbehörde):

§ 28 (3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

- 1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes (MRG) in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.***
- 2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.***
- 3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.***

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Wird das Gebäude auf eine andere Person übertragen, so können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr die restlichen Teilbeträge der auf zehn bis fünfzehn Jahre verteilten Herstellungsaufwendungen nicht mehr abgezogen werden. Nur bei Erwerb von Todes wegen kann der Rechtsnachfolger die restlichen Teilbeträge weiter geltend machen, wenn er die Absetzung für Abnutzung für das erworbene Gebäude vom Einheitswert (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b) berechnet. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Grundsätzlich kann eine begünstigte Absetzung von Aufwendungen **entsprechend der Textierung des § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nur dann** vorgenommen werden, wenn ein

Gebäude den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegt und soweit steuerlich Herstellungsaufwendungen als Aufwendungen im Sinne des MRG wie Aufwendungen für Maßnahmen nach § 3 (Erhaltung), § 4 (Nützliche Verbesserung durch bautechnische Maßnahmen) oder § 5 (Nützliche Verbesserung durch Vereinigung von Wohnungen) MRG vorliegen. Die Verwendung der Hauptmietzinse ist in § 20 MRG mit der Überschrift „Hauptmietzinsabrechnung“ geregelt. § 20 verpflichtet den Vermieter eine Abrechnung über die Einnahmen und Ausgaben eines jeden Kalenderjahres zu erstellen (Mietzinsreserve bzw. Mietzinsabgang) und kommt nur bei Vollanwendung des MRG zur Anwendung. Die Mietzinsreserve stellt sich als positiver, der Mietzinsabgang als negativer Differenzbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben dar.

Die Prüfung dieser Voraussetzungen ist eine **Vorfrage** betreffend die Beurteilung der Anwendbarkeit des MRG für die steuerlichen Bestimmungen:

Nach **§ 116 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO)** sind, sofern die Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Es gibt im Mietrechtsgesetz Ausnahmen, die zu Voll- und Teilausnahmen führen. Ein Mietgegenstand kann zB bei den Teilausnahmen trotzdem in Teilbereichen wie dem Kündigungsschutz dem MRG unterliegen, aber zB nicht der Verwendungspflicht der Hauptmietzinse nach § 20 MRG.

Für den hier vorliegenden Sachverhalt ist zu prüfen, ob die bis 31.12.2001 (= Gesetzeslage vor der Mietrechtsgesetznovelle (MRN) 2001) bestehende **Teilausnahme** vom MRG vorliegt und zwar die Bestimmung § 1 Abs. 4 Z 2 MRG idF vor der MRN 2001 (Anm.: Fettdruck und kursive Schrift durch Berufungsbehörde):

§ 1 Abs. 4 Z 2 MRG idF vor der MRN 2001 lautet: Die §§ 14, 29 bis 36, 45, 46 und 49, nicht jedoch die übrigen Bestimmungen des I. und II. Hauptstückes, gelten für Wohnungen in einem Wohnhaus mit nicht mehr als zwei selbständigen Wohnungen, wobei Wohnräume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden oder werden, nicht zählen.

Zur Information sei festgehalten, dass ab der MRN 2001 (gültig ab 01.01.2002) die nahezu ähnlich textierte Ausnahmebestimmung als **Vollausnahme** im **§ 1 Abs. 2 Z 5 MRG idF** nach der MRN 2001 normiert ist und lautet: *In den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallen nicht Z 5: Mietgegenstände in einem Gebäude mit nicht mehr als zwei selbständigen*

*Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten, wobei Räume, die **nachträglich** durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden oder werden, nicht zählen.*

Mietrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes = Vorfrage

Begriffe: Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, selbständige Wohnung, nachträglicher Dachgeschossausbau, Anwendung des MRG

Die Problematik der Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes auf unterschiedliche Mietgegenstände und Mietverträge beschäftigt den Obersten Gerichtshof (OGH) in Mietrechtsangelegenheiten seit Jahrzehnten (Anmerkung: Fettdruck in den Zitaten aus den OGH Entscheidungen durch Berufungsbehörde).

Nach OGH vom 1998-04-21, 4 Ob 112/98v = MietSlg 50.253 lautet der Leitsatz: Eine **selbständige** Wohnung iSd § 1 Abs. 4 Z 2 MRG ist ein in sich baulich abgeschlossener Teil eines Gebäudes, der geeignet ist, der Befriedigung des individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen (vgl Würth-Zingher, 20.Auflage, Rz 56 zu § 1 MRG mwN). Maßgebend für die Beurteilung, ob ein Wohnhaus über nicht mehr als zwei selbständige Wohnungen verfügt, ist der **tatsächliche Zustand**. Nicht entscheidend ist, ob die Wohnung in Zukunft geteilt werden könnte.

Nach OGH vom 1990-06-28, 6 Ob 588/90 lautet der Leitsatz: Unter einem **Einfamilienhaus** ist ohne Rücksicht auf allfällige abweichende Definitionen in Bauordnungen ein Haus mit nur einer selbständigen Wohnung zu verstehen. Eine **Wohnung** ist ein selbständig abgeschlossener Teil eines Gebäudes, der objektiv geeignet ist, der Befriedigung des individuellen Wohnbedürfnisses einer einzelnen Person oder einer durch enge Bande zusammengeführten Gemeinschaft (Familie) auf Dauer zu dienen.

Eine Textstelle in der Entscheidung vom LGZ Graz 3 R 345/82 vom 1982-11-25, MietSlg 34.311 lautet: Wohnräume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden, zählen iS des § 1 Abs. 4 Z 2 zweiter Halbsatz MRG auch dann nicht, wenn sie eine selbständige Wohnung bilden; begünstigt ist die Tatsache des Ausbaus, nicht das rechtliche und wirtschaftliche Schicksal der Räume.

In der – auch vom Steuerberater - erwähnten Entscheidung des OGH vom 26.06.1990, 5 Ob 39/90 = wobl 1991/153 lautet der Leitsatz: Die Beurteilung eines Wohnhauses als **Zwei-familienhaus** iSd § 1 Abs. 4 Z 2 MRG hängt davon ab, ob **zum Zeitpunkt** des Inkrafttretens des MRG oder **des späteren Abschlusses des Mietvertrages** nicht mehr als 2 selbständige Wohnungen vorhanden waren, wobei Wohnräume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden oder werden nicht zählen. Als durch

„nachträglichen“ Dachbodenausbau geschaffen sind **solche Räume** anzusehen, die **in der Errichtungsphase des Hauses noch nicht vorhanden waren.**

Weitere Rechtssätze betreffend eine OGH Entscheidung vom 08.07.1986, 5 Ob 131/86 (= MietSlg 38.264) lauten: RS0069412: Die Ausnahme nach § 1 Abs. 4 Z 2 MRG ist daran geknüpft, dass neben 2 selbständigen Wohnungen keine weiteren einer Vermietung zugänglichen Wohnräume im Haus vorhanden sind (vgl. MietSlg 36.244). RS0069440: Die Annahme von Wohnräumen ist **nur** gerechtfertigt, wenn die Räume auf Grund ihrer bau-technischen und rechtlichen Gegebenheiten **für die Verwendung zur Unterkunft und Haushaltsführung geeignet sind.**

Bei folgendem Sachverhalt bejahte der OGH bei seiner Entscheidung in 5 Ob 131/86 vom 08.07.1986 das Vorliegen des Ausnahmetatbestandes. Dieser OGH Entscheidung liegt zum Vergleich ein sehr ähnlicher Sachverhalt zu Grunde: Das Dachgeschoß bestand im Zeitpunkt der Errichtung des Hauses aus einem zur Hausvorderfront gelegenen Bodenraum und einer zum Hof gehenden Kammer, die als Fußboden Grundbeton auswies und deren Wände aus unverputzten Ziegelmauern bestanden, wobei die Räume bloß mit Heraklith verschalt waren. Dieser Zustand bestand bis in die Mitte der Fünfzigerjahre, zu welcher Zeit im Dachgeschoß eine Trennwand eingezogen wurde, wodurch 2 zum Hof gerichtete und 2 zur Straße hin gelegene Räumlichkeiten entstanden. Dabei wurden lediglich die zur Straße gelegenen Räume verputzt, ein Fußboden gelegt, dort eine Decke eingezogen und Licht eingeleitet; die übrigen Räume blieben weiterhin mit Heraklith abgedeckt, so dass man bis zu den Dachziegeln sehen konnte. Ein Wasseranschluss war im gesamten Dachbodengeschoß nicht vorhanden. Erst Anfang der Sechzigerjahre wurde anlässlich des Einbaues der Zentralheizung ein Heizkörper im ersten, zur Straße gelegenen Dachzimmer installiert. Vor dem im März 1983 begonnenen Ausbau des Dachgeschoßes durch den Vermieter wurde das gesamte Dachgeschoß immer nur als Abstellraum benutzt und nie bewohnt. Der OGH vertrat daher die Auffassung, dass die **zur Zeit der Errichtung des Hauses** im Dachboden vorhanden gewesenen Räume einer entgeltlichen Überlassung als Wohnräume nicht zugänglich gewesen seien, weil die Annahme eines Wohnraumes nur dann gerechtfertigt sei, wenn die Räume auf Grund ihrer bau-technischen und rechtlichen Gegebenheiten für die Verwendung zur Unterkunft und Haushaltsführung geeignet seien.

Ebenso fügt sich die OGH Entscheidung vom 1999-10-20, 5 Ob 259/99w in wobl 2000/71 mit ihrem Leitsatz in diese Rechtsprechung ein: Für die Ausnahmeschädlichkeit **zusätzlicher Räume** in einem nach § 1 Abs. 4 Z 2 MRG privilegierten Zweifamilienhaus kommt es auf deren selbständige Vermietbarkeit an. Eine Ausnahme von dieser Regel ist nur für Räume zu machen, die – obwohl sie abgesondert vermietbar wären – üblicherweise zu einem Ein- oder Zweifamilienhaus gehören (wie etwa Abstellräume, Garagen etc.) oder **Bestandteil** eines

Wohnungsverbandes. Eine Neuschaffung von Wohnräumen liegt dann vor, wenn **unbewohntbare** zB als Garderobe gewidmete Räume durch Versetzen von Wänden, Errichtung eines Badezimmers ua ausgebaut werden. Laut Entscheidungstext ist ein Dachbodenausbau zwar nach dieser Gesetzesstelle nur dann privilegiert, wenn durch ihn neuer Wohnraum geschaffen wurde (vgl. 5 Ob 2328/96f OGH vom 08.10.1996), was etwa dann nicht zutrifft, wenn bereits vorhandene Räume im Dachgeschoss durch die Einleitung von Wasser bewohnbar gemacht wurden (vgl. MietSlg 36.244), doch ist im gegenständlichen Fall – durch das Versetzen von Wänden, die Errichtung eines Badezimmers etc. – doch mehr geschehen.

Beurteilung berufungsgegenständlicher Sachverhalt:

Der **Zeitpunkt der Errichtung des Hauses** ist wesentlich wegen der Beurteilung, ob das Dachgeschoss nachträglich neu ausgebaut wurde oder nicht.

Da im Zeitpunkt der Errichtung des Hauses im Jahr 1847 weder das Dachzimmer, noch der Trockenboden als Wohnraum ausgestattet waren, waren diese Räume **keine** Wohnräume und das Dachgeschoss somit **nicht ausgebaut**. Das Dachgeschoss wurde vom Vorbesitzer in den Jahren zwischen 1956 und 1963 erstmalig neu auf Wohnräume mit ca. 45 m² ausgebaut. Das bedeutet, dass nachträglich, nämlich ca. 109 bis 116 Jahre nach der Errichtung (= dh im Verhältnis zum Zeitpunkt der Errichtung des Hauses 1847) neue Wohnräume geschaffen wurden. Der weitere umfassende Dachbodenausbau mit Schaffung einer Wohnung im Ausmaß von ca. 72 m² erfolgte im Jahr 2000 und stellt nur mehr eine Erweiterung des nachträglichen Dachgeschossausbaues aus den Sechzigerjahren dar.

Da bei diesem Gebäude Wohnräume nachträglich durch den Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden, gilt das Wohnhaus als Wohnhaus mit zwei selbständigen Wohnungen (nämlich im Erdgeschoss und im I.Stock). Der nachträgliche neue Dachgeschossausbau **zählt** laut gesetzlicher Ausnahmebestimmung **nicht**, sodass das Gebäude von seinem Charakter her im Zeitpunkt der Vermietung zum 01.10.2000 als Zweifamilienhaus im Sinne der Ausnahmebestimmung des § 1 Abs. 4 Z 2 MRG idF vor der MRN 2001 gilt.

Das hier vorliegende sanierte Gebäude unterliegt **nicht** dem Vollanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes, sondern fällt in die Teilausnahme des § 1 Abs. 4 Z 2 MRG idF vor der MRN 2001. Es besteht **keine** Verrechnungspflicht für die Mieteinnahmen nach § 20 MRG, sodass die **steuerliche** Begünstigungsbestimmung des § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 **nicht** zur Anwendung kommen kann. Die Herstellungsaufwendungen der Jahre 2000 und 2001 sind daher nur im Wege der Abschreibung für Absetzung mit 1,5% Abschreibungssatz (= Abschreibungsdauer 66,67 Jahre) abschreibbar. Die Fünfzehntelabsetzung (= Abschreibungsdauer 15 Jahre) kann mangels Vorliegen der Voraussetzungen nicht gewährt werden.

Es ist natürlich bedauerlich, wenn mit so viel Engagement und finanziellem Einsatz ein Wohnhaus saniert und umgebaut wird und die einzige steuerlich möglich erscheinende Begünstigung versagt wird. Es war aber rechtlich nicht möglich, auf die vom Steuerberater beim Erörterungstermin vorgeschlagene Lösungsvariante zu entscheiden.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Linz, am 17. März 2009