



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. Immobilien OEG, Vermietung, G., vertreten durch Mag. Edgar Steinberger, Steuerberater, 8786 Rottenmann, Hauptstraße 41, vom 28. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 (berichtigt gemäß § 293 BAO mit Bescheid vom 3. Oktober 2008) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 2006 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die im Kalenderjahr 2006 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von -27.545,23 festgestellt.

Davon entfallen auf:

KM.	-13.772,62
KK.	-13.772,61

Die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von -9.014,05 festgestellt.

Davon entfallen auf:

KM.	-4.507,03
KK.	-4.507,02

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung zu den strittigen Feststellungen der Betriebsprüfung im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

1) Aufteilung der Baukosten auf die vermieteten Wohnungen und auf die Privatwohnung

Im Dachgeschoß des Hauses G. seien fünf Kleinwohnungen und eine Penthousewohnung mit zwei Terrassen hergestellt und zwei bestehende Wohnungen saniert worden. Da in den Aufzeichnungen sämtliche Rechnungen des Generalunternehmers, mit Ausnahme des Betrages von € 36.000,00 zur Gänze als Herstellungskosten des vermieteten Bereiches verbucht worden seien, seien die Kosten von der Betriebsprüfung an Hand der Leistungsverzeichnisse der ausführenden Firmen aufgeteilt worden. Der Vergleich über die Mehr- und Minderleistungen sei entgegen der Behauptung in der Berufung sehr wohl berücksichtigt worden.

In der Darstellung der Herstellungskosten gehe auch der bevollmächtigte Vertreter in der Berufung von den Beträgen lt. Prüfungsbericht aus; er berücksichtige dabei jedoch die nicht erbrachten Leistungen, die jedoch nicht abgerechnet, sondern im Vergleich vom 24. Juli 2007 abgehandelt worden seien. Der Prozentsatz der anteiligen Kosten sei für die Aufteilung der Planungskosten und der Gemeinkosten erforderlich, da diese nicht getrennt nach vermietetem Anteil und Privatwohnung erfasst worden seien. Die Bestandswohnungen seien von der Betriebsprüfung nicht in diese Berechnung einbezogen worden, da es sich bei diesen nur um eine Sanierung handle. Die Planungskosten für die Installationen seien in den Kosten der beauftragten Unternehmen enthalten. Für bauliche Maßnahmen fielen dabei nur untergeordnete Planungskosten an.

Bei der Berechnung der Gesamtkosten sei in der Berufung die Zahlung an den Generalunternehmer für die Privatwohnung mit dem Bruttbetrag in Höhe von € 43.200,00 angesetzt worden. Zur Berechnung der Kostenverhältnisse sei dieser jedoch ebenso wie alle anderen Beträge ohne Umsatzsteuer anzusetzen. Der danach verbleibende Betrag in Höhe von € 534.075,32 decke sich weitgehend mit jenem lt. Prüfungsbericht (Beilage zur Niederschrift) in Höhe von € 534.610,02.

In weiterer Folge sei in der Berufung ein gravierender Berechnungsfehler unterlaufen, da die in den Zahlungen an den Generalunternehmer bereits enthaltenen Zahlungen "Gr." in Höhe von € 30.706,94 sowie "N." in Höhe von € 50.877,47 hinzugerechnet worden seien. Die nach diesbezüglicher Kürzung gegenüber den Herstellungskosten lt. Betriebsprüfung verbleibende Differenz in Höhe von € 32.504,55 sei wie folgt erklärbar:

Der Betrag in Höhe von € 22.504,55 resultiere im Wesentlichen aus dem unterschiedlichen Ansatz der Herstellungskosten des vermieteten Gebäudeteils (lt. Betriebsprüfung rd. 63 % und lt. Berufung rd. 68 %). Der Restbetrag in Höhe von € 10.000,00 stelle einen geschätzten Betrag für die von der Berufungswerberin (Bw.) zur Gänze dem vermieteten Gebäudeteil zugeordneten Abbruchkosten des Sattel- und Flachdaches sowie der Position "Rauch, Abgas und Lüftungsfänge" dar.

2) Dachbodenausbau – Fünfzehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988

Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 seien lediglich die Aufwendungen für Sanierungen, nicht hingegen jene für Neuerrichtungen begünstigt. Hinsichtlich des Dachbodenbaus lägen auch nicht Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 vor. Die Sanierung der bestehenden Wohnungen hingegen sei von der Betriebsprüfung unter § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 subsumiert worden.

3) Kürzung der Basis für die Absetzung für Abnutzung um die volle Landesförderung inklusive Anteil "Lift"

Nach herrschender Lehre seien zugesagte Forderungen von Beginn an bis zur Höhe der bereits angefallenen Kosten zu berücksichtigen, auch wenn Teile der Kosten erst in späteren Jahren anfielen. In der Berufung werde auch ohne den Ansatz für den Lift ein Förderungsbetrag in Höhe von € 205.607,60 abgezogen. In der Darstellung im Prüfungsverfahren sei ein Betrag in Höhe von € 180.160,00 ausgewiesen.

4) Höhe des Ansatzes für Grund und Boden im Zusammenhang mit dem Dachbodenankauf

Beim Ankauf eines Rohdachbodens, noch dazu zu einem ungewöhnlich niedrigen Preis sei davon auszugehen, dass der Großteil auf Grund und Boden entfalle. Auch hinsichtlich der Bestandswohnungen erscheine ein Anteil von weniger als 8 %, noch dazu von einem Kaufpreis für unsanierte Wohnungen in Innenstadtlage, wesentlich zu niedrig. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sei die Abgabenbehörde nicht an die Aufteilung im Kaufvertrag gebunden.

5) Vorsteuern im Zusammenhang mit der Privatwohnung ("Seeling")

Zugleich mit dem Ankauf des Dachbodens sowie der beiden bestehenden Wohnungen sei der Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen worden. Hinsichtlich der Privatwohnung liege somit ein ausschließlich privat genutztes Wirtschaftsgut vor.

6) Bewirtungskosten

Der Aufwand sei von der Betriebsprüfung nicht als Privataufwand, sondern als Repräsentationsaufwand beurteilt worden. Wenn nach erteiltem Auftrag Besprechungen im Rahmen von Essenseinladungen erfolgten, so stelle dies Repräsentation dar.

Dagegen hat die Bw. mit folgender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

1) Aufteilung der Baukosten auf die vermieteten Wohnungen und auf die Privatwohnung

Dass die ausbezahlte Landesförderung bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung nicht von den Herstellungskosten abgezogen worden sei, sei ein Fehler, den sie auch zugegeben habe.

Wenn in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt werde, dass die Umsatzsteuer für die private Wohnung nicht zur Berechnung der Kostenverhältnisse herangezogen werden dürfe, dann sei dazu ausdrücklich festzuhalten, dass die Umsatzsteuer für die Privatwohnung sehr wohl einen Kostenfaktor darstelle.

Die Umschichtung sei deshalb nicht gerechtfertigt, als die Privatwohnung nur ein Flachdach habe. Die Schätzung der Kosten für die Rauch-, Abgas- und Lüftungsfänge sei nicht zulässig, da diese in den Abrechnungen enthalten seien.

2) Dachbodenausbau – Fünfzehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988

In dem zum Beginn der Prüfung vorgelegten Anlagenverzeichnis sei die Berechnung der Fünfzehntelabsetzung ausgewiesen.

3) Kürzung der Basis für die Absetzung für Abnutzung um die volle Landesförderung inklusive Anteil "Lift"

Der Lift sei bis heute noch nicht abgerechnet.

4) Höhe des Ansatzes für Grund und Boden im Zusammenhang mit dem Dachbodenankauf

Diesbezüglich verweise sie auf den Kaufvertrag, in dem der Grundanteil explizit vereinbart worden sei.

5) Vorsteuern im Zusammenhang mit der Privatwohnung ("Seeling")

Aus der Darstellung der Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten durch die Betriebsprüfung sei von einem Gesamtprojekt auszugehen. Dass die Privatwohnung ausschließlich ein privat genutztes Wirtschaftsgut sei, sei unbestritten.

6) Bewirtungskosten

Diesbezüglich sei zu ergänzen, dass die Bw. als Bauherrin für Besprechungen mit dem Generalunternehmer, Planer und Steuerberater keine geeigneten Büroräumlichkeiten gehabt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

In dem am 7. April 2010 zur Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 279 Abs. 3 BAO durchgeführten Erörterungstermin wurden die im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat strittigen Berufungspunkte von der Bw. wie folgt eingeschränkt:

1) Aufteilung der Baukosten auf die vermieteten Wohnungen und auf die Privatwohnung

Die Aufteilung an Hand der Leistungsverzeichnisse durch die Betriebsprüfung führt zu Gesamtbaukosten in Höhe von € 534.610,02, während die Bw. diese in der Berufung in Höhe von € 541.275,32 ermittelt. Davon ist allerdings die darin enthaltene Vorsteuer in Höhe von € 7.200,00 aus der Zahlung an die Fa. M. betr. die Privatwohnung (€ 43.200,00 brutto) in Abzug zu bringen, da auf Grund der Vorsteuerabzugsberechtigung im Rahmen der Vermietung insgesamt von Nettokosten auszugehen ist. Dass die Umsatzsteuer für die Privatwohnung einen Kostenfaktor darstellt, ergibt sich systemimmanent aus dem Charakter der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, die den Letztverbrauch belastet und nur innerhalb der Unternehmerkette kostenneutral ist.

Somit ergeben sich lt. Bw. Gesamtbaukosten in Höhe von € 534.075,32. Da die in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigten Baukosten in Höhe von € 534.610,02 um € 534,70 höher sind, kann sich die Bw. nicht beschwert erachten.

Die Umschichtung des Betrages von € 10.000,00 auf die Privatwohnung sei lt. Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag nicht gerechtfertigt, da die Privatwohnung nur ein Flachdach habe.

Dazu hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass die Abbruchkosten des Sattel- und Flachdaches rd € 14.000,00 betragen haben und zusammen mit Planung und Gemeinkosten von geschätzten Kosten in Höhe von € 20.000,00 auszugehen sei, wovon die Hälfte auf die Privatwohnung umzuschichten sei. Überdies seien in diesem Betrag auch die Kostenanteile für die Positionen Rauch-, Abgas- und Lüftungsfänge enthalten.

Die Ausführungen im Vorlageantrag, wonach die Schätzung nicht zulässig sei, da diese Kosten in den Abrechnungen enthalten seien, bedingen, dass der auf die Privatwohnung entfallende Kostenanteil jedenfalls ausgeschieden werden muss. Nach eingehender Erörterung der Sachlage wird von beiden Parteien die Umschichtung eines Betrages in Höhe von € 7.000,00 auf die Privatwohnung als sachgerecht erachtet und außer Streit gestellt.

2) Dachbodenausbau – Fünfzehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988

Lt. Berufungsvorentscheidung seien lediglich Aufwendungen für Sanierungen nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988, nicht hingegen jene für Neuerrichtung begünstigt. Die Sanierung der bestehenden Wohnungen sei unter § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 subsumiert worden, weshalb von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 50.992,37 die 1/15-Abschreibung im Jahr 2007 zur Gänze (= € 3.399,49) und im Jahr 2006 zur Hälfte (= € 1.699,75) zu gewähren sei.

Dazu vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsauffassung, dass unter Bedachtnahme auf § 24 Abs. 1 Z 12 Stmk WFG 1993 (Schaffung von Wohnungen ist eine Sanierungsmaßnahme) auch die Schaffung der gegenständlichen Dachgeschoßwohnungen nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 begünstigt ist (vgl. UFS 22.1.2010, RV/0346-G/09 und UFS 16.12.2009, RV/0837-G/09).

Somit ergibt sich nachstehende Änderung der 1/15-Absetzung:

Vom Annuitätenzuschuss in Höhe von € 346.475,00 entfallen auf die Privatwohnung € 101.340,00 und auf den Lift € 39.527,00, sodass für die 5 Garconnieren € 205.608,00 verbleiben. Da der Lift auch privat genutzt wird, ist nach dem unbestrittenen Aufteilungsschlüssel in Höhe von 36,87 % ein Betrag in Höhe von € 14.574,00 auf die Privatwohnung entfallend, aus dem Vermietungsbereich auszuscheiden, sodass ein auf die Vermietung entfallender Betrag an Landesförderung in Höhe von € 230.561,00 verbleibt.

Nach Abzug dieses Zuschusses von den unbestrittenen auf die Vermietung entfallenden Herstellungskosten in Höhe von € 340.513,56 (€ 337.513,56 lt. angefochtene Bescheide + Umschichtungsdifferenz € 3.000,00 lt. Erörterungstermin) verbleibt ein Betrag in Höhe von € 109.952,56, wovon ein 1/15 € 7.330,17 beträgt.

	2006	2007
1/15 lt. BE	7.330,17	7.330,17
abzüglich 1/15 lt. angefochtene Bescheide	1.699,75	3.399,49
Verminderung der Einkünfte lt. BE	5.630,42	3.930,68

Bezüglich der verbleibenden Normal-AfA ist demnach von folgenden Beträgen auszugehen:

AK Dachboden	15.258,00
+ Grunderwerbsteuer und Grundbuch	751,55
- 60 % Grundanteil	9.605,73

+ Keller	1.440,00
- 60 % Grundanteil	864,00
Maßgebliche AfA-Basis	6.979,82

Die unter Pkt. 2) dargestellten Berechnungen werden von beiden Parteien einvernehmlich außer Streit gestellt.

Somit ermittelt sich die Basis für die Abschreibung für Abnutzung wie folgt:

Anschaffungskosten Dachboden und Keller lt. BE	6.979,82
+ Anschaffungskosten Altwohnungen lt. angefochtene Bescheide	81.794,05
+ Ablöse P. lt. angefochtene Bescheide	20.000,00
Gesamte Anschaffungskosten lt. BE	108.773,87

Daraus ermittelt sich unter Zugrundelegung des AfA-Satzes von 1,5 % für das Jahr 2007 eine Abschreibung in Höhe von € 1.631,61 und für das Jahr 2006 eine Halbjahres-AfA in Höhe von € 815,81.

	2006	2007
AfA lt. BE	815,81	1.631,61
AfA lt. angefochtene Bescheide	1.197,91	2.395,81
Verminderung der Werbungskosten (= Erhöhung der Einkünfte) lt. BE	382,10	764,20

3) Kürzung der Basis für die Absetzung für Abnutzung um die volle Landesförderung inklusive Anteil "Lift"

Das Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag, wonach der Lift bis heute nicht abgerechnet sei, ist aus folgenden Erwägungen unbedachtlich:

Faktum ist, dass der gesamte Förderungsbetrag inklusive des Anteiles für den Lift im Rahmen der Ermittlung der Basis für die 1/15-Absetzung von den in den Streitjahren 2006 und 2007 angefallenen Baukosten in Abzug gebracht worden ist. Sollte es in den Nachjahren tatsächlich zur Nachverrechnung von Kosten kommen, wäre der Abschreibungsbetrag entsprechend zu korrigieren. In diesem Zusammenhang wird auf die Rz 6507ff EStR 2000 verwiesen.

Diese Rechtsansicht wird von den Vertretern der Bw. zur Kenntnis genommen und außer Streit gestellt.

4) Höhe des Ansatzes für Grund und Boden im Zusammenhang mit dem Dachbodenankauf

Diesbezüglich verweist die Bw. im Vorlageantrag auf den Kaufvertrag, in dem der Grundanteil explizit vereinbart worden sei.

Nach ausführlicher Diskussion der Sach- und Rechtslage haben beide Parteien einvernehmlich, wie unter Punkt 2) dargestellt, den Grundanteil mit 60 % akzeptiert.

5) Vorsteuern im Zusammenhang mit der Privatwohnung

Unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, ergibt sich auch für Zeiträume ab 1. Jänner 2004 kein Vorsteuerabzug, da § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 autonom anwendbar ist und diese Bestimmung ab 1.1.1995 unverändert in Geltung ist und auch unverändert aus dem UStG 1972 in das UStG 1994 übernommen worden ist (vgl. auch UFS 5.11.2009, RV/1014-L/09).

Demnach erweist sich nach Ansicht des UFS die Vorsteuerkürzung des Jahres 2006 in Höhe von € 9.831,68 lt. Tz 3 des Bp-Berichtes als rechtmäßig.

Diese Rechtsansicht wird von den Vertretern der Bw. zur Kenntnis genommen und außer Streit gestellt.

6) Bewirtungskosten

Den Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag, wonach sie für Besprechungen mit dem Generalunternehmer, Planer und Steuerberater keine geeigneten Räumlichkeiten zur Verfügung hätte und daher in Gaststätten ausweichen hätte müssen, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes zu entgegnen:

In der von der Bw. erachteten Notwendigkeit ihre Auftragnehmer anlässlich der Abhaltung von Besprechungen bewirten zu müssen, kann keine Veranlassung in Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung – ein Nachweis, dass die Bewirtung iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 der Werbung dient kann angesichts der Tatsache, dass es sich bei den bewirteten Personen nicht um Kunden, sondern um ihre Auftragnehmer handelt, wohl nicht erbracht werden – erblickt werden.

Vielmehr ist der dadurch entstandene Aufwand (2006: € 613,61 und 2007: € 244,00) durch ein persönliches Bedürfnis begründet, das als typische Repräsentation zu qualifizieren ist.

Auf die Frage des Referenten, ob das in den angefochtenen Bescheiden zum Ansatz gelangte Aufteilungsverhältnis der Einkünfte (2006: KM. – 52,94 % und KK. – 47,06% und 2007 im Sinne des berichtigten Bescheides vom 3. Oktober 2008: beide Teilhaber je zur Hälfte) dem Parteiwillen entspricht, führen die bevollmächtigten Vertreter der Bw. aus, dass in beiden Jahren von einem Aufteilungsverhältnis in Höhe von 50 % je Teilhaber auszugehen ist.

Unter Bedachtnahme auf obige Ausführungen ändern sich die Bemessungsgrundlagen wie folgt:

Aufgrund der einvernehmlichen Verminderung des Umschichtungsbetrages von € 10.000,00 auf € 7.000,00 ergibt sich im Jahr 2006 in umsatzsteuerlicher Hinsicht eine Verminderung der Vorsteuerkürzung um € 600,00, sodass sich die Vorsteuern lt. angefochtenem Umsatzsteuerbescheid 2006 in Höhe von € 69.857,77 auf **€ 70.457,77** erhöhen.

Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

	2006	2007
Einkünfte lt. angefochtene Bescheide	-22.296,91	-5.847,57
- Erhöhung der 1/15-Abschreibung lt. BE	-5.630,42	-3.930,68
+ Verminderung der AfA lt. BE	+382,10	+764,20
Einkünfte lt. BE	- 27.545,2 3	- 9.014,05

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 14. April 2010