



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Grundstücksgemeinschaft, G., vertreten durch Mag. Thomas Heidinger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8010 Graz, Hartenaugasse 24, vom 9. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. August 2007 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von € -74.309,53 festgestellt.

Davon entfallen auf:

1) Dr. Jörg X. € -39.191,78 (einschließlich Sonderwerbungskosten in Höhe von € 2.566,08)

2) Dr. Karl X. € -35.117,75 (einschließlich Sondereinnahmen in Höhe von € 1.507,95)

Die im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von € -76.844,48 festgestellt.

Davon entfallen auf:

1) Dr. Jörg X. € -41.941,83 (einschließlich Sonderwerbungskosten in Höhe von € 9.520,26)

2) Dr. Karl X. € -34.902,65 (einschließlich Sonderwerbungskosten in Höhe von € 2.481,08)

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung (Niederschrift vom 30. Juli 2007 über die Schlussbesprechung) nachstehende Feststellungen getroffen:

1) Vermietung an den unterhaltsberechtigten Sohn des Miteigentümers Univ.-Prof. Dr. Karl X.

Ab 1. April 2004 sei die Wohnung Top 4 ($142 \text{ m}^2 = 16,22 \%$ der Gesamtliegenschaft) an den unterhaltsberechtigten Sohn Dietmar (geboren am 15. Mai 1986) des Mitbesitzers Dr. Karl X. vermietet worden. Ab 15. Dezember 2004 habe der Sohn auch die neu errichtete Wohnung Top 9 ($41,61 \text{ m}^2 = 9,6 \%$ der Gesamtliegenschaft) gemietet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei eine Vermietung an unterhaltspflichtige Kinder nicht möglich, da Eltern zivilrechtlich zur Unterhaltsleistung verpflichtet wären. Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dies gelte auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhielten.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, dass mit einer Miteigentumsgemeinschaft so ein Mietverhältnis möglich wäre, stehe im Regelfall schon § 833 erster Satz ABGB entgegen. Eine Benützungsregelung stelle nämlich unter Miteigentümern, denen der Gebrauch gemeinsam zustehe, keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung dar. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen habe, seien von einem Miteigentümer, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf ein Gemeinschaftskonto überwiesenen Betrages, geleistete Zahlungen ertragsteuerlich keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weil mit der Gebrauchsregelung unter Miteigentümern das für die Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 essentielle Merkmal der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung nicht erfüllt werde. Dass die bloße Gebrauchsregelung aber den Regelfall darstelle, entspreche der ständigen Rechtsprechung der Zivilgerichte ebenso wie der Lehre (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119).

Demgemäß seien diese Wohnungen als privat genutzt zu qualifizieren und aus der Ermittlung der Umsätze und Einkünfte entsprechend auszuscheiden; die geltend gemachten Vorsteuern seien entsprechend zu kürzen.

2) Dachbodenausbau – Abschreibungsdauer

Unter Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen im Sinne des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 seien nur Maßnahmen an bereits bestehendem Wohnraum zu verstehen. Erfolge hingegen bei einem Gebäude ohne Vornahme von Sanierungsmaßnahmen die Errichtung (Schaffung) eines Dachbodenausbau, dann sei diese Neuerrichtung nicht begünstigt (vgl. EStR 2000, Rz 6481). Auch nach Kohler/Wakounig sei eine begünstigte Absetzung nur dann möglich, wenn der Dachbodenausbau im Zuge einer Generalsanierung nach landesgesetzlichen Vorschriften gefördert werde.

Eine Generalsanierung im Zuge des Dachbodenausbau sei im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. In den Jahren 2004 und 2005 seien lediglich kleinere Renovierungsarbeiten (Malerei Stiegenhaus und Keller; Austausch der Wasserrohre für Top 1, 3 und 5; Einbau einer Türsprechanlage und Installation einer SAT-Anlage) durchgeführt worden. Der Lifteinbau sei ebenso wie der Ausbau des Dachbodens ein Neubau und damit keinesfalls eine Sanierung. Einzig die Erneuerung der Heizungsanlage und der Elektrik stehe im Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau, was eine entsprechende Kostenaufteilung in Instandsetzung Altbau und Normal-AfA Neubau erfordere.

Für die Renovierung von drei Wohnungen im Altbestand sei am 13. Juni 2006 eine Förderungszusicherung für einen rückzahlbaren Annuitätenzuschuss gewährt worden. Somit stünden diese Kosten schon zeitlich gesehen in keinem direkten Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau.

Da demnach das Objekt nicht generalsaniert worden sei stünde für den Dachbodenausbau und für den Einbau der Liftanlage lediglich ein AfA-Satz in Höhe von 1,5 % zu.

3) Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten

Die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes seien von der Berufungswerberin (Bw.) unter Zugrundelegung geschätzter Quadratmeterkosten in Höhe von € 1.000.000,00 bewertet worden. Der Ertragswert betrage lt. Betriebsprüfung einschließlich Grund und Boden jedoch € 450.000,00, wobei der Gebäudewert mit € 240.000,00 festgestellt werde. Somit sei eine dementsprechende Korrektur der geltend gemachten AfA-Beträge vorzunehmen.

Gegen die im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Für die Aufwertung des Altbestandes aber auch für den Dachgeschoßausbau habe sich die Notwendigkeit eines Lifteinbaues ergeben. Aus baulichen bzw. wirtschaftlichen Gründen sei ein solcher nur zu Lasten von Wohnflächen der Tops 2, 4 und 6 sinnvoll gewesen, was den Entfall der "Altbadezimmer" und den Einbau von neuen Badezimmern erforderlich gemacht habe. Somit sei, abgesehen von der vom Dachbodenausbau unabhängigen Notwendigkeit der Wohnungssanierung (Standardanhebung, Modernisierung), ein weiterer Grund für die Wohnungssanierungen gegeben gewesen. Aus diesem Grund sei zB die Wohnung Top 6 nach dem Ableben von Frau Dr. Erika X. vorübergehend nicht vermietet worden, da sichergestellt werden musste, dass die für den Lifteinbau notwendigen Wohnungen nicht mietrechtlich blockiert sind.

Ein grundsätzliches Problem dieser Liegenschaft bestehe auch in der Lage (hohe Verkehrsfrequenz) sowie in der Größe der Wohnungen (ca. 140-150 m²). Eine Teilung in mehrere kleinere Einheiten sei weder baulich noch wirtschaftlich sinnvoll. Als Mieter kämen primär Studenten, die ein Zimmer mieten würden, in Frage. Um im Zusammenhang mit der Einzelzimmervermietung an Studenten mietrechtliche Risiken sowohl hinsichtlich von Befristungen, Mietzinshöhe usw., aber auch um den Verwaltungsaufwand für die beiden Miteigentümer (Univ.-Prof. Dr. Karl X. sei auf Grund seiner Tätigkeit an der Universität zeitlich sehr beansprucht und Dr. Jörg X. lebe in Wien) möglichst gering zu halten, sei mit dem Sohn Dietmar X. ein entsprechender Hauptmietvertrag geschlossen worden. Die Auslagerung dieser Arbeit an die Hausverwaltung hätte sehr hohe Kosten verursacht und damit den verbleibenden Ertrag für die Miteigentümergeinschaft nicht unbeträchtlich reduziert.

Für die Miteigentümergeinschaft habe sich daraus auch der Vorteil von fix kalkulierbaren Mittelzuflüssen, die auf Grund der hohen Fremdfinanzierung der diversen Sanierungsmaßnahmen notwendig gewesen wären, ergeben.

In den Tops 2, 4 und 6 seien im Zuge der Generalsanierung die Badezimmer räumlich verlegt, die Elektrik, Heizung, die Wasserleitungen, die Abflussrohre usw. erneuert, ausgebessert und ergänzt, Kabelkanäle, EDV- und SAT-Leitungen verlegt, Fensterausbesserungen vorgenommen und Böden erneuert und saniert worden.

Am Gesamtobjekt seien Sockel, Kamin, Fenster (sofern notwendig), Terrasse und Stiegenhaus saniert sowie der Hof für die Fahrräder und den Müllplatz betoniert worden.

1) Vermietung an den unterhaltsberechtigten Sohn des Miteigentümers Univ.-Prof. Dr. Karl X.

Es sei unbestritten, dass ab 1. April 2004 die Wohnung Top 4 sowie zusätzlich ab 15. Dezember 2004 die Wohnung Top 9 an Dietmar X. vermietet worden seien.

In der Wohnung Top 4 habe der unterhaltsberechtigte Sohn nie persönlich gewohnt, sondern er habe diese Wohnung zimmerweise an Studenten untervermietet. Aus der Untervermietung sei wirtschaftlich kein bzw. nahezu kein Gewinn lukriert worden.

Für die Miteigentümergeinschaft sei relevant gewesen, dass bei einer Einzelzimmervermietung, abgesehen von den höheren mietrechtlichen Risiken, durch die Auslagerung dieser Arbeiten an die Hausverwaltung der Nettonutzen beträchtlich geschmälert worden wäre.

Die Wohnung Top 9 werde von Dietmar X. selbst bewohnt.

Vermieter sei in beiden Fällen die Miteigentümergeinschaft. Es lägen schriftliche Mietverträge zu fremdüblichen Bedingungen vor.

Die von der Betriebsprüfung herangezogene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehe immer von der Vermietung für eigene Wohnzwecke des Kindes eines unterhaltspflichtigen Elternteils bzw. einer Miteigentümergeinschaft, welche aus beiden unterhaltspflichtigen Elternteilen bestehe, aus. Von der Betriebsprüfung werde aber übersehen, dass die Wohnung Top 4 nie zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse genutzt worden sei und mangels Gewinnerzielungsabsicht auch nicht als versteckte Unterhaltsleistung gewertet werden könne, weshalb § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht anwendbar sei.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die deutsche Rechtsprechung und auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Juni 2003, RV/1772-W/02, in deren Begründung sehr deutlich hervorgehoben werde, dass es sich beim Thema Unterhalt und Mietvertrag um zwei bürgerlich rechtliche und wirtschaftlich unterschiedliche Vorgänge handle, hinzuweisen.

Weiters sei die Anerkennung des Bestandsverhältnisses bezüglich der Wohnung Top 9 dadurch gegeben, dass Vermieter eine Miteigentümergeinschaft sei, wobei nur ein Miteigentümer Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Dietmar X. habe. Im Übrigen liege ein fremdüblicher Mietvertrag vor.

Im Hinblick auf obige Ausführungen erscheine der Verweis des Betriebsprüfers auf § 833 erster Satz ABGB nicht verständlich. Unbestritten sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 21.10.1983, 82/17/0057; VwGH 25.6.1980, 1303/78)

sowie gemäß der aktuellen Literatur (zB Doralt, ESt-Kommentar, § 28, Tz 243 und EStR 2000, Rz 6529), dass unter gewissen Prämissen Mietverhältnisse zwischen einer Miteigentümergeinschaft als Vermieter und einem Miteigentümer selbst als Mieter steuerlich anerkannt seien und damit nicht unter § 20 Abs. 1 EStG 1988 fallen würden. Warum dann ein fremdübliches Mietverhältnis, das alle Erfordernisse (schriftlicher Mietvertrag, fremdübliche Miethöhe und Außenwirkung) erfülle, mit einem unterhaltsberechtigten Sohn eines Miteigentümers unter § 20 Abs. 1 EStG 1988 fallen solle, sei nicht nachvollziehbar und würde wohl eine krasse Diskriminierung darstellen.

Ein Missbrauch könne im Hinblick auf die Fremdüblichkeit sämtlicher Erfordernisse bis hin zur fördergesetzlich exakt vorgeschriebenen Mietzinsbildung bei der Wohnung Top 9 nicht vorliegen. Eine andere Sichtweise ergebe sich nach dem Verwaltungsgerichtshof (vgl. zuletzt VwGH 23.5.2007, 2003/13/0120) für den Fall der Vermietung an die Ehegattin bzw. Lebensgefährtin für Wohnzwecke.

2) Dachbodenausbau – Abschreibungsdauer

Es sei, wie eingangs dargestellt, von Anfang an geplant gewesen, die Sanierung der Wohnungen Top 2, 4 und 6 gemeinsam mit dem Dachgeschoßausbau und dem Lifteinbau durchzuführen. In Summe seien für die Sanierung der Altbestandswohnungen und des allgemeinen Bereiches Kosten zwischen € 200.000,00 und € 250.000,00 netto angefallen. Beim Lifteinbau handle es sich übrigens um eine Maßnahme gemäß §§ 3 bis 5 MRG, sodass ungeachtet der weiteren Ausführungen eine Fünfzehntelabschreibung für diese Maßnahme zustehe.

Dass für die Wohnungssanierung nur die kleine Förderung beantragt worden sei, liege an der Wohnungsgröße. Die Förderung für umfassende Sanierung werde nur für Wohnungen bis 90 m² gewährt; darüber hinausgehende Flächen würden nicht gefördert, unterlägen aber der Mietzinsbeschränkung.

Voraussetzung für die große Förderung, die für den Dachgeschoßausbau gewährt wurde, sei, dass diese vor Beginn der Baumaßnahmen beantragt und genehmigt werde. Für die kleine Förderung, die für die bestehenden Wohnungen gewährt wurde, sei eine Antragstellung auch nach Abschluss der Baumaßnahmen möglich. In der Praxis werde die kleine Förderung primär im Nachhinein, wenn bereits sämtliche Rechnungen vorliegen und bezahlt wurden, beantragt, da in diesem Fall nur ein Schritt notwendig sei und der Beamte der Förderstelle auch gleich die Rechnungskontrolle vornehmen könne. Der zeitliche Zusammenhang lasse sich beispielsweise auch durch den Vermietungsbeginn dokumentieren. Mietbeginn bei den

Dachgeschoßwohnungen sei der Dezember 2004 bzw. März 2005 und bei den Wohnungen Top 2 und 6 Spätherbst 2004 gewesen.

Weiters könne durch eine Unzahl von Besprechungsprotokollen, Plänen, Schriftverkehr usw. mit dem Architekten, aus Gesprächen mit der Förderstelle und der finanzierenden Bank dokumentiert werden, dass man immer von einer Gesamtmaßnahme ausgegangen sei.

Somit sei eindeutig nachgewiesen, dass sämtliche Maßnahmen in einem geplant und durchgeführt worden seien. Das zeitliche Auseinanderfallen der Förderansuchen bzw. Zusicherungen ergebe sich aus den vorhin angeführten Gründen.

In Summe seien sämtliche verfügbare Einheiten saniert worden. Davon seien 50 % der Altnutzfläche bzw. unter Berücksichtigung des Dachgeschoßausbaues 2/3 der Gesamtfläche von den Baumaßnahmen unmittelbar betroffen gewesen.

Eventualiter werde der Antrag gestellt, den AfA-Satz gemäß der Gesamtabschreibungsdauer des Gebäudes mit 2 % anstatt 1,5 % anzusetzen.

3) Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten

Es sei unbestritten, dass es sich bei der im Jahr 2001 vorgenommenen Bewertung um eine vereinfachte Substanzbewertung gehandelt habe.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Ertragsbewertung übersehe jedoch, dass die Wohnungen Top 3 (bewohnt von Herrn Univ.-Prof. Dr. Karl X.) und Top 6 (vormals Wohnung von Frau Dr. Erika X.) anscheinend gänzlich unberücksichtigt seien, wie auch der Rohdachboden keine Berücksichtigung in der Ertragswertermittlung gefunden habe.

Wenn man entsprechend dem Bewertungsschema der Betriebsprüfung die Wohnungen Top 3 (162 m²) und Top 6 (167 m²), insgesamt 329 m² mit einem marktüblichen Gebäudeverkehrswert von € 900,00 berechne, ergebe sich ein zusätzlicher Gebäudewert von € 296.100,00. Der Dachboden mit ca. 450 m², bewertet mit einem Gebäudeverkehrswert von € 500,00 ergebe € 225.000,00. Unter Berücksichtigung dieser beiden Werte mit insgesamt € 521.100,00 zuzüglich des vom Betriebsprüfer auf Ertragswertbasis ermittelten Wertes von € 450.000,00 ergebe sich ein Verkehrswert von € 971.000,00.

Wenn man alternativ für die Wohnung Top 3 einen angemessenen Mietzins von € 4,00/m² sowie für die Wohnung Top 6 einen Mietzins von € 2,00/m² berücksichtige, erhöhe sich der jährliche Ertragswert um € 11.784,00; abzüglich der variablen Bewirtschaftungskosten gemäß der Bewertung durch die Betriebsprüfung von 6 % verbleibe ein Jahresreinertrag von € 11.077,00. Nachdem der Bodenertragswert bereits vom gesamten Bodenwert vom

Betriebsprüfer berücksichtigt worden sei, sei der zusätzliche Ertragswert von € 11.077,00 mit einem Kapitalisierungsfaktor von 25,73 zu multiplizieren, woraus sich ein zusätzlicher Gebäudewert von ca. € 285.000,00 ermittle. Zuzüglich sei jedenfalls noch der Gebäudewert des Dachbodens mit geschätzten € 225.000,00 zu berücksichtigen. Daraus würde sich unter Hinzurechnung der Schätzung der Betriebsprüfung ein Gesamtwert der Liegenschaft in Höhe von ca. € 960.000,00 ergeben.

Somit sei nachgewiesen worden, dass auch unter Zugrundelegung der Bewertungsmethode der Betriebsprüfung unter Berücksichtigung der bisher außer Acht gelassenen Wohnungen Top 3 und 6 sowohl unter Heranziehung eines marktüblichen Ertragswertes bzw. eines Substanzverkehrswertes wie auch unter Berücksichtigung des Substanzwertes des Dachbodens ein Liegenschaftsverkehrswert in Höhe von rd. € 1.000.000,00 gegeben sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung ist vom Finanzamt wie folgt begründet worden:

1) Vermietung an den unterhaltsberechtigten Sohn des Miteigentümers Univ.-Prof. Dr. Karl X.

Zusätzlich zu den bisherigen Ausführungen sei zu bemerken, dass eine Untervermietung der Wohnung Top 4 durch Meldezettel der diversen Untermieter nachgewiesen werden könnte. Dies ändere aber nichts an der Tatsache, dass die Vermietung an den Sohn nicht gesetzeskonform sei. Der Einwand, dass durch eine Einzelvermietung der Nettonutzen geschmälert worden wäre, sei nicht logisch, weil ja auch der Vater selbst ohne Zwischenschaltung seines Sohnes untervermieten hätte können. Im Übrigen sei auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2006, 2002/13/0119 und 22. November 2001, 98/15/0057 hinzuweisen.

2) Dachbodenausbau – Abschreibungsdauer

Die Aufwendungen für Malerei im Stiegenhaus und Keller, Austausch der Wasserrohre für die Wohnungen Top 1, 3 und 5, Einbau einer Türsprechanlage und Installation einer SAT-TV Anlage seien nicht im Zuge des Ausbaues erfolgt und stünden somit in keinem Zusammenhang. Beim Lifteinbau handle es sich um eine Maßnahme nach §§ 3-5 MRG, wofür richtigerweise die Fünfzehntelabsetzung zustehe. Die Erneuerung der Heizanlage und der Elektrik stünden im Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau; auf Grund der notwendigen Neudimensionierung seien die Kosten in Instandsetzung Altbau und Normal-Afa Neubau aufzuteilen.

Für die Renovierung der drei Wohnungen im Altbestand sei am 13. Juni 2006 die Landesförderung zugesichert worden. Somit stünden diese Kosten schon zeitlich gesehen in keinem direkten Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau. Nachdem die Förderung im

Jahr 2006 beantragt und zugesichert worden sei, müssten in den Vorjahren Instandsetzungskosten angefallen sein. Erst in der am 16. November 2007 eingereichten Jahreserklärung 2006 fänden sich zusätzliche Zehntelabsetzungen. Da der Vermietungsbeginn für die Wohnungen Top 2 und 6 bereits im Spätherbst 2004 liege und im Jahr 2005 Instandhaltungskosten in Höhe von € 5.798,00 für diverse Tops abgesetzt worden seien, sei der zeitliche Zusammenhang für die Sanierung des Altbestandes mit Förderungsmitteln auch hier nicht gegeben. Im Jahr 2004 seien keine dahingehenden Kosten abgesetzt worden.

In der Vorbemerkung der Berufung werde festgehalten, dass das Objekt immer wieder modernisiert worden sei. Erforderlich für die beschleunigte Abschreibung sei aber eine Generalsanierung im Zuge des Dachbodenausbaues. Diverse Reparaturen im Laufe der Vorjahre zählten nicht dazu; der Fensteraustausch sei bereits im Jahr 2000 erfolgt. Im Übrigen werde auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. November 2004, RV/0072-G/04 verwiesen.

3) Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten

Wenn fiktive Anschaffungskosten beantragt werden, seien diese zwingend durch ein Gutachten nachzuweisen, andernfalls käme nur der Ansatz des Einheitswertes in Betracht. Während von der Bw. nur eine vereinfachte Substanzbewertung vorgenommen worden sei, sei im Zuge der Betriebsprüfung eine Ertragswertberechnung durchgeführt worden, die auf Grund der Einwände in der Berufung entsprechend adaptiert werde.

Der Abschlag für Bebauung werde in der Literatur für Liegenschaftsbewertung höchstens mit 5 % angesetzt, wenn sich an der Nutzbarkeit des Grundstückes nichts ändere.

Da der Stichtag für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der 1. Mai 2001 sei, seien die erzielbaren Mieten zu diesem Zeitpunkt heranzuziehen. Demnach seien die Mieten lt. Hausverwaltung für das Jahr 2002 herangezogen worden und damit seien auch die Mieten für die Wohnungen Top 3 und 6 mitberücksichtigt. Der fiktive Wert für den Rohdachboden könne keinesfalls zum Ansatz kommen, da zu diesem Zeitpunkt keine Wohnungen vorhanden gewesen seien.

Zusätzlich werde bemerkt, dass dem Finanzamt am 31. Jänner 1985 eine AfA-Berechnung vorgelegt, in der die Liegenschaft mit ATS 5.080.000,00 geschätzt worden sei, während die Schätzung im Jahr 2001 einen Wert von € 1.000.000,00 ergeben habe. Eine derartige Preissteigerung innerhalb von 16 Jahren sei wohl für jeden Laien unverständlich.

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

1) Vermietung an den unterhaltsberechtigten Sohn des Miteigentümers Univ.-Prof. Dr. Karl X.

Hinsichtlich der Wohnung Top 9 sei nochmals darauf hinzuweisen, dass nur ein Miteigentümer gegenüber Dietmar X. unterhaltsverpflichtet sei und der zweite Miteigentümer einer unentgeltlichen Nutzung oder auch einer Nutzung im Zuge einer Gebrauchsüberlassung nie zugestimmt hätte. Zivilrechtlich wäre bei einer Miteigentümergemeinschaft ein Mehrheitsbeschluss notwendig gewesen. Möge eine Gebrauchsüberlassung auch der Regelfall sein, so habe die Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Literatur Bedingungen ausgearbeitet, unter welchen ein Bestandverhältnis sogar zwischen einer Miteigentümergemeinschaft und einem Miteigentümer anzuerkennen sei. Diese Kriterien wären zur Gänze eingehalten worden.

Der Argumentation in der Berufungsvorentscheidung, dass eine Untervermietung der Wohnung Top 4 auch durch den Vater möglich gewesen wäre, stünden neben dem Zeitmangel auch massive mietrechtliche Bedenken entgegen. Mietrechtlich hätte eine Untervermietung durch den Vater einer gerichtlichen Prüfung nicht standgehalten und es würde das Risiko bestehen, dass ein Untermieter ein Hauptbestandverhältnis erwirken hätte können und man in Kombination mit einem Mietzinsüberprüfungsverfahren auf Dauer wesentliche Mindereinnahmen zu erwarten gehabt hätte. Der zweite Miteigentümer hätte einer solchen Vorgangsweise nie zugestimmt.

2) Dachbodenausbau – Abschreibungsdauer

Allein der Umstand, dass die Dachgeschoßwohnungen sowie die freien sanierten Bestandsräumlichkeiten im Altbestand nahezu zeitgleich neu vermietet worden seien, bestätige, dass es sich um eine einheitliche Sanierungsmaßnahme gehandelt habe.

Es sei auf den Umstand zu verweisen, dass durch den Lifteinbau die Sanitärräumlichkeiten im Altbestand räumlich gänzlich verlegt hätten werden müssen. Auch die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen (zB Ersatz der bisherigen Etagenzentralheizungen oder Einzelöfen durch eine neue Heizungsanlage mit eigenem Heizungsraum und großteils Erneuerung der Elektrik in den Wohnungen im Altbestand) seien von wesentlichem Umfang gewesen. Diese Maßnahmen werde man kaum als selbstverständlich mit dem Dachgeschoßausbau in Zusammenhang bringen können.

Dass der Zeitpunkt der Förderungszusagen stark auseinander falle, sei in der Berufung bereits begründet worden. Übrigens sei die Benützungsbewilligung für den Dachbodenausbau erst am 27. Februar 2008 ergangen.

Dem Hinweis in der Berufungsvorentscheidung, dass erst in der am 16. November 2007 eingereichten Jahreserklärung 2006 zusätzliche Zehntelabsetzungen angesetzt worden seien und in den Jahren davor, insbesondere 2004, keine dahingehenden Kosten angesetzt worden seien, sei der Hinweis in der Fußnote der Beilage zur Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2004 – "Einfachheitshalber wurde die Zuordnung der Sanierungskosten des Dachbodenausbaues usw. im Jahr 2004 zur Gänze gemäß § 28 Abs. 3 vorgenommen. Die Aufsplittung in Instandhaltung, Herstellung gemäß § 28 Abs. 3 EStG, Instandsetzung erfolgt erst im Jahr 2005 nach Fertigstellung des Umbaues" – entgegenzuhalten.

Mit Schreiben vom 13. November 2006 sei als Beilage zu den per Finanz Online übermittelten Steuererklärungen 2005 auch eine Beilage zur Erklärung von Personengesellschaften 2005 eingereicht worden, aus der ersichtlich sei, dass Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen 2005 nach § 28 Abs. 2 EStG in Höhe von € 168.433,47 angesetzt worden seien.

Dass im Zuge eines so komplexen Sanierungsprojektes eine Aufteilung nach steuerlichen Gesichtspunkten erst nach Vorliegen möglichst detaillierter Abrechnungen und Aufzeichnungen vorgenommen wird, entspreche insbesondere in Kombination mit der Inanspruchnahme umfangreicher Förderungen der gängigen Praxis.

3) Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten

Der Hinweis, dass die fiktiven Anschaffungskosten zwingend durch ein Gutachten nachzuweisen seien, könne dem Gesetz nicht entnommen werden. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2004/13/0091 festgehalten, dass die Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen sei, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestünden. Somit sei eine vereinfachte Substanzwertermittlung jedenfalls als zulässig anzusehen.

Eine reine Ertragswertermittlung, die weder die leerstehende Wohnung Top 6 sowie den Rohdachboden in irgendeiner Form noch eine fremdübliche Miete für die von Univ.-Prof. Dr. Karl X. eigengenutzte Wohnung berücksichtige, erfülle wohl ebenso nicht die Anforderung an die Objektivität.

Eine Wertsteigerung von ca. 170 % in 18 Jahren (von 1983 bis 2001) erscheine auf Grund der Immobilienpreisentwicklung in diesem Zeitraum durchaus verständlich bzw. bestätige die Berechnung 2001 sogar.

In dem am 19. Jänner 2011 abgehaltenen Erörterungsgespräch wurde vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. und vom Vertreter der Amtspartei Nachstehendes ergänzend ausgeführt:

1) Vermietung an den unterhaltsberechtigten Sohn des Miteigentümers Univ.-Prof. Dr. Karl X.

Bezüglich der Wohnung Top 9 wurde vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. ausgeführt, dass diese unbestritten eigenen Wohnzwecken gedient habe und damit bezüglich des Anteiles von Univ.-Prof. Dr. Karl X. unter § 20 EStG 1988 zu subsumieren sei.

Bezüglich der Wohnung Top 4 wurde eine Überschussberechnung der Untervermietung für den Zeitraum 2004 bis 2006 vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass daraus ein Überschuss in Höhe von rd. € 800,00 erzielt worden sei. Des Weiteren wurde eine Bestätigung der Steiermärkischen Sparkasse AG für den Zeitraum 1. November 2005 bis 1. Dezember 2010 vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass von Univ.-Prof. Dr. Karl X. im Wege eines Dauerauftrages dem Sohn Dietmar für diesen Zeitraum mit dem Verwendungszweck Unterhalt ein Gesamtbetrag in Höhe von € 39.690,00 überwiesen worden sei. Schlussendlich wurde eine Bescheinigung der Zivildienstverwaltungs GesmbH vorgelegt, wonach der Sohn in der Zeit von 4. Oktober 2004 bis 30. September 2005 den Zivildienst geleistet habe. Während dieses Zeitraumes habe die Verpflichtung zur Unterhaltsgewährung geruht. Somit werde bezüglich der Wohnung Top 4 der bisherige Berufungsantrag aufrechterhalten.

Auf die Frage des Vertreters der Amtspartei, ob die Mietverhältnisse betreffend die Wohnungen Top 4 und Top 9 derzeit noch aufrecht seien, gab der bevollmächtigte Vertreter der Bw. bekannt, dass sich der Sohn seit dem Jahr 2009 zu Studienzwecken in Barcelona aufhalte und aus diesem Grund die Mietverhältnisse beendet worden und die Wohnungen nunmehr fremd vermietet seien.

2) Dachbodenausbau – Abschreibungsdauer

Beide Parteien haben ihren bisherigen Rechtsstandpunkt aufrechterhalten.

3) Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten

Im Zuge des Erörterungsgesprächs wurde von beiden Parteien einvernehmlich ein Ertragswert für das Gebäude in Höhe von € 580.000,00 ermittelt und außer Streit gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Vermietung an den unterhaltsberechtigten Sohn des Miteigentümers Univ.-Prof. Dr. Karl X.

"Durch die Formulierung, dass nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in

das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten. Demgemäß hat es der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 1998, 93/13/0299, als mit der Rechtslage im Einklang stehend angesehen, wenn – im damaligen Beschwerdefall – die auf die an die Ehefrau vermietete Wohnung entfallenden Mieteinnahmen als auch die entsprechenden Aufwendungen aus der Einkommen- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden und den damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern die Abzugsfähigkeit versagt wird. Entscheidend sei, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Darauf, ob dieser Aufwand im Rahmen der gewählten rechtlichen Konstruktion (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, komme es nicht an.

Dass der Beschwerdeführer auf Grund des Gesetzes verpflichtet war, Unterhalt für seine beiden Kinder zu leisten, ist unbestritten. Werden aber Unterhaltsleistungen betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat dies nach den im oben zitierten Erkenntnis angestellten Überlegungen steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Wenn der Beschwerdeführer darauf hinweist, die Kinder hätten auf Grund ihrer Dispositionsfreiheit auch die Möglichkeit gehabt, ihr von den Eltern entgegengenommenes Geld auch anderweitig für eine entsprechende Wohnversorgung auszugeben, ändert dies nichts an der im Beschwerdefall gegebenen tatsächlichen Nutzung von Wohnflächen im Mietobjekt des Beschwerdeführers durch seine Kinder" (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war der Berufung im Sinne der Berufungseinschränkung im Zuge des Erörterungsgespräches am 19. Jänner 2011 aus nachstehenden Erwägungen ein teilweiser Erfolg beschieden:

Es ist unbestritten, dass Univ.-Prof. Dr. Karl X. – neben seinem Bruder Dr. Jörg X. Hälfteeigentümer des in Rede stehenden Mietwohngrundstückes – gegenüber seinem Sohn Dietmar in den Streitjahren zum Unterhalt verpflichtet war.

Leben das Kind und die Eltern nicht im selben Haushalt, so hat das Kind Anspruch auf den Unterhalt in Form von Geldleistungen. Darunter versteht man einen vom Gericht oder auf Grund privater Vereinbarung festgesetzten Geldbetrag, der ausschließlich der Bedürfnisdeckung des Kindes dient.

Zum Regelbedarf des Kindes gehören im Wesentlichen Unterkunft, Nahrungsmittel, Bekleidung, Unterricht und Erziehung, Freizeitgestaltung und Taschengeld.

Dem Einwand der Bw. im Vorlageantrag wonach nur ein Miteigentümer – Univ.-Prof. Dr. Karl X. als Vater - gegenüber dem Mieter der Wohnungen Top 4 und Top 9, Dietmar X., unterhaltsverpflichtet sei, kommt insoweit Berechtigung zu, als die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abgeleiteten steuerlichen Folgen – die auf die Wohnungen entfallenden Mieteinnahmen und die entsprechenden Aufwendungen scheiden aus der Einkommen- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlage aus – nur soweit sie Univ.-Prof. Dr. Karl X. betreffen, eintreten. Demnach sind auf Grund des Beteiligungsverhältnisses einerseits die auf die beiden Wohnungen entfallenden Mieteinnahmen und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen je zur Hälfte als Sondereinnahmen bzw. Sonderwerbungskosten Dr. Jörg X. als Hälteeigentümer im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zuzurechnen. Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung hat der Spruch eines gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheides die Höhe und Art der gemeinschaftlichen Einkünfte (Verluste), den Feststellungszeitraum, die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile an den gemeinsamen Einkünften (Verlusten) und zwar auch Sonderaufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) einzelner Beteiligter sowie besondere (nicht gemeinschaftliche) Einnahmen einzelner Beteiligter zu enthalten (vgl. VwGH 24.1.1990, 88/13/0233 und VwGH 11.12.1990, 90/14/0226). In umsatzsteuerlicher Hinsicht sind die Entgelte und Vorsteuern somit lediglich zur Hälfte zu kürzen.

Während die Wohnung Top 9 dem unterhaltsberechtigten Sohn Dietmar unbestritten zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses gedient hat und damit nach der vorhin zitierten Judikatur, ungeachtet der zivilrechtlichen Gültigkeit, auf Grund des Beteiligungsverhältnisses seines Vaters steuerlich anteilmäßig (50 %) keine Berücksichtigung (die Prüfung der fremdüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses ist entbehrlich) zu finden hat, ist bezüglich der Wohnung Top 4 Nachstehendes auszuführen:

Auch wenn diese an den Sohn vermietete Wohnung nicht der Befriedigung seines eigenen Wohnbedürfnisses gedient hat, sondern von diesem in den Streitjahren zimmerweise an Studenten untervermietet worden ist, ändert dies nichts daran, dass auch dieses Mietverhältnis im Lichte der Unterhaltsverpflichtung zu sehen ist. Denn zum Regelbedarf des unterhaltsberechtigten Kindes gehört nicht nur die Unterkunft, sondern es ist vom unterhaltsverpflichteten Vater dem nicht im selben Haushalt lebenden Kind auch ein entsprechender Geldbetrag für die Finanzierung von Nahrungsmitteln, Bekleidung, Unterricht (Studium), Freizeitgestaltung und Taschengeld nach seinen Kräften zur Verfügung zu stellen. Ob diese Bereitstellung der erforderlichen Mittel in Form von Bargeld oder in Form der Überlassung einer Einkunftsquelle erfolgt, bleibt dem Unterhaltsverpflichteten überlassen.

Nach der im Zuge des Erörterungsgespräches vorgelegten Bankbestätigung hat der Vater seinem Sohn in der Zeit von 1. November 2005 bis 1. Dezember 2010 aus dem Titel "Unterhalt" im Wege eines Dauerauftrages einen Gesamtbetrag in Höhe von € 39.690,00, somit monatlich € 661,50 überwiesen. Damit liefert diese Bestätigung aber, mit Ausnahme der Monate November und Dezember 2005 für die Streitjahre 2004 und 2005 keinen Beweis für die Unterhaltsgewährung in Form von Bargeldleistungen. Auch wenn während der Zeit der Zivildienstleistung (4. Oktober 2004 bis 30. September 2005) der Unterhaltsanspruch infolge eigener Einkünfte des Sohnes "geruht" hat, darf nicht übersehen werden, dass für die Zeit von 1. Jänner 2004 bis 3. Oktober 2004 und von 1. bis 31. Oktober 2005 jedenfalls ein Unterhaltsanspruch bestanden hat, der vom unterhaltsverpflichteten Vater zu befriedigen war. Im vorliegenden Fall hat sich der Vater eben zur Vermietung einer Wohnung zum Zwecke der Untervermietung durch den Sohn entschieden. Zu der im Zuge des Erörterungsgespräches am 19. Jänner 2011 vorgelegten Überschussberechnung betreffend die Untervermietung in der Zeit vom 4. Mai bis 22. Dezember 2004 ist Folgendes festzustellen:

Abgesehen davon, dass damit ohne Vorlage von Grundaufzeichnungen und Nachweisen über die tatsächlich erzielten Einnahmen und verausgabten Aufwendungen lediglich Erträge in Höhe von € 1.900,00 und Aufwände in Höhe von 1.440,54 bekannt gegeben wurden, ist der verbleibende Überschuss in Höhe von € 459,46 jedenfalls als Unterhaltsleistung zu qualifizieren. Auch wenn damit nur ein kleiner Teil des Unterhaltsanspruches befriedigt worden ist, ändert dies nichts daran, dass der Vater durch die von der Bw. eingeräumte Möglichkeit der Untervermietung (anteilmäßig) seiner Unterhaltsverpflichtung zumindest teilweise nachgekommen ist. Die Tatsache, dass damit der Unterhaltsanspruch nicht zur Gänze befriedigt worden ist, ist für die steuerliche Beurteilung des zwischen der Bw. und dem Sohn bestehenden Mietverhältnisses ohne Relevanz. Denn entscheidend ist, wie vorhin ausgeführt, dass damit zumindest ein Teil der Unterhaltsverpflichtung erfüllt worden ist.

2) Dachbodenausbau – Abschreibungsdauer

Zufolge § 28 Abs. 3 EStG 1988 sind folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes 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.

Die dazu vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, wonach die Errichtung (Schaffung) eines Dachbodenausbaues nur im Zuge einer Generalsanierung, die im gegenständlichen Fall nicht vorliege, nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 begünstigt sei, wird vom Unabhängigen Finanzsenat aus nachstehenden Erwägungen nicht geteilt:

Der im gegenständlichen Fall von der Bw. beanspruchte Tatbestand des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ist ua. dann erfüllt, wenn Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, für die eine Zusage für eine Förderung nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung (Steiermärkisches Wohnbauförderungsgesetz 1993 – Stmk. WFG 1993, LGBl. Nr. 25/1993) vorliegt, getätigt werden.

Unter anderem sind nach § 24 Abs. 1 Z 12 Stmk. WFG 1993 auch die Schaffung von Wohnungen in Gebäuden, die den Bestimmungen des § 23 Abs. 1 entsprechen, Sanierungsmaßnahmen. Da die strittige Schaffung von sechs Dachgeschoßwohnungen bereits unter den vorhin zitierten Förderungstatbestand subsumierbar ist – mit Schreiben vom 26. November 2003, GZ A15-64031 1 wurde vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung, Abteilung 15 (Wohnbauförderung) die Förderungszusicherung bezüglich der Durchführung von baulichen Maßnahmen an sechs Wohnungen in Form eines Annuitätenzuschusses für ein Darlehen in der Höhe von € 511.394,00 auf die Dauer von 15 Jahren gewährt – bedarf es nicht der vom Finanzamt als zwingend erachteten "umfassenden Sanierung" iSd § 24 Abs. 2 Stmk. WFG 1993. In diesem Sinne auch Stingl-Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern, Manz, wonach in manchen Bundesländern der Dachbodenausbau mit Wohnbau-Sanierungsmitteln gefördert werde, was die 1/15-Absetzung für den Herstellungsaufwand zur Folge habe (vgl. 1.2.3 aaO). Nimmt der Steuerpflichtige die Begünstigung in Anspruch, hat die Abgabenbehörde bei Zusage einer Förderung nicht mehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Wohnhaussanierungsgesetzes bzw. des Startwohnungsgesetzes oder eines entsprechenden Landesgesetzes für die Gewährung von Darlehen, Annuitätenzuschüssen oder Zinsenzuschüssen bzw. Bürgschaftsübernahme vorliegen, sondern die Behörde kann sich darauf beschränken festzustellen, ob die Zusage der Förderung vorliegt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 23.2 zu § 28 EStG 1988). In diesem Sinne ist wohl auch die vom Finanzamt ins Treffen geführte Rz 6481 der EStR 2000 – "Erfolgt bei einem Gebäude ohne Vornahme von Sanierungsmaßnahmen [gemeint wohl im Sinne der im § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Gesetze betreffend Wohnhaussanierung] die Errichtung (Schaffung) eines

Dachbodenausbaues, ist die Neuerrichtung des Dachbodenausbaues nicht begünstigt" – zu verstehen. Denn wenn in der unter 21.4.6.2 vorangestellten Überschrift Sanierungsmassnahmen nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz und den entsprechenden Landesgesetzen über Wohnhaussanierung aufgezählt sind, dann wird damit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der Sanierungsbegriff im Sinne dieser außersteuerlichen Rechtsvorschriften auch für die steuerliche Beurteilung im Rahmen des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 maßgebend ist (vgl. auch UFS 16.12.2009, RV/0837-G/09 und UFS 22.1.2010, RV/0346-G/09).

Schlussendlich ist auch auf die in RdW 1998, 506 veröffentlichte Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom 13. Juli 1998 hinzuweisen, wonach der Ausbau eines Dachgeschoßes, der nach den Bestimmungen des Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetzes – WWFSG 1989 – gefördert wird, unter die Bestimmung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 subsumierbar ist.

3) Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ist, wenn ein Gebäude unentgeltlich erworben wird, der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb der Bemessung der Absetzung für Abnutzung zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Die verwiesene Vorschrift des § 6 Z 9 EStG 1988 bestimmt in ihrer lit. b, dass im Falle der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen aus betrieblichem Anlass für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag gilt, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist diese Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen, zumal auf gesetzliche Regelungen, welche die Ermittlung des Wertes einer bebauten Liegenschaft aus den Herstellungskosten des Gebäudes ableiten (Realschätzungsordnung, RGBl. Nr. 175/1897, Liegenschaftsbewertungsgesetz – LBG, BGBl. Nr. 150/1992), mangels Tauglichkeit einer solchen Bewertungsgrundlage für die Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Verkehrswertes im Sinne der fiktiven Anschaffungskosten nicht zurückgegriffen werden kann.

Die Tauglichkeit der Wertermittlung nach dem Ertragswert für vermietete Gebäude wurde vom Verwaltungsgerichtshof wiederholt bejaht und findet sich auch im Schrifttum bestätigt

[Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 6, Tz 109 (1.9.2009); Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unbekannte Größen? in ÖStZ 1998, 572ff und ÖStZ 1999, 590ff]. Denn für einen potentiellen Liegenschaftskäufer ist der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und damit preisbestimmend. Zum Zwecke der Wertermittlung wird der nachhaltig erzielbare Jahresertrag, in dem auch die Zukunftsaussichten (durch Baumaßnahmen hervorgerufene Verbesserung der künftigen Ertragslage – vgl. VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132 und VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122) einzubeziehen sind, mit einem Vervielfacher, der sich aus dem Kapitalisierungszinsfuß und der Restnutzungsdauer ableitet, multipliziert (vgl. VwGH 20.7.1999, 98/13/0109; VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091 und VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122).

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung, dass die fiktiven Anschaffungskosten vom Abgabepflichtigen zwingend durch ein Gutachten nachzuweisen seien, findet keine gesetzliche Deckung. Die Schätzung des dem Marktpreis (Verkehrswert) entsprechenden Betrages ist ein Akt der Schätzung nach den dabei zu beachtenden Vorschriften. Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Ein Gutachten ist lediglich ein Beweismittel (vgl. dazu VwGH 21.10.1993, 92/15/0079 zu § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1972).

Im vorliegenden Fall ist auf Grund des im Zuge des Erörterungsgespräches am 19. Jänner 2011 zwischen dem bevollmächtigten Vertreter der Bw. und dem Vertreter der Amtspartei erzielten Einvernehmens von nachstehender Ertragswertermittlung (Stichtag 1. Mai 2001) auszugehen:

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ist von einer **Restnutzungsdauer von 50 Jahren** auszugehen. Bezüglich des Kapitalisierungszinssatzes erweist sich unter Bedachtnahme auf die gute Lage der Liegenschaft G. (Stadtlage, stärkere Verkehrsbeeinträchtigung und mäßige Infrastruktur) ein **Kapitalisierungszinssatz von 4 %** (= Mittelwert zwischen 3 und 5 % lt. Empfehlung des Hauptverbandes der Sachverständigen Stand September 1997 in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, 2002, 100 – bzw. lt. Kranewitter explizit für Mietwohnhäuser: 2,5 bis 4 %) als angemessen.

Daraus ergibt sich lt. Kranewitter (a.a.O, S 280) ein **Vervielfältiger zur Ermittlung des Ertragswertes von 21,48**.

Unter Zugrundelegung der lt. vorliegender Mietzinsaufstellung (Mieten 2005) tatsächlich erzielten Mieten ergibt sich unter Einbeziehung der Wohnungen Top 3 (Dr. Karl X.), Top 6

(vormals Dr. Erika X.) und der Dachgeschoßwohnungen ein nachhaltig, monatlich erzielbarer Rohertrag von € 4.685,00 und somit ein nachhaltig erzielbarer Jahresrohertrag von € 56.220,00.

nachhaltig erzielbarer Jahresrohertrag	56.220,00
Pauschalabzug in Höhe von 20 % (Mietausfallsrisiko, laufende Instandhaltung und Verwaltungskosten – vgl. Lenneis, ÖStZ 1998, 573)	11.244,00
nachhaltig erzielbarer Jahresreinertrag	44.976,00
x Vervielfältiger von 21,48	966.084,48
abzüglich Anteil Grund und Boden 40 % (vgl. Lenneis, ÖStZ 1998, 576 und 578)	386.433,79
Ertragswert Gebäude (= fiktive Anschaffungskosten) gerundet	579.650,69 580.000,00

Daraus ergibt sich unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes in Höhe von 2 % eine jährliche AfA in Höhe von € 11.600,00, von der wie bisher 50 % (= € 5.800,00) zu berücksichtigen sind.

Unter Bedachtnahme auf die bisher geltend gemachte AfA in Höhe von € 2.543,35 (2004) und € 9.605,00 (2005) und nach Abzug des Privatanteiles in Höhe von 20,42 % [12,31 % lt. Bp-Bericht zuzüglich 8,11 % (= 50 % betr. Top 4)] ergibt sich für das Jahr 2004 eine zusätzliche AfA in Höhe von € 4.422,29 und für das Jahr 2005 eine Kürzung der AfA in Höhe von € 2.639,36.

Somit ändern sich die Bemessungsgrundlagen wie folgt:

UMSATZSTEUER

Umsätze 2005 lt. angefochtenem Bescheid	77.514,59	
zuzüglich 50 % Mieten Top 4	+2.573,28	
zuzüglich 50 % Mieten Top 9	+1.557,70	
steuerpflichtige Umsätze lt. Berufungsentscheidung	81.645,57	
davon entfallen auf:		
Normalsteuersatz (20 %)	19.986,94	
ermäßigter Steuersatz (10 %)	61.658,63	
	2004	2005
Vorsteuern lt. Erklärung	114.662,04	74.068,34
abzüglich 50 % Betriebskosten Top 4	-87,50	
abzüglich 50 % Küche Top 4		-228,45
abzüglich Baukosten und GWG 50 % Top 9	-5.405,47	-3.756,04
Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung	109.169,07	70.083,85

ÜBERSCHUSSERMITTLUNG

Die für die Ermittlung der Fünfzehntelabschreibung maßgeblichen Bemessungsgrundlagen aus dem Dachbodenausbau betragen lt. Bp-Bericht im Jahr 2004 € 195.389,54 und im Jahr 2005 € 137.573,23; daraus ermitteln sich Fünfzehntelabschreibungsbeträge in Höhe von € 13.025,96 (2004) und € 9.171,54 (2005). Unter Berücksichtigung des für die Wohnung Top 9 betreffenden Privatanteiles (9,60 % - davon lt. Berufungsentscheidung 50 %) ergeben sich für die Jahre 2004 und 2005 Kürzungen der bisher geltend gemachten Abschreibung in Höhe von € 625,25 und € 440,23.

Von den als Erhaltungsaufwand im Jahr 2005 sofort absetzbaren Kosten für Malerarbeiten in Höhe von € 23.300,01 ist bezüglich der Wohnung Top 9 ein Privatanteil in Höhe von € 1.118,40 (= 50 % von 9,60 %) in Abzug zu bringen. Des Weiteren ist im Rahmen der Ermittlung der Zehntelabschreibung der Privatanteil von 9,60 % betreffend die Wohnung Top 9 nur mit 50 % (= € 6.966,40) zu berücksichtigen, sodass sich daraus im Jahr 2005 eine Kürzung der Abschreibung in Höhe von € 3.026,64 ergibt.

Kürzung diverser Kosten betr. die Wohnungen Top 4 und Top 9 um jeweils 50 %

	2004
Betriebskosten Top 4	1.059,59
Fahrtkosten für Top 9	48,61
5. Zehntel Fenster für Top 4	104,22
10. Zehntel für Top 4	73,07
Beratung, Koordination Top 9	1.032,00
Kreditzinsen für Top 9	357,75
GWG Dach Top 9	63,67
Aufwandskürzung lt. BE	2.738,91
	2005
Instandhaltung allgemein	1.311,69
Betriebskosten lt. HV	3.538,60
6. Zehntel Fenster für Top 4	104,22
Küche Top 9	142,79
Sofort abziehbare Kosten Top 9	141,83
Übrige Kosten für Top 9	1.110,00
Kredit Top 9	1.230,64
Aufwandskürzung lt. BE	7.579,77

Die Erlöse lt. Hausverwaltung für das Jahr 2005 in Höhe von € 75.233,66 vermindern sich lt. Berufungsentscheidung um € 2.573,28 (= 50 % der Erlöse von Top 4) und um € 1.557,70 (= 50 % der Erlöse von Top 9) auf € 71.102,68.

Demnach ermittelt sich der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wie folgt:

	2004	2005
lt. Erklärung	-73.251,40	-64.843,14
AfA alt Differenz	-4.422,29	+2.639,36
AfA Dachboden	+625,25	+625,25
		+440,23
Sofortaufwand (Malerarbeiten)		-22.181,61
Zehntelabsetzung		+3.026,64
Privatanteile Sohn	+2.738,91	+7.579,77
Erlöskorrektur Top 4		-2.573,28
Erlöskorrektur Top 9		-1.557,70
Überschuss der Werbungskosten lt. BE	-74.309,53	-76.844,48

Bezüglich der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2004 ist Folgendes festzustellen:

		Sonderwerbungskosten Dr. Jörg X.	Sonderwerbungskosten Dr. Karl X.
AfA alt Differenz	-4.422,29	-2.566,08	-1.856,21
AfA Dachboden			+625,25
Privatanteile Sohn			+2.738,91
Sonderwerbungskosten bzw. -einnahmen lt. BE		-2.566,08	+1.507,95

Der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 74.309,53 ist wie folgt aufzuteilen:

	Dr. Jörg X.	Dr. Karl X.
Sonderwerbungskosten bzw. -einnahmen lt. BE	-2.566,08	+1.507,95
Anteil an gemeinschaftlichen Einkünften lt. Erklärung	-36.625,70	-36.625,70
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	-39.191,78	-35.117,75

Bezüglich der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2005 ist Folgendes festzustellen:

		Sonderwerbungskosten Dr. Jörg X.	Sonderwerbungskosten Dr. Karl X.
AfA alt Differenz	+2.639,36	+964,75	+1.674,61
AfA Dachboden 2004 AfA Dachboden 2005			+625,25 +440,23
Sofortaufwand (Malerarbeiten)	-23.300,01	-11.650,01	-10.531,60
Zehntelabsetzung	+3.026,64	+1.165,00	+1.861,64
Privatanteile Sohn			+7.579,77
Erlösminderung Top 4			-2.573,28
Erlösminderung Top 9			-1.557,70
Sonderwerbungskosten lt. BE		-9.520,26	-2.481,08

Der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 76.844,48 ist wie folgt aufzuteilen:

	Dr. Jörg X.	Dr. Karl X.
Sonderwerbungskosten lt. BE	-9.520,26	-2.481,08
Anteil an gemeinschaftlichen Einkünften lt. Erklärung	-32.421,57	-32.421,57
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	-41.941,83	-34.902,65

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 15. Februar 2011