

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Y, vertreten durch Novacount Wirtschaftstreuhand- gesellschaft m.b.H., Vinzenzgasse 16, 1180 Wien, über die Beschwerden vom 12. Juni 2012, 4. August 2015 sowie 10. November 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 10. Mai 2012, 17. Juli 2015, sowie 11. Oktober 2016 betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO, jeweils für die Jahre 2011 bis 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2011 sowie 2012 und der Feststellungsbescheide der Jahre 2011 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2013 und 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an

diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die X1 (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) mit Anschrift 1140 Wien, Y1 (i.d.F. Bf.) wird von X2 (Anteile jeweils 50%) gebildet. Sie erzielt aus dieser Liegenschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das Finanzamt Wien, 12/13/14 Purkersdorf erließ am 10. Mai 2012 für das Jahr 2011 einen vorläufigen Umsatz- bzw. Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) mit denen die Behörde von den eingebrachten Erklärungen abwich.

In den Begründungen wurde dargelegt, dass die Veranlagung gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig ergehe, da es hinsichtlich der zukünftigen Vermietung von 3 Wohnungen der Liegenschaft 1140 Wien, Y1 ungewiss sei, ob eine Einkunftsquelle vorliege aus der ein Gesamtüberschuss zu erzielen sei, wobei eine Einkunftsquellenprüfung nach [§ 1 Abs. 2 LVO](#) II zu erfolgen habe.

In einer gesonderten Bescheidsbegründung zum Feststellungsbescheid 2011 wird darauf hingewiesen, dass das Mietobjekt bis zum Jahr 2010 zu 40% vermietet worden sei. Laut Erhebungen der Behörde sei das Haus erweitert/ausgebaut und drei zu vermietende Wohnungen neu hergestellt worden. Der privat genutzte Teil betrage seitdem 29%. Unter Bezugnahme auf Literatur wurde erläutert, dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes neu festzulegen sei, wenn der nachträgliche Herstellungsaufwand den Restbuchwert des Gebäudes übersteige. Den Anschaffungs-/Herstellungskosten sei ohne Nachweis gemäß § 16 (1) Z 8 lit. a EStG 1988 eine Nutzungsdauer (gemeint wohl eine jährliche Absetzung für Abnutzung) von 1,5% zu Grunde zu legen. Die Höhe der Absetzung für Abnutzung wurde vom Restbuchwert zuzüglich der Herstellungskosten mit 1,5% jährlich festgelegt und von 71% (dem vermietete Anteil) berechnet, was zu einer Verminderung des erklärten Verlustes (i.H.v. € - 27.977,54) auf € - 10.627,12 führte.

Gegen den Feststellungsbescheid wurde am 12. Juni 2012 Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben.

Es wurde u.a. moniert, dass die Herstellkosten bei der Afa-Berechnung um einen

Privatanteil gekürzt worden seien, obwohl sich aus der Aktenlage ergebe, dass diese bereits laufend um einen Anteil der Privatnutzung gekürzt worden waren und sie d.h. zur Gänze auf die Vermietung fallen würden.

Da die Gebäudesubstanz noch überwiegend aus der Zeit vor 1915 stamme, sei ein Afa-Satz von 2% zur Anwendung zu bringen.

Am 17. Juli 2015 erging ein abgeänderter, nunmehr endgültiger Umsatzsteuerbescheid für 2011 sowie im Feststellungsverfahren für 2011 eine ebenfalls abändernde Beschwerdeentscheidung (i.d.F. BVE), in denen auf eine gesondert zugehende Begründung verwiesen wurde.

Zum Sachverhalt wurde darin angeführt, dass am 6. Oktober 2010 eine Baubewilligung für das bestehende Gebäude bzw. für einen neu zu errichtenden Zubau mit folgendem Inhalt erwirkt worden sei:

- Umbau und Erweiterung der beiden bestehenden Wohnungen durch einen einstöckigen, unterkellerten Zubau mit ausgebautem Dachgeschoss.
- Abtragung des bestehenden Holzdachstuhls des Gebäudes und Herstellung einer neuen Dachkonstruktion. Schaffung einer neuen Wohnung.
- Änderung der Raumwidmungen und Raumaufteilungen in sämtlichen Geschossen.
- Einbau einer Garage mit einem PKW-Pflichtstellplatz im Keller des Zubaus an der Ecke Y2. Statt der geplanten drei Mietwohnungen seien letztlich 4 Wohneinheiten entstanden.

Am 15. Mai 2012 seien 3 Wohnungen vermietet worden, u.zw.

- a) Top 1 (Erdgeschoß);
- b) Top 2a (1. Stock);
- c) Top 3 (Dachgeschoß).

Am 1. September 2012 wurde die im Dachgeschoß befindliche Wohnung Top 2b an den Sohn der an der Bf. beteiligten Personen, K1 vermietet. Diese Wohnung sei sowohl über das Stiegenhaus im Zubau als auch über eine private Innentreppe der darunterliegenden elterlichen Wohnung erreichbar.

Die Privatwohnung des Ehepaars K2 (Top 2) befinde sich im Erdgeschoß sowie im 1. Stock (Größe ca. 130m²). Im ausgebauten Dachgeschoß würde sich zudem ein privates Gästezimmer befinden.

Die Mietverträge wurden tabellarisch dargestellt und hinsichtlich einiger Parameter (wie Größe, Miethöhe, Mietdauer...) verglichen (auf die do. Begründung wird verwiesen). Die Gesamtwohnfläche wurde mit 444,09 m² (ohne Stiegenhaus) ermittelt.

Durch den Zubau sei es im Erdgeschoß und Obergeschoß zu einer geänderten Raumaufteilung gekommen.

Der Holzdachboden sei abgetragen und 2 Wohneinheiten errichtet, das Kellergeschoß komplett um- und ausgebaut und um eine Garage erweitert worden. Durch die Arbeiten sei es zu einer grundlegenden Veränderung der Wesensart des gesamten Gebäudes

gekommen.

Zu der von der Bf. beantragten Zehntelabsetzung der Kosten des Dachstuhls wurde angeführt, dass die Behörde aufgrund der Baubewilligung, Baupläne sowie der Besichtigung vor Ort zur Ansicht gelangt sei, dass durch die Entfernung des gesamten Dachstuhls sowie Schaffung zweier Wohneinheiten ein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vorliege. Da der Zubau nicht mit öffentlichen Mitteln gefördert worden sei, liege kein begünstigter Herstellungsaufwand gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) vor. Zur Ermittlung des Afa-Satzes erläutert die Behörde, dass nach der Rechtsprechung (VwGH 27. November 1984, [83/14/0046](#)) eine Afa schon ab der Fertigstellung und vor Erzielung von Mieteinnahmen in Betracht käme, wenn die Vermietungsabsicht deutlich nach außen in Erscheinung trete, weshalb einer Absetzung für Abnutzung ab dem Jahr 2011 nichts entgegenstehe.

Gegenständlich stehe die Afa für jenen Teil zu, der der Nutzung zur Erzielung von Einnahmen diene, was im Ausmaß von 35% (Nutzflächen von Top 2a und Top 3) im Verhältnis zur gesamten Nutzfläche der Fall sei.

Folgende Mietverhältnisse könnten nicht anerkannt werden da sie an nahe Angehörige der die Vermietergemeinschaft bildenden Personen erfolgt sei:

Top 1

Die Wohneinheit Top 1 sei an den Schwiegersohn der Bf., E um mtl. € 759,- vermietet worden, was bei einer Größe von 130m² einer Miete von € 4,31 pro m² entspreche, wohingegen von Fremdmietern (Top 3 bzw. 2a) eine Miete i.H.v. € 9,- pro m² verlangt worden sei.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens sei dies mit dem Umstand begründet worden, dass diese Wohnung aufgrund ihrer überwiegenden Lage im Altbestand dem Mietrechtsgesetz (i.d.F. MRG) unterliege und die Ausstattung zwischen der Kategorie B und C liege. Die Mieter hätten zudem die im Zusatz zum Mietvertrag angeführten Eigenleistungen erbracht.

Durch den Umbau habe sich das Einfamilienhaus zu einem Mietobjekt gewandelt. Die Wesensart des Gebäudes habe sich maßgeblich geändert, es sei ein einheitliches Gebäude entstanden, das nicht mehr in Alt- und Neubau zu trennen sei. Das Argument, wonach die Wohnung in Top 1 überwiegend im Altbau gelegen sei, gehe somit ins Leere.

Bei Zubauten würden ebenso wie bei Neuerrichtungen eines Mietgegenstandes mit Erteilung einer Baubewilligung nach dem 30. September 2006 Mietvertragsabschlüsse gemäß [§ 1 Abs. 4 MRG](#) unter den eingeschränkten Anwendungsbereich des MRG fallen. Da der Zubau ohne öffentliche Fördermittel erfolgt sei, habe bei der Vermietung der Top. 1 die Möglichkeit bestanden, einen marktkonformen Mietzins (wie bei Top 3 bzw. 2a) zu verlangen.

Rechnungen der Familie E1 seien für den von der Bf. ins Treffen geführten Umstand, dass von dem Mieter erbrachte Eigenleistungen für die niedrige Miete mitentscheidend

gewesen seien, vorgelegt worden.

Erhebungen dazu hätten ergeben, dass der Parkettboden von der Familie E1 gekauft wurde, die Verlegearbeiten aber auf Kosten der Vermietergemeinschaft (X2) erfolgt seien. Auch für das Bad seien Kosten teilweise vom Vermieter übernommen worden.

In dem am 2. April 2012 abgeschlossenen Mietvertrag seien keine konkreten Feststellungen über eine Ablöse der Mieterinvestitionen getroffen worden. Es werde lediglich auf die Bestimmungen des MRG hingewiesen, die keine Anwendung finden würden. Im Gegensatz zu den Mietverträgen mit den Fremdmietern sei die Top 1 ohne Kündigungsbestimmungen unbefristet vermietet worden.

Die Wohnung sei daher nicht fremdüblich vermietet worden, das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen und sämtliche Aufwendungen für diese Wohnung (prozentuell auf die gesamte Liegenschaft bezogen, d.s. 29%, entsprechend 130m²/444m²) nicht anzuerkennen.

Top 2b

Mit dem Sohn der Vermieter (K1) sei am 1. September 2012 ein Mietvertrag für die Wohnung Top 2b abgeschlossen worden. Es handle sich um eine Wohnung mit 30m² Nutzfläche, die laut Vertrag aus einem Zimmer samt Küchenzeile, Badezimmer und WC bestehe.

Gemäß einem (geänderten) Bauplan weise die Wohnung lediglich 1 Zimmer mit 26m² und ein WC mit 2,4m² ohne Bade- bzw. Duschmöglichkeit auf. Die Vermieter hätten in einem Schreiben vom 2. Juni 2012 (richtig 2. September 2012) dazu angeführt, dass die Top 2b einen Zugang sowohl vom neuen Stiegenhaus als auch von Top 2 (der elterlichen Wohnung) habe. Schon diese Umstände würden nur eine Vermietung an nahe Angehörige erwarten lassen.

Der Mietvertrag enthalte weder eine Indexklausel noch eine Kündigungsvereinbarung, wohingegen die Fremdmietern (Top 3 und 2a) eine dreimonatige Kündigungsfrist einhalten und zum Monatsletzten kündigen müssten.

Weiters sei festgestellt worden, dass eine auf „K1“ lautende Zahlung (für Miete September bis Dezember 2012) am 11. September 2012 über € 1.100,- eingegangen sei. In Anbetracht des niedrigen Einkommens des Sohnes sei die Mittelherkunft für die 4-monatige a-conto Zahlung fraglich.

Im Rahmen der Belegprüfung sei zudem festgestellt worden, dass die Fremdmietern neben Miete und Betriebskosten zusätzliche Zahlungen leisten mussten. Der Mieter aus Top 3 überweise monatlich € 66,- für Wasser und Heizung, die Mieterin von Top 2a zahle monatlich € 60,- für Energie wohingegen die nahen Angehörigen keine entsprechenden Zusatzzahlungen hätten leisten müssen.

Das Mietverhältnis mit K1 sei daher nicht fremdüblich und steuerlich (im Ausmaß von 30m² von 444m², d.s. 7% bezogen auf die gesamte Liegenschaft) nicht anzuerkennen.

Der Sohn und die Tochter der die Bf. bildenden Personen hätten aufgrund eines

Schenkungsvertrages vom 27. Mai 2014 von ihren Eltern Anteile an der Liegenschaft erhalten und würden damit zivilrechtliche Eigentümer, was die Behörde in ihrer Ansicht bestärke, wonach die Vermietung der Wohnungen privat veranlasst gewesen sei. Hinsichtlich der als unrichtig erkannten Berechnung des Buchwertes für das Gebäude wurde der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid stattgegeben, die übrigen dort vorgebrachten Argumente aber verworfen.

So wurde auch zu einer am 5. September 2012 eingebrachten Änderung des Berufungsbegehrens, mit der beantragt wurde, im Jahr 2011 lediglich die ‚alte‘ Gebäude-Afa in Ansatz zu bringen, da die Herstellung erst 2012 abgeschlossen worden sei festgehalten, dass in Anbetracht der von der Bf. mitgeteilten und glaubhaften Vermietungsabsicht eine Abschreibung für das Gesamtobjekt bereits im Jahr 2011 vorzunehmen gewesen sei.

Zur Umsatzsteuer wurde dargelegt, dass die Mietverhältnisse betreffend Top 1 und 2b dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen seien, ein Vorsteuerabzug stünde daher nicht zu. Die Vorsteuer wurde i.H.v. 35% (das entspricht den Wohnnutzflächen von Top 2a (60m²) bzw. Top 3 (94m²), gesamt 154m²/444m² ergibt rd. 35%) der gesamten angefallenen Vorsteuer anerkannt.

Mit Eingaben vom 4. August 2015 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2011 an das Bundesfinanzgericht (i.d.F. BFG) und erhob Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011

Die Zuordnung der Flächen wurde außer Streit gestellt. Moniert wurde hingegen die Beurteilung der Mietverhältnisse mit nahen Angehörigen.

Top 1

Das Mietverhältnis betreffend Top 1 unterliege dem MRG, da die Wohnung überwiegend im Altbestand gelegen sei. Es liege keine Ausnahme (oder Teilausnahme) des [§ 1 Abs. 4 MRG](#) vor.

Die Vermietung eines i.S.d. [§ 1 Abs. 4 MRG](#) geschaffenen Objekts gemeinsam mit einem voll dem MRG unterliegenden Objekt könne keine Teilausnahme begründen. Eine solche liege nach Ansicht des OGH nur dann vor, wenn die Nutzfläche des Ausbaues die Nutzfläche des Altbaus übersteige (OGH 27. Mai 2008, [10 Ob 52/08g](#), immolex 2008/112 Prader= wobl 2008/128= E 228).

Die Bf. hätten den Mietzins anhand des Richtwertes (€ 5,16 pro m²) unter Anwendung von Zu- und Abschlägen ermittelt. Ein aufgrund der mangelnden Ausstattung sowie der Lage im Erdgeschoß zulässiger Abschlag i.H.v. € 30% ergäbe einen Quadratmeterzins i.H.v. € 3,61 und sei nicht unüblich gering.

Zudem würden die unbestritten von den Mietern erbrachten Eigenleistungen einen geringeren Mietzins (selbst im Falle der Unanwendbarkeit des MRG) rechtfertigen. Die Feststellung der Behörde, wonach der Vermieter die Kosten der Verlegung des

Holzbodens getragen habe, sei unrichtig. Die Verlegearbeiten würden die Top 2a und 3 betreffen, was sich auch aus der Beschaffenheit des Bodens des Mieters (geölt und nicht zu schleifen) ergebe. Die einzige Kostentragung der Vermieter betreffe einen Heizkörper (€ 342,98) was im Verhältnis zu dem gesamten Kostenrahmen i.H.v. rd. € 40.000,- zu vernachlässigen sei.

Wenn die Behörde darauf verweise, dass die Eigenleistungen nicht konkret vereinbart und keine Ablösebestimmungen für die Mieterinvestitionen getroffen worden sein, sondern ‚nur‘ auf das MRG verwiesen worden sei so sei dazu auszuführen, dass das MRG anzuwenden sei und der Hinweis auf eine vertragliche Vereinbarung des MRG zu deuten wäre.

Da mit den Mietern die Erbringung von Investitionen durch sie vereinbart worden wäre, wäre der Abschluss eines befristeten Mietverhältnisses als extrem ungewöhnlich anzusehen.

Wenn keine Kündigungsfrist vereinbart worden sei, so liege die Begründung darin, dass solche in den unterschiedlichen Voraussetzungen von befristeten und unbefristeten Mietverhältnissen gelegen sei und dies den üblichen Gepflogenheiten entspreche. Sämtliche übrigen den Mietvertrag betreffenden Umstände (Kautionen, Betriebskosten inkl. Heizkosten...) würden einem äußeren Vergleich standhalten.

Top 2b

Zu diesem Mietverhältnis wurde dargelegt, dass die Wohnung völlig fremdüblich an den Sohn der Bf. vermietet worden sei.

Die Feststellung, wonach sie über keine Duschkabine verfüge, sei unrichtig.

Auch die Feststellung, wonach die Wohnung sowohl über einen Zugang vom neuen Stiegenhaus wie auch von Top 2 verfüge sei unrichtig. Der Zugang zur Innentreppe sei (anlässlich der Vermietung und nach dem in der Begründung zum Bescheid zit. Schreiben vom 2. September 2012) geschlossen worden, was auch bei einer Begehung amtlich festgehalten worden sei.

Bei der Feststellung, dass der Sohn nicht über entsprechende Mittel zur Zahlung der Miet- und Nebenkosten verfügen konnte, handle es sich um eine substanzlose Spekulation.

Wenn die Behörde weiters anführe, dass von Fremdmietern im Gegensatz zu den nahen Angehörigen zusätzliche Zahlungen (für Wasser, Heizung) geleistet worden seien, so sei dies nicht richtig. Für diese Kosten seien von den Fremdmietern auf eigenem Wunsch advance Zahlungen geleistet worden, während diese den Kindern im Zuge der Betriebskostenjahresabrechnung vorgeschrieben und bezahlt worden seien.

Die Vermietungen seien daher fremdüblich und die vermieteten Flächen nicht als eigengenutzt zu qualifizieren.

Die Bf. errechnete den auszuschheidenden Anteil für die Eigennutzung in der Form, dass sie die Vorsteuern der Herstellungskosten des Neubestandes diesem zuordnete und die Vorsteuerkürzung nach dem sich daraus ergebenden Schlüssel ermittelte.

Anerkannt wurde, dass der Umfang der Herstellkosten im Vergleich zum Restbuchwert des Gebäudes eine Neubemessung der Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes rechtfertige. Auch die Zimmermannsarbeiten (für das neugeschaffene Dachgeschoß) seien einer Zehntelabsetzung nicht zugänglich sondern als Herstellungskosten auf die neue Nutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen.

Die Nutzungsdauer betrage nach gesetzlicher Vermutung 67 Jahre und für Gebäude, die vor 1890 errichtet worden seien 50 Jahre.

Da die tragende Bausubstanz vor dem Jahr 1890 errichtet worden sei, sei die Nutzungsdauer für das gesamte Gebäude mit 50 Jahren anzusetzen.

Die Nutzungsdauer sage indes nichts über die Zuordnung der Herstellkosten auf die jeweiligen Flächen aus. Die Herstellkosten des Neubestands seien den neu geschaffenen Flächen zuzuordnen und die Eigennutzung nach diesem Schlüssel zu ermitteln.

So ergebe sich aus der Judikatur zur Liebhaberei, dass die Kosten eines Dachausbaus im Wege der Afa ausschließlich dem Dachgeschoß zuzurechnen seien und nicht auf das gesamte Gebäude verteilt werden dürften.

Der Vorlageantrag betreffend den Feststellungsbescheid 2011 entspricht inhaltlich in weiten Teilen der oben dargestellten, zeitgleich eingebrachten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011.

Mit BVE vom 11. Oktober 2016 wurde die Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2011 als unbegründet abgewiesen. Hausgemeinschaften würden Unternehmereigenschaft besitzen, wenn sie als solche nach außen auftreten und Leistungen erbringen. Im Falle bloßer Gebrauchsüberlassungen von Wohnungen, die keinen Leistungsaustausch begründen würden, fielen diese nicht in den Unternehmensbereich. Die Mietverhältnisse zu den nahen Angehörigen würden nicht als steuerliche Einkunftsquelle anerkannt. Die dabei anfallende Umsatzsteuer sei dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen, weshalb kein Vorsteuerabzug zustehe.

Mit Vorlageantrag vom 10. November 2016 wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 ein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht und auf die Begründung zum Vorlageantrag betreffend Feststellungsbescheid für 2011 bzw. die Steuerbescheide der Jahre 2012 bis 2014 verwiesen.

Am 11. Oktober 2016 ergingen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2012 bis 2014.

Die Herstellkosten des Jahres 2012 sowie die daraus resultierende neue Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Gebäudes ab 2012 wurden in einer gesonderten Begründung dargestellt, wobei ein Abschreibungssatz von jährlich 1,5% zum Ansatz gebracht wurde.

Das Ausmaß der steuerlich anzuerkennenden Vermietung und Verpachtung (Top 2a, Top 3,

gesamt 154m²) wurde mit 35% der Nutzfläche der gesamten Liegenschaft (444,78m²) festgestellt.

Die Vermietung an nahe Angehörige müsse einem Fremdvergleich standhalten. Im Falle von Neuvermietungen sei zu untersuchen, ob die gemäß den gesetzlichen Bestimmungen möglichen Grundsätze der Mietzinsbildung eingehalten würden.

Top 1

Im Beschwerdeverfahren (Anmerkung: betreffend Bescheide des Jahres 2011) sei angeführt worden, dass die im Erdgeschoß gelegene Wohnung (Top 1) überwiegend dem Altbestand zuzurechnen sei (70,67m² im Altbestand, 60m² im Zu- und Ausbau) und daher den Einschränkungen des MRG hinsichtlich der Mietzinsgestaltung unterliegen würde, weshalb für die Wohnung der Richtwertmietzins i.H.v. € 5,16 unter Anwendung eines mindestens 30%igen Abschlages aufgrund der Lage und mangelnder Ausstattung und ein Mietzins von € 4,31 pro m² gerechtfertigt gewesen sei, wohingegen Fremdmietler der Liegenschaft im Vergleich dazu € 9 pro m² zahlen müssten.

Die Top 1 sei nach Ansicht der Behörde zur Gänze als Neubau anzusehen. Gemäß den letztgültigen Bauplänen würden 68,74m² im ehemaligen Altbestand liegen und 60,9m² im Neubau. Die Wohnung Top 1 weiche wesentlich vom ursprünglichen Bestand ab. Das um- bzw. ausgebaute Altgebäude sei nun (ebenso wie die Wohnung) wesentlich größer. Durch den Zubau seien im Erdgeschoß neue Räume geschaffen worden, u. zw. eine Wohnküche mit 58,5m² und ein Abstellraum mit 2,4m².

Die ehemals zum Altbestand zugehörigen Zimmer seien durch bauliche Veränderungen so umgestaltet worden, dass sie mit den neuen Räumlichkeiten zusammengefasst werden konnten, weshalb wesentliche Änderungen im Altbestand notwendig gewesen seien. Aus der ehemaligen Küche sei ein Badezimmer (7,7m²) sowie ein zusätzliches WC (1,16m²) hervorgegangen, aus dem ehemaligen Kabinett ein vergrößerter Vorraum mit Zugang zum Kellerabstieg geschaffen worden. Daraus hätten sich Versetzungen der Zimmerwände, Änderungen der Installationen udgl. ergeben. Zudem sei im Altbestand eine Mauer zur Schaffung einer neuen Wohnungseingangstüre durchbrochen worden, um den Zugang zu dem neu errichteten Stiegenhaus zu ermöglichen. Die baulichen Veränderungen hätten einen neuen Mietgegenstand hervorgebracht.

Dem Teilanwendungsbereich des MRG würden u.a. Mietgegenstände unterliegen, die durch einen Zubau aufgrund einer nach dem 30. September 2006 erteilten Baubewilligung errichtet worden seien.

Für diese könne der Mietzins im Rahme des ABGB frei vereinbart werden.

Der geringe Mietzins sei auch mit den von den Mietern zu erbringenden Eigenleistungen gemäß Zusatzvereinbarung begründet worden. Dort sei keine Ablöse vereinbart, sondern auf die Bestimmungen des MRG hingewiesen worden.

In dem vorliegenden Mietvertrag sei nicht geregelt, welche Reparaturen, Instandhaltungen, Investitionen der Mieter durchzuführen habe und ob diese bei

Beendigung des Mietverhältnisses im Objekt verbleiben oder bei Vertragsauflösung ein Anspruch auf Ersatz der Investitionen vorliege.

Auf die Begründung zur BVE vom 17. Juni 2015 wurde verwiesen.

Es liege keine Einkunftsquelle vor. Sämtliche Einnahmen und Ausgaben seien aus der Überschussrechnung auszuscheiden.

Top 2b

Zur Top 2b wurde die Begründung betreffend die BVE zum Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid 2011 weitgehend wiederholt.

Im Schreiben vom 27. September 2013 sei für die Jahre ab 2012 eine Fünftehtelabsetzung für eine thermische Solaranlage beantragt worden. Dafür sei eine Rechnung und ein Zahlungsnachweis ebenso vorgelegt worden wie eine Rechnungsanweisung des magistratischen Bezirksamts für die Überweisung eines Investitionszuschusses zur Förderung und Errichtung einer Solaranlage an dem Objekt.

Die Anschaffungskosten der Solaranlage seien um die Investitionsförderung zu kürzen und die Anschaffungskosten gemäß § 7 EStG auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer aufzuteilen. Eine solche betrage gemäß deutscher Afa-Tabellen für eine Solaranlage 20 Jahre.

Zur Umsatzsteuer wird in der Begründung dargelegt, dass kein Leistungsaustausch vorliege und die Wohnungen nicht in den Unternehmensbereich fallen würden. Die Mietverhältnisse im Zusammenhang mit den nahen Angehörigen seien nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen. Damit bestehe kein Vorsteuerabzug für die beiden fraglichen Wohnungen. Die Umsatzsteuer werde gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) kraft Rechnungslegung geschuldet.

Mit Eingabe vom 10. November 2016 erhob die Bf. Beschwerde gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide der Jahre 2012 bis 2014.

Trotz umfangreicher Ermittlungen betreffend das Jahr 2011 seien erst Ende 2016 Erstbescheide erlassen und diesen tatsächlichen und aktenwidrigen Sachverhalte zu Grunde gelegt worden.

- Die Behörde gehe von einem 1890 errichteten Einfamilienhaus aus, wohingegen das Gebäude immer mehrere Wohneinheiten aufgewiesen habe.
- Die Behörde habe dargelegt, dass in sämtlichen Geschossen die Raumaufteilungen und –widmungen geändert worden seien, wohingegen im ersten Stock des Altbestandes (Eigennutzung Ehepaar K2) weder der Grundriss noch die Nutzung geändert worden sei;
- Das Gästezimmer des Ehepaars K2 sei, entgegen der Darstellung der Behörde, in der Nutzflächenaufstellung in den 130m² enthalten;
- Zum Top 1 sei festgestellt worden, dass keine Kautionsvereinbarung wurde. Tatsächlich sei eine solche i.H.v. € 2.280,- geleistet worden;
- Top 2b verfüge lt. Begründung über kein Bad. Tatsächlich sei dem Erhebungsorgan (Z) am

25. September 2014 ein Bauplan übergeben worden, aus dem eine Dusche im Nassraum klar ersichtlich sei. Zudem seien Fotos übergeben worden.

Sämtliche Mietverträge seien schriftlich abgeschlossen und verbührt worden.

Top 1

Die Beurteilung des Mietzinses von Top 1 als unangemessen niedrig gründe sich primär auf der Ansicht, dass dieses Mietverhältnis nicht den Mietzinsbeschränkungen des MRG unterliege.

Für die Beurteilung von Altbestand seien ausschließlich die Beurteilungskriterien des MRG und keinesfalls jene des Steuerrechts maßgeblich. Wenn die Behörde darauf verweise, dass durch die baulichen Veränderungen ein neuer Mietgegenstand geschaffen worden sei, so könne dies nur für die steuerliche Beurteilung maßgeblich sein, nicht aber für die Beurteilung, ob ein Mietobjekt dem Anwendungsbereich des MRG unterliege.

Es läge keine Einschränkung des MRG vor, da das Mietobjekt überwiegend im Altbestand gelegen sei und keine Ausnahme des [§ 1 Abs. 4 MRG](#) greife.

Verwiesen wurde auf den zur Anwendung gelangten Richtwertzins unter Anwendung eines nach Ansicht der Bf. gerechtfertigten Abschlags i.H.v. 30%. Ein Vergleich der Miethöhe zu Top 2a und Top 3 sei insofern nicht zulässig, als es sich um schlüsselfertige Mietobjekte in Topzustand in einem Neubau gehandelt habe, für die keine Mietzinsbeschränkungen greifen würden. Der Nachweis von Eigenleistungen des Mieters sei außer Streit gestellt worden.

Dass keine Vereinbarungen über Investitionsablösen getroffen worden seien sei nicht unüblich, zumal sich der Ablöseanspruch aus dem MRG ergäbe und eine Nichtvereinbarung für den Vermieter tendenziell günstiger sei.

Top 2b

Die Darstellung, dass die Wohnung nicht fremdvermietungsfähig wäre sei dadurch widerlegt, dass sie seit 2015 fremdvermietet werde.

Die Vermietung sei zu fremdüblichen Konditionen erfolgt. Wenn man beanstande, dass keine Wertsicherungsvereinbarung getroffen worden sei übersehe man, dass die Befristung des Mietvertrages keine nennenswerten Auswirkungen auf die Mietzinshöhe habe erwarten lassen.

Beigeschlossen wurde eine Aufstellung des Eigenanteils für die Aufwendungen und die Vorsteuer. Daraus ergäbe sich eine Eigennutzung für die Herstellkosten und damit verbundenen Finanzierungskosten i.H.v. 4,96% (d.h. Gästezimmer der Bf. mit 12,82m² in Relation zu Nutzflächen des Zu/Ausbaues gesamt 258,42m²) und für alle anderen Aufwendungen i.H.v. 28,78% (Wohnung der Bf. mit 127,82m² in Relation zur gesamten Nutzfläche von 444,09m²).

Zur Nutzungsdauer der Solaranlage wurde dargelegt, dass es sich dabei um keine Photovoltaikanlage handle, sondern vielmehr um eine Maßnahme gemäß [§ 4 MRG](#) vorliege (vgl. Haunold, u.a. Immobilienbesteuerung⁴ S 292), die auf 15 Jahre zu verteilen sei.

Zur Ermittlung der Afa wurde dargelegt, dass die Nutzungsdauer des Gebäudes (vor 1915) gemäß EStRL 50 Jahre betrage und somit in Anbetracht der 1890 errichteten maßgeblichen Bausubstanz eine solche von 50 Jahren (Afa 2%) anzusetzen sei.

Verfahrensrechtlich wurde beantragt, dass eine Beschwerdevorentscheidung gemäß [§ 262 BAO](#) zu unterbleiben habe. Die Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 24. November 2016.

In einer Stellungnahme des Finanzamtes vom 8. Juli 2019 auf Fragen des BFG wurde zu den mit den Mietern des Top 1 abgeschlossenen Zusatzvereinbarung dargelegt, dass die dort vereinbarten Ersatzansprüche für Investitionen gemäß den [§§ 3](#) bzw. [10 MRG](#) keine Anwendung finden würden, da diese Bestimmungen des MRG auf den Mietgegenstand nicht anwendbar seien. Daher würden keine konkreten Vereinbarungen über Ablösezahlungen vorliegen. In Abweichung zu den Bestimmungen der Zusatzvereinbarung sei die Verlegung des Parkettbodens und eine Installation eines Badheizkörpers im Bad auf Kosten der Bf. erfolgt. Zur Anschaffung der Küchenausstattung werde dargelegt, dass auch in den anderen fremdvermieteten Wohnungen den Mietern keine fertige Küche übergeben worden sei.

Zum Parkettboden wurde dargelegt, dass dieser von dem Mieter zwar gekauft (€ 6.405,65) aber auf Kosten der Bf. verlegt worden sei.

Zur Feststellung der Behörde, wonach die Top 2b keine Wasch- und Duschmodöglichkeit aufweise, eine Feststellung, der die Bf. widersprochen hatte wurde dargelegt, dass dem Prüfer anlässlich einer Erhebung der Zugang verwehrt wurde und ihm die letztgültigen Pläne übergeben wurden, auf denen keine Dusche eingezeichnet gewesen sei.

Zur Darstellung der Ap., wonach die nahen Verwandten der Bf. den Fremdmietern vergleichbare Kosten im Zuge der Betriebskostenjahresabrechnung vorgeschrieben worden seien, wurde erläutert, dass Unterlagen zum Zahlungsfluss für sämtliche Mietzahlungen angefordert, diese aber nicht vollständig vorgelegt worden seien, weshalb eine entsprechende Feststellung getroffen worden sei.

Zur dem, von der Berechnungsmethode der Behörde abweichenden Ermittlung des Zuordnungsschlüssels für Werbungskosten Seitens der Bf. wurde ausgeführt, dass sich die Wesensart des Gebäudes durch die Zu- und Umbauten komplett geändert und zu einer Neuberechnung der Afa-Bemessungsgrundlage für das gesamte Gebäude geführt habe. Die Vorsteuern bzw. die Kosten der Fremdfinanzierung seien im Ausmaß der anerkannten Vermietungen, d.h. zu 35% zu berücksichtigen gewesen.

Gegen die Annahme einer 10-jährigen Nutzungsdauer der Solaranlage, bei der es sich um eine solarthermische Anlage handle, würden keine Bedenken bestehen, wobei der Investitionszuschuss der MA 25 zu berücksichtigen sei.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2019 wurden der Bf. die Darstellungen der Behörde vom 8. Juli 2019 zur Kenntnis gebracht und weitere Frage gestellt.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2019 erläutert die Bf., dass der Mieter von Top 1 neben den tatsächlichen, mit Rechnungen nachgewiesenen Anschaffungen für die Küche i.H.v. € 23.500,- weitere Eigenleistungen für den Einbau bzw. die Verarbeitung des angeschafften Materials i.H.v. rund € 16.500,- erbracht habe.

Die teilweise lange vor Abschluss der Zusatzvereinbarung getätigten Anschaffungen seien auf Grundlage mündlicher Vereinbarungen erfolgt.

Richtig sei, dass weder in Top 1 noch in den übrigen Wohnungen Kücheneinrichtungen zur Verfügung gestellt worden seien (d.h. dass die Mieter diese wie bei Top 1 anschaffen mussten). Im Unterschied zu diesen frei vermieteten Wohnungen wäre jedoch bei Anwendung des Richtwertmietzinses für dem MRG unterliegenden Wohnungen das Vorhandensein einer Küche ein gesetzliches Kriterium.

Zum Parkettboden wurde dargelegt, dass dieser soweit die Top 1 betroffen sei, selbst verlegt wurde und der vom Bodenleger verlegte Klebeparkett die Top 2a bzw. 3 betroffen habe.

Vorgelegt wurden die angeforderten Betriebskostenabrechnungen der Top 1 und 2 aus denen die Belastung mit Betriebskosten hervorgehe, Fotos und Pläne, aus denen das Vorhandensein einer Dusche in Top 2b hervorgehe sowie der Folgemietvertrag für die Top 2b, der mit Wirksamkeitsbeginn 6. Oktober 2015 mit einem neuen Mieter abgeschlossen worden war.

Zu weiteren, vom BFG aufgeworfenen Fragen zur Neuberechnung der Afa sowie diverser Werbungskosten wurde Stellung genommen.

Zu den der Bf. übermittelten Ausführungen der Behörde wurde wiederholt dargelegt, dass die Vermietung der Top 1 den Bestimmungen des MRG unterliege. Da der Zubau nur rd. 40% des Bestandes ausmache, habe ein Afa-Satz von 2% zur Anwendung zu kommen.

Zu den Fragen betreffend Top 2b wurde dargelegt, dass die Bf. dem Finanzamt schon im Vorfeld der Erhebungen Fotos und Rechnungen der Dusche übermittelt habe. Die Darstellung, dass dem Erhebungsorgan der Zugang zur Wohnung verwehrt worden sei, sei falsch. Es seien lediglich Unterlagen wie Wohnungspläne und zu Kreditkosten angefordert worden.

Das Finanzamt verwies zu den Ausführungen der Bf. vom 23. September 2019 mit Mail vom 18. November 2019 darauf, dass die Bf. keine Rechnung für den Einbau einer Dusche vorgelegt hatte. Sie sei im Zuge eines Vorhalteverfahrens betreffend Erklärungen für das Jahr 2015 (im Zusammenhang mit Ablösezahlungen an den Sohn zwar dazu aufgefordert worden, habe aber nur eine Rechnung die im Zusammenhang mit der Küche gestanden war, vorlegen können.

Zu dem Bauplan der Bf. die dem BFG mit Schreiben vom 23. September 2019 übermittelt wurden auf dem eine Dusche aufscheint wurde erläutert, dass dem Erhebungsorgan am

25. September 2014 die letztgültigen Baupläne übergeben worden seien und auf diesen keine Dusche sondern ein Handwaschbecken eingezeichnet gewesen sei.

In der mündlichen Verhandlung vom 15. Jänner 2020 wurde von Seiten der Bf. erläutert, dass sich die Darstellung des Finanzamtes, nachder einem Erhebungsorgan der Zutritt zu dem Mietobjekt verwehrt worden sei auf die Top 2b beschränkt habe und dies aus dem Grund, da der Mieter nicht anwesend gewesen sei. Die Ansicht des Bf., wonach das Mietverhältnis betreffend Top 1 dem MRG unterliege wurde wiederholt und dazu Unterlagen dem BFG übergeben.

Die Vereinbarung einer Investitionsabläse gemäß [§ 10 MRG](#) sei fremdüblich.

Zur Top 2b wurden sowohl Bilder, die eine Naßzelle mit Duschtasse zeigen vorgelegt wie auch eine Rechnung, aus der die Anschaffung derselben hervorgeht. Zu den übrigen von der Behörde hinsichtlich dieses Mietverhältnisses vorgebrachten Bedenken wurde auf deren Unmaßgeblichkeit im Gesamtzusammenhang hingewiesen. Die Fremdüblichkeit sei demnach auch daraus abzuleiten, dass ab dem Jahr 2015 ein neues Mietverhältnis von Top 2b mit einem fremden Mieter abgeschlossen worden sei.

Das Finanzamt erklärte schließlich auf Grundlage der vorgelegten Unterlagen zu Top 2b, dass das Mietverhältnis als fremdüblich anzusehen sei. Zur Anwendung des [§ 1 Abs. 4 Z 2a MRG](#) führt der Vertreter des Finanzamtes an, dass eine Rechtsprechung zu dieser Bestimmung noch fehle, aus einem Bericht des Justizausschusses aber ableitbar sei, dass es zur Frage, ob ein Neubau vorliege und somit das MRG nur eingeschränkt anzuwenden bei Zubauten darauf ankäme, welcher Teil der vermieteten Einheit (Alt- oder Neubau) überwiege.

über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 1 (1) Z 1 [UStG 1994](#) lautet:

Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

Gemäß § 3a (1) UStG 1994 sind sonstige Leistungen solche, die nicht in einer Lieferung bestehen.

§ 11 Abs. (14) UStG 1994 lautet:

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

Gemäß § 12 (1) Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 2 Abs.3 Z 6 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§28).

Gemäß § 28 (1) EStG 1988 sind Einkünfte, soweit sie nicht Einkünfte im Sinne der § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 darstellen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Dazu zählen gemäß Z 1 leg. cit. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Feststellungsbescheide 2011-2014

Vermietung Top 1 bzw. Top 2b

Im Zusammenhang mit der Vermietung von Gebäudeteilen an nahe Angehörige (Schwiegersohn+Tochter, Sohn) ging die Behörde von einer fremdunüblichen Vermietung und bloßen Gebrauchsüberlassung an nahe Verwandte aus. Die Mietverhältnisse wurden nicht anerkannt und aus der Überschussrechnung ausgeschieden. Darauf entfallene Vorsteuer wurde nicht zum Abzug zugelassen und Umsatzsteuer aus Rechnungen gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) kraft Rechnungslegung vorgeschrieben.

Die Behörde hat den Feststellungsbescheid 2011 vom 10. Mai 2011 zunächst vorläufig erlassen und dies mit der Ungewissheit, ob aus dieser Einkunftsquelle ein Gesamtüberschuss erzielt wird, begründet.

Dazu wurde eine Prognoserechnung vorgelegt, nach der bereits im Jahr 2015 ein Gesamtüberschuss erzielt wird. Für die Jahre 2013 und 2014 wurden (in Einklang mit der Prognoserechnung) Jahresüberschüsse erklärt.

Wird ein Objekt teils fremdvermietet und teils für Zwecke der Miteigentümer genutzt, müssen diese eindeutig ihren Willen, dass durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung begründet wird, zum Ausdruck bringen. Nur bei Vorliegen eines Mietvertrags, der ein fremdübliches Entgelt aufweist, sind die aus der Vermietung an Miteigentümer resultierenden Einnahmen und Ausgaben in die einheitliche und gesonderte Feststellung miteinzubeziehen (vgl. Laudacher erläutert in Jakom 2019 § 28 Rz.

38ff.).

Während die Nutzung des gegenständlichen Objektes durch die Miteigentümer der Bf. bei der Überschussermittlung außer Ansatz blieb, wurden Mietverhältnisse des Sohnes bzw. des Schwiegersohnes der Miteigentümer in die einheitliche und gesonderte Überschussermittlung miteinbezogen.

Nach Judikatur und Literatur, vgl. Jakom, 2019 § 28 Rz. 35 (mit Verweis auf VwGH 30. Juni 2010, [2005/13/0057](#)), sind auch mit Verwandten errichtete Bestandsverträge einem Fremdvergleich zu unterziehen.

Das bedeutet, dass Verträge

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben,
- auch zwischen Familienfremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dem erstgenannten Erfordernis wurde entsprochen, es liegen schriftliche und vergabährte Mietverträge vor.

Damit verblieb, die beiden übrigen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Mietverhältnisse näher zu prüfen.

Top 1

Das BFG legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Das Mietverhältnis wurde mit 15. Mai 2012 mit E (Schwiegersohn der Miteigentümer) begründet (Mietvertrag vom 2. April 2012).

Sowohl E wie auch E2 (Tochter der Miteigentümer) haben ihren Hauptwohnsitz laut zentralem Melderegister mit 18. Mai 2012 an diese Adresse verlegt.

Gemietet wurde eine Wohnung im Erdgeschoß im Ausmaß von 130,67m².

Der Mietzins wurde i.H.v. € 560,- (zzgl. € 130,- Betriebskosten und Umsatzsteuer) vereinbart und lag damit bei € 4,29 pro m².

Der Mietvertrag ist wertgesichert, der Anteil an den Betriebskosten beträgt 29%.

Nach einer zeitgleich abgeschlossenen Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag wird das Objekt in unfertigem Zustand vermietet.

Vom Mieter sind demnach

- Die Fußböden in den Zimmern herzustellen und Anstreicherarbeiten durchzuführen;
- Die Badezimmersausstattung (Waschbecken, Dusche, Badewanne, WC Armaturen und Verfließungen) auszuführen und zu finanzieren.
- Hinsichtlich der Küche wird festgehalten, dass nur Anschluß- und Ablaufleitungen durch die Bf. hergestellt wurden.

Festgestellt wird dazu, dass bei der Vereinbarung des Hauptmietzinses die zu erbringenden Leistungen des Mieters berücksichtigt wurden.

Im ‚Altbau‘ wurden bis 2010 Räumlichkeiten als so benannte ‚Studentenwohnung‘ (im Ausmaß von 46,96m²) vermietet. Im Zuge eines umfangreichen Zubaus wurde eine neue Wohnung geschaffen, die die Nutzflächen der Studentenwohnung und zudem Räume, die im Zuge des Zubaus errichtet wurden, umfasst. Zwei bisher im Altbau befindliche Zimmer mit 20,44m² bzw. 21,90m² wurden ebenso in die neu geschaffene Wohnung mit einbezogen wie ein Kabinett, Vorzimmer/Küche, ein Bad und ein WC im Ausmaß von rd. 28m². Im Zuge der Umbauarbeiten wurde das ehemalige Bad/WC bzw. Teile der Vorzimmer/Küche zu einem neuen Bad zusammengelegt und Trennwände errichtet. Im Neubau befindet sich eine Wohnküche sowie ein Abstellraum im Gesamtausmaß von rund 60m².

Die Gesamtgröße der Wohnung beträgt wie dargelegt 130,67m².

Der von der Bf. in den Jahren 2011 und 2012 durchgeführte Zu- und Umbau erfolgte ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel.

Die Behörde ging davon aus, dass das Mietobjekt nicht dem Vollanwendungsbereich des MRG (insbesondere der Mietzinsbindung) unterliegt, da der Zubau aufgrund einer nach dem 30. September 2006 erteilten Baubewilligung errichtet wurde, wobei sie in der mündlichen Verhandlung auf eine Feststellung des Justizausschusses hinwies, wonach es auf das Verhältnis der Nutzflächen des Zubaus im Verhältnis zum Altbestand ankäme, eine Ansicht, die auch der Bf. vertritt (s. unten).

Sie verglich den vereinbarten Zins i.H.v. € 4,29 pro m² mit dem den Fremdmietern der Liegenschaft (Top 2a, 3) verrechneten Mietzins i.H.v. € 9,- pro m².

Aufgrund der umfangreichen Aus- und Umbaumaßnahmen wurden ihrer Ansicht nach völlig neue Wohnungen geschaffen, die gemäß [§ 1 Abs. 4 Z 1 MRG](#) unter den Teilanwendungsbereich des MRG fallen.

Die Bf. macht geltend, dass die Frage, ob eine Mietzinsbindung vorliegt, nicht aus dem Blickwinkel des Steuerrechts sondern unter Beachtung des MRG zu lösen ist, eine Ansicht, der vom BFG gefolgt wird.

Sie geht davon aus, dass die Vermietung der Wohnung der Mietzinsbindung unterliegt, da sich der flächenmäßig größere Teil des Mietobjekts im Altbau befindet und verweist diesbezüglich auf die Judikatur des OGH (27. Mai 2008, 10 Ob 52/08g).

Darüber hinaus macht sie geltend, dass selbst wenn eine solche nicht gegeben wäre, eine Fremdüblichkeit schon angesichts der vom Mieter zu erbringenden Eigenleistungen vorliegen würde.

Mit der Wohnrechtsnovelle 2006 (WRN 2006), BGBl I Nr. 124/2006 wurde [§ 1 Abs. 4 MRG](#) z.T. ergänzt (Z 2) bzw. neu gefasst (Z 2a).

§ 1 Abs. 4 Z MRG lautet (auszugsweise):

(4) Die §§ 14, 16b, 29 bis 36, 45, 46 und 49, nicht jedoch die übrigen Bestimmungen des I.

und II. Hauptstückes, gelten für

1. Mietgegenstände, die in Gebäuden gelegen sind, die ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel auf Grund einer nach dem 30. Juni 1953 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sind,

2. Mietgegenstände, die durch den Ausbau eines Dachbodens oder einen Aufbau auf Grund einer nach dem 31. Dezember 2001 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sind, sowie unausgebaute Dachbodenräumlichkeiten, die mit der Abrede vermietet werden, dass – wenn auch zum Teil oder zur Gänze durch den Hauptmieter – entweder in ihnen oder in einem an ihrer Stelle durchgeführten Aufbau eine Wohnung oder Geschäftsräumlichkeit errichtet werde,

2a. Mietgegenstände, die durch einen Zubau auf Grund einer nach dem 30. September 2006 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sind,

...

Hausmann/Vonkilch, Wohnrecht MRG-Kommentar § 1 Rz. 98c führen zur neu geschaffenen Z 2a leg. cit. aus:

„Unter diesen mit der WRN 2006 als neue Z 2a des § 1 Abs 4 eingefügten – und bis dato, soweit überblickbar, ebenfalls von der Rspr noch nicht behandelten – Teilausnahmetatbestand fallen Mietgegenstände, die durch einen „Zubau“ aufgrund einer nach dem 30.9.2006 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sind. Unter einem derartigen Zubau sind nach den Mat (RV 1183 BlgNR XXII. GP 28) horizontale Erweiterungen des Gebäudes („Anbauten“) zu verstehen.

Den Begriff der Neuerrichtung wird man hier im selben Sinn wie im Fall des § 1 Abs 4 Z 1 (näher dazu oben Rz 85 ff) sehen müssen. Das Thema einer allfälligen Erweiterung eines vorhandenen Mietgegenstandes durch einen Zubau wird man gleich demjenigen bei einem Dachbodenausbau bzw -aufbau beurteilen müssen (vgl oben Rz 94a; ebenso Dirnbacher, MRG idF der WRN 2009, 66). Die gemäß § 49e Abs 3 auf nach dem 30.9.2006 geschlossene Mietverträge anwendbare Bestimmung bringt offensichtlich eine weitere Aushöhlung des § 16 Abs 1 Z 2 (zum diesbezüglich ersten Schritt durch die MRN 2001 vgl Rz 32 zu § 16) betreffend Neuschaffung von Mietgegenständen durch Um-, Auf-, Ein- oder Zubau aufgrund einer nach dem 8.5.1945 erteilten Baubewilligung mit sich.‘

Es ist daher zu klären, ob der gegenständliche Zubau in Bezug auf die Vermietung des Top 1 als Neuerrichtung eines Gebäudes i.S.d. [§ 1 Abs. 4 Z 2a MRG](#) anzusehen ist.

Einem Beschluss des OGH vom 13. März 1996, [5 Ob2033/96y](#) ist zu entnehmen:

„Auch zu [§ 1 Abs 4 Z 1 MRG](#) vertreten jedoch Judikatur und Lehre übereinstimmend den Standpunkt, daß es an der tatbestandsmäßigen Neuerrichtung des Gebäudes fehlt, wenn bestehen gebliebene Räume des alten Baubestandes im neuen Haus weiterverwendet werden (Würth in Rummel, Rz 15 zu § 1 MRG mwN; WoBl 1995, 18/6 = MietSlg 45.196).

Anders läge der offensichtlich vom Rekursgericht ins Auge gefaßte Fall, daß nur einzelne Mauern (etwa Außenmauern) eines Objektes erhalten geblieben sind (Würth aaO). Diesfalls ist im Rahmen einer vergleichenden Wertung zu entscheiden, ob eine Neuerrichtung iSd [§ 1 Abs 4 Z 1 MRG](#) vorliegt (MietSlg 45.196).‘

Aus dem Beschluss des OGH vom 13. Jänner 2004, [5 Ob284/03f](#) ergibt sich, dass dann keine Neuerrichtung vorliegt, wenn aus dem Altbestand selbstständig vermietbare Räumlichkeiten übernommen werden (u.zw. auch dann, wenn sie neu konfiguriert wurden), wogegen bei Fortbestand anderer alter Gebäudeteile ein wertender Vergleich mit jenen Vorstellungen, den die Verkehrsanschauung mit dem Begriff des Neubaus verbindet, durchzuführen ist.

In einem weiteren Beschluss des OGH vom 24. November 2011, [1Ob194/11b](#) wird dazu präzisiert:

„Die Auffassung des Berufungsgerichts, es liege keine Neuerrichtung des Gesamtgebäudes vor, weil der Altbestand erhalten blieb und rund 40 % der Gesamtnutzfläche ausmacht, steht mit der höchstgerichtlichen Judikatur im Einklang (vgl nur die Nachweise bei T. Hausmann in Hausmann/Vonkilch, Österreichisches Wohnrecht, [§ 1 MRG](#) Rz 85 und bei Würth in Rummel3 II/5 [§ 1 MRG](#) Rz 15a; 5 Ob 2033/96y ua).‘

Gegenständlich blieben Räume im Altbau baulich unverändert bestehen (dies betrifft sowohl die Wohnung der Gesellschafter der Bf. im ersten Stock als auch zwei Zimmer des Top 1 im Erdgeschoß). Räumlichkeiten des Erdgeschoßes des Altbaus waren schon vor der Vermietung an den Schwiegersohn Gegenstand einer Vermietungstätigkeit der Bf. („Studentenwohnung“).

Im Zuge des Zubaus wurden aber sowohl Teile des alten Mietobjekts (der „Studentenwohnung“) neu adaptiert und unverändert gebliebene Gebäudeteile mit neu errichteten zusammengelegt.

Daraus folgt, dass aus dem Altbestand keine selbstständig vermietbaren Räumlichkeiten übernommen wurden, da gerade die bislang vermieteten Teile des Altbaus derartige bauliche Veränderungen erfahren haben, die eine Neuvermietung (der isoliert betrachtet alten Räumlichkeiten) nicht mehr zulassen.

Unter Beachtung der Judikatur zu der schon vor den Änderungen der WRN 2006 anzuwendenden Rechtsvorschrift des [§ 1 Abs. 4 Z 1 MRG](#) ist aber festzustellen, dass auch nach dem gegenständlichen Zubau maßgebliche Teile des Altbestandes und nicht nur Außenmauern des ursprünglichen Gebäudekomplexes weiterhin verwendet wurden.

Durch die Ergänzung des MRG mit § 1 Abs. 4 Z 2a ab 1.1 Oktober 2006 fallen Mietgegenstände, die durch einen Zubau auf Grund einer nach dem 30. September 2006 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sind, nicht unter den Vollanwendungsbereich (insbesondere des § 16) des MRG.

Da jedoch unzweifelhaft von einem Fortbestand alter Gebäudeteile auszugehen ist, ist nach der oben zit. Judikatur für die Frage, ob eine Neuerrichtung vorliegt, ein wertender Vergleich durchzuführen, der sich an der Verkehrsanschauung zu orientieren hat.

Der OGH misst dafür der Nutzfläche als Beurteilungsmaßstab Bedeutung zu, wenn er im Falle des Erhalts des Altbestandes von 40% der Gesamtnutzfläche von keiner Neuerrichtung i.S.d. MRG ausgeht.

Im vorliegenden Fall beträgt das Verhältnis Altbau/Neubau $185,67\text{m}^2$ (Altbau) zu $258,42\text{m}^2$ Neubau (vgl. dazu die Beschwerde v. 10.11.2016), was einem Nutzflächenanteil von 41,81% des Altbaus entspricht.

Betrachtet man das Nutzflächenverhältnis der fraglichen Wohnung, so führt auch dies zum Ergebnis, dass diese überwiegend, mit $70,67\text{m}^2$ der Wohnfläche im Altbau und $60,00\text{m}^2$ Wohnfläche im Neubau liegt (worauf die Bf. mehrfach hinweist).

Die Indizwirkung des Nutzflächenverhältnisses kann auch aus dem Umstand abgeleitet werden, dass nach einer ‚Lösung‘ des Justizausschusses im Falle baulicher Verbindungen von bereits früher bestehenden Objekten mit neu geschaffenen (zu beurteilen war ein Fall, bei dem ein im obersten Stockwerk eines Hauses gelegenes, mittels Wendeltreppe mit dem darüber liegenden, neu ausgebauten Dachboden verbunden wurde) auf das Überwiegen der jeweiligen Nutzflächen abzustellen ist (vgl. Hausmann/Vonkilch, a.a.O., § 1 Rz. 94a).

Der Fortbestand maßgeblicher Teile des alten Gebäudes steht somit unter Beachtung der individuellen Gegebenheiten des Mietobjekts Top 1 der Annahme eines neu errichteten Zubaus iSd MRG entgegen.

Die fragliche Wohnung unterliegt damit dem Vollenwendungsbereich des MRG, die Vorschriften zur Mietzinsbindung (Richtwertmietzins) i.S.d. [§ 16 MRG](#) sind zu beachten.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Kategorieeinstufung ist nach § 15a Abs 2 1. Satz MRG derjenige des Abschlusses des Mietvertrages, wobei es Sache des Vermieters ist, den entsprechenden Zustand herzustellen, sofern dieser innerhalb der vereinbarten bzw. binnen angemessener Frist auch tatsächlich geschaffen wird.

Die Wohnung wurde gemäß Zusatzvereinbarung in einem Zustand übergeben, der nach Durchführung der vom Mieter auszuführenden Investitionen der Ausstattungskategorie A gemäß MRG (Badezimmer, Etagenheizung...) entspricht, und auch im Mietvertrag (Gaszentralheizung, Baderaum...) so dargestellt wurde.

Da sowohl bei Ausstattungskategorie A wie auch B die Küche, das Vorhandensein einer funktionierenden Koch- und Spülgelegenheit und das Badezimmer alle nötigen Einrichtungen, das sind Badewanne oder Dusche, Waschbecken, Warm- und Kaltwasserab- und -zuleitung benötigt (vgl. Wohnrecht – MRG: Kommentar, Hausmann/Vonkilch § 15a Rz. 17, 19), ist als Ausgangspunkt für die gegenständliche Mietzinsberechnung der

Richtwert für Wohnungen der Kategorie A heranzuziehen.

Da der Mieter Leistungen auf Grundlage der Zusatzvereinbarung auf seine Kosten zu erbringen hat, ist wirtschaftlich von einer Vorfinanzierung durch ihn auszugehen, die durch eine entsprechende Mietzinsreduktion für einen bestimmten Zeitraum auszugleichen ist (vgl. i.d.S. Hausmann/Vonkilch, a.a.O., § 15a Rz. 4).

In der Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag wurde dazu festgehalten, dass bei der Vereinbarung des Hauptmietzinses die zu erbringenden Eigenleistungen des Mieters berücksichtigt werden.

Die Bf. ist bei der Bemessung der Miethöhe von der Ausstattungskategorie B (§15a MRG) ausgegangen, was zu einem Ausgleich für von dem Mieter vertraglich zu übernehmende Kosten für Investitionen führen soll.

Dazu wurde der Behörde eine ‚Richtwertberechnung‘ basierend auf einem Online-Berechnungsformular der Stadt Wien (www.wien.gv.at/richtwert/berechnung) vorgelegt, dessen grundsätzliche Anwendung zu keinen Bedenken des BFG führt.

Unter Berücksichtigung von das konkrete Mietobjekt betreffenden Zu- und Abschlägen lt. MRG ergibt sich lt. Bf. ein Richtwertzins i.H.v. € 4,29 pro m². Der sich aufgrund der Wohnungsgröße ergebende Mietzins (€ 557,70 pro Monat und 130m²) entspricht (gerundet) der im Mietvertrag vereinbarten Miete i.H.v. € 560,-.

	% Zu- bzw. Abschläge	€ pro m ²
Richtwert Kategorie A		5,16
Abschlag Kat. B	-25%	-1,29
Fahrrad oder Kinderwagenabstellraum	1,14%	0,06
Hauszentralheizung	3,55%	0,18
Gegensprechanlage	1%	0,05
Erdgeschoß	-10%	-0,52
z.T. Fernblick	2,50%	0,13
Terasse	5%	0,26
Paschaler Zuschlag f. Kategorie-erhöhende Merkmale	5%	0,26
Richtwertmietzins		4,29

Geht man von dieser Berechnungsmethode aus, würde ein (fremder) Vermieter den Richtwert der Ausstattungskategorie A zu Grunde legen und nach Berücksichtigung der Zu- und Abschläge (den von der Bf. angesetzten Werten wird gefolgt) im ersten Schritt einen Richtwertzins (Kategorie A € 5,16 korrigiert um Zu-/Abschläge ohne Abschlag für Kategorie B; in Summe + € 0,42) i.H.v. € 5,58 pro m² ermitteln.

Der solcherart ermittelte Mietzins wäre in einem weiteren Schritt um die von dem Mieter getragenen Investitionen durch eine Mietzinsreduktion auszugleichen.

Die Bf. hat dafür einen 25%igen Abschlag auf den Richtwertzins angenommen und ist damit im Ergebnis von der Vermietung einer Wohnung der Kategorie B ausgegangen. Problematisch ist dies deshalb, da einerseits nicht festgelegt wurde, von welcher Höhe hinsichtlich der vom Mieter zu tragenden Investitionskosten ausgegangen bzw. für den Fall, dass das Ausmaß dieser Kosten nicht vorhersehbar war auch nicht vereinbart wurde, dass die Miete nach Aufrechnung mit den vom Mieter zu tragenden (künftigen) Investitionen auf ein Niveau, dass der Ausstattungskategorie A (mit Zu- und Abschlägen) entspricht, angehoben wird.

Der Abschlag für eine Wohnung der Kategorie B beträgt im Vergleich zur Kategorie A (lt. dem vorliegenden Berechnungsbogen) € 1,29 pro m². Umgelegt auf die vermietete Fläche läge der (fremdübliche) Mietzins bei Vermietung einer Wohnung der Kategorie A um mtl. € 167,70 (jährlich € 2.021,40) und somit rund 30% höher.

Der Mieter hat die von ihm übernommenen, aus der Zusatzvereinbarung erfließenden Kosten i.H.v. € 23.500,- in Form von Rechnungen nachgewiesen und den Wert weiterer Eigenleistungen im Rahmen des Einbaus bzw. der Verarbeitung der angeschafften Gegenstände mit € 16.500,- (ohne Vorlage weiterer Nachweise, Schätzung), somit gesamt mit € 40.000,- beziffert.

Geht man davon aus, dass dem Mieter Kosten in dieser Höhe tatsächlich angefallen sind hat, müsste der Mietzins nach spätestens 20 Jahren auf das Niveau der Kategorie A abgehoben werden. Eine entsprechende Vereinbarung fehlt.

Zur Frage des Ausgleiches der Kosten der vom Mieter übernommenen Investitionen durch den verringerten Mietzins ist festzustellen:

Die Beschreibung der vom Mieter laut Zusatzvereinbarung zu übernehmenden Arbeiten und Investitionen, u.zw. die Herstellung d. Fußbodens, die Errichtung von Sanitäranlagen, Kücheneinrichtung... entspricht im Wesentlichen einer Aufzählung von Aufwendungen in [§ 10 Abs. 3 Z 1 und 3 MRG](#), für die einem Mieter, so er selbst Aufwendungen getätigt hat, die über das Bestandsverhältnis hinauswirken, im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses ein Ersatzanspruch zusteht.

Dies trifft im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses in den ersten 10 Jahren zu (vgl. dazu [§ 10 Abs. 1 Z 1 MRG](#)), wäre die Bf. doch vertraglich gehalten, dem Mieter Ersatz für von diesen übernommenen Kosten zu leisten.

Ein entsprechender Ersatzanspruch wurde in dem Mietvertrag (do. § 4 Z 6) vereinbart. Wenn aber aus den mit Zusatzvereinbarung vom Mieter übernommenen Kosten ein auf [§ 10 MRG](#) gestützter Ersatzanspruch des Mieters begründet wird, käme dies einer mehrfachen Berücksichtigung der Eigenleistungen des Mieters zu Ungunsten der Bf. gleich, da die für die Vermietung einer Wohnung in gebrauchsfertigem Zustand erforderlichen Kosten (die z.T. vom Mieter getragen wurden) bereits über einen verringerten Mietzins abgegolten werden. Die Ansicht der Bf. (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 27. August 2013) wonach gewisse Investitionen ohnehin zwingend abzulösen wären ist daher als fremdunüblich zu beurteilen.

Eine Vereinbarung in der Form, dass der Ersatzanspruch des Mieters um den Differenzbetrag zwischen den (fremdüblichen) Mieterträgen (im Falle der Beistellung sämtlicher Einrichtungen durch den Vermieter) und den (kumulierten) tatsächlich eingehobenen Mieterträgen durch die Bf. zu verringern wäre, wurde nicht getroffen.

Die Überlegung erweist sich aber insoweit als unmaßgeblich, als von einer über diesen Zeitraum hinausgehenden Mietdauer auszugehen war.

Grundlage dieser Annahme ist nicht nur der Abschluss eines unbefristeten Mietvertrages (die übrigen 3 Mietverhältnisse die in diesem Mietobjekt von der Bf. abgeschlossen wurden waren befristet) und der Umstand, dass die Wohnung (mittels Zusatzvereinbarung) weitgehend nach den Vorstellungen der Mieter ausgestaltet wurde, sondern auch das Naheverhältnis zwischen der Bf. und dem Mieter, dass sich auch darin manifestiert, dass X2 ihre Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft mit Schenkungsvertrag vom 27. Mai 2014 zu Gänze an ihre Kinder und damit z.T. an ihre mit dem Mieter verheiratete Tochter E2 übertragen haben.

Da keine Befristung des verminderten Mietzinses vereinbart wurde, führt dieser Umstand ab dem Zeitpunkt der Kompensation der Mietzahlungen mit den Eigenleistungen des Mieters zu einer laufenden Schlechterstellung der Bf.

Die Zusatzvereinbarung entspricht auch nicht dem Erfordernis eines nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommenden, eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes.

Zwar werden die vom Mieter zu erbringenden Arbeiten und Investitionen (Fußboden, Mal- und Anstreicherarbeiten, Badezimmerausstattung) bzw. der Zustand einzelner Teile des Objekts hinsichtlich der Verrohrung und Leitungen (Badezimmer und Toilette, Küche) in der Zusatzvereinbarung dargestellt und lassen solcherart erkennen, welche Einrichtungen und Arbeiten für eine brauchbare Wohnung i.S.d. MRG noch erforderlich sein werden, es lässt sich daraus aber nicht ableiten, in welcher Höhe ein Finanzierungserfordernis für den Mieter vorliegt, wurde doch das Ausstattungsniveau und die damit verbundenen Kosten nicht näher spezifiziert.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass bestimmte Einrichtungsgegenstände schon

vor Abschluss der schriftlichen Zusatzvereinbarung aufgrund einer mündlichen Vereinbarung mit dem späteren Mieter von diesem angeschafft wurden und der Kostenrahmen solcherart zumindest grob bestimmt werden konnte.

Ein fremder Dritter würde angesichts eines unbefristeten Mietverhältnisses keinen verminderten Mietzins ohne gleichzeitige betragliche Festlegung der Höhe der vom Mieter zu erbringenden Investitionen oder einer dahingehenden Vereinbarung, wonach die der Höhe nach noch unbekannten, künftigen Investitionen mit einer befristet verringerten Miete so lange zu verrechnen sind, der für beide Vertragspartner eine Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung sicherstellt, abschließen.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 27. Mai 1998 erkannt:

*„Eine Vereinbarung nach Art einer Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt genügt nämlich unter Miteigentümern anders als sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht; der Abschluß eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloß Gebrauchsregelung zu begründen. **Die bloße Gebrauchsregelung stellt den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar.** Weder die Bezeichnung des Entgeltes als Miete noch allenfalls die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung, noch die allfällige Eintragung dieses Entgelts in einem Zinsbuch rechtfertigen die Annahme eines Bestandvertrages.“*

Der VwGH hat weiters im Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 95/13/0227 dargelegt: *„Die Benützungsregelung unter Miteigentümern überläßt nicht entgeltlich den Gebrauch, weil dieser nach [§ 833 Satz 1 ABGB](#) allen Miteigentümern schon von vornherein gemeinsam zusteht. Mit einer Benützungsregelung unter Miteigentümern wird daher kein Gebrauchsrecht eingeräumt, sondern nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht in seiner Ausübung einvernehmlich geregelt.“*

Da die Rechtsprechung auch auf nahe Angehörige Anwendung findet, war mangels Fremdüblichkeit des Bestandsverhältnisses, auch wenn ein Mietvertrag mit Außenwirkung vorliegt, von einer Gebrauchsüberlassung der Bf. an nahe Angehörige zur Befriedigung von deren Wohnbedürfnis auszugehen.

Die Gebrauchsüberlassung fällt nicht unter den Einkünftebestand des [§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988](#).

Top 2b

Die Top 2b (28,65 m²), laut Mietvertrag bestehend aus 1 Zimmer+Küchenzeile, Badezimmer mit WC wurde ab 1. September 2012 an den Sohn der die

Vermietergemeinschaft bildenden Personen vermietet. Das Mietverhältnis ist mit 10 Jahren befristet.

Der Mietzins beträgt mtl. € 220,- zuzüglich Bewirtschaftungskosten und Umsatzsteuer (entspricht € 7,68 pro m²/Monat).

Der Mieter hat eine Kautions von € 800,- zu hinterlegen. Eine Wertsicherung wurde nicht vereinbart. Der Mietvertrag wurde vergebührt.

Die Wohnung befindet sich nach einem Neubau des Dachstuhls in einer durch Aufstockung neu errichteten Wohnnutzfläche des Altbaus.

Mit der MRN 2006 wurde in [§ 1 Abs. 4 Z 2 MRG](#) neben dem Ausbau eines Dachbodens auch der Aufbau auf Grund einer nach dem 31. Dezember 2001 erteilten Baubewilligung in die gesetzlichen Bestimmungen eingefügt.

Das MRG erfuhrt dadurch insofern eine Erweiterung der Bestimmung, als sogenannte „Aufbauten“, worunter vertikale Erweiterungen des obersten Geschosses von Gebäuden, die über keinen Dachboden verfügt(en) („Flachdächer“) nach oben („Aufstockungen“) zu verstehen sind, erfasst werden (vgl. Hausmann/Vonkilch, a.a.O. § 1, Rz. 98a).

Daraus folgt eine eingeschränkte Anwendbarkeit des MRG, insbesondere die Bestimmungen über den Mietzinsrichtwert §16 MRG sind nicht anzuwenden.

Die vermietete Wohnung fällt unter den Teilanwendungsbereich des MRG.

Die Behörde, die zunächst von einer Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses ausging, erläuterte dazu in ihrer Begründung zu den Bescheiden des Jahres 2011, dass in einem Schreiben der Bf. vom 2. September 2012 neben dem Zugang in die Wohnung über ein neu errichtetes Stiegenhaus auch von einem Zugang über eine private Innentreppe über Top 2 (Wohnung der Vermietergemeinschaft) die Rede ist, stellt dazu aber gleichzeitig fest, dass ein solcher aus dem vorgelegten Bauplan nicht ersichtlich ist.

Auch in der zum Umsatzsteuerbescheid 2012 gesondert ergangenen Begründung findet sich kein derartiger Hinweis.

In einer Niederschrift mit einem Ergebnisorgan der Behörde vom 25. September 2014 wurde demgegenüber festgehalten, dass sich die im Dachgeschoß befindliche Wohnung ausschließlich über das Stiegenhaus erreichbar ist.

Das Bundesfinanzgericht sieht es mangels weiterer begründeter Feststellungen der Behörde zu dem von ihr in der Bescheidbegründung dargelegten Sachverhalt und der dazu in Widerspruch stehenden Niederschrift als erwiesen an, dass eine Innentreppe der Top 2b zur elterlichen Wohnung nicht existiert.

Weiters stellt die Ap. in den gesonderten Begründungen zu den Bescheiden der Jahre 2011 und 2012 fest, dass die Wohnung laut Mietvertrag über ein Badezimmer mit WC verfügen soll, in dem vorgelegten Wohnungsplan eine Dusch- oder Bademöglichkeit aber nicht ersichtlich ist. Da der Wohnungsplan den Vermerk *„Prüfer übergeben am 25.9.2014“*

enthält ist davon auszugehen, dass es sich um diesen Wohnungsplan handelt.

In der Beschwerde vom 10. November 2016 wird dazu angeführt (und im Schreiben vom 23. September 2019 wiederholt), dass dem Erhebungsorgan ein Bauplan sowie Fotos übergeben wurden, aus denen das Vorhandensein einer Dusche hervorgeht. Ob dies der Fall war ist zweifelhaft, kann aber dahingestellt bleiben.

Nachdem das BFG über keine entsprechende Unterlagen verfügte, wurden diese von der Bf. abverlangt und beigebracht. Aus diesem Bauplan wie auch den Fotos ist eine Duschkmöglichkeit in der Wohnung Top 2b ersichtlich. In der mündlichen Verhandlung wurde zudem eine Rechnung über die Duschtasse aus dem Jahr 2011 ebenso vorgelegt wie Bildmaterial, aus dem sich das Vorhandensein einer Duschkmöglichkeit bereits bei Abschluss des Mietvertrages mit dem Sohn ergibt.

Auch die Darstellung der Behörde, wonach die Wohnung über keine Kochmöglichkeit verfügt hat ist unzutreffend, hat sie doch selbst im Zuge der Überprüfung der Steuererklärungen für das Jahr 2015 die Vorlage von Rechnungen von der Bf. verlangt, da diese dem Mieter eine Küchenablöse (für Kücheneinrichtung) gezahlt hatte und in der Folge eine Rechnung der Firma IKEA als Nachweis erhalten.

Als maßgeblich ist aber auch der Umstand zu werten, dass das Mietobjekt Top 2b ab Oktober 2015 an eine fremde Dritte Person vermietet wurde.

Als weiteres Indiz das auf eine Fremdunüblichkeit dieses Mietverhältnisses hinweisen soll, wird vorgebracht, dass die Fremdm Mieter im Gegensatz zu den Mietern in Top 1 bzw. Top 2b zusätzlichen Zahlungen (monatlich für Wasser bzw. Energie) zu leisten hatten.

Die Bf. erläutert dazu, dass die Fremdm Mieter auf eigenen Wunsch a-conto Zahlungen geleistet hätten, wohingegen den Mietern von Top 1 und 2b diese Kosten im Zuge der Betriebskostenjahresabrechnung vorgeschrieben wurden und diese auch bezahlt haben.

Dem BFG wurden dazu Betriebskostenabrechnungen der einzelnen Tops für 2012 vorgelegt, aus denen die a-conto Zahlungen der Fremdm Mieter bzw. der am Ende des Jahres offene Saldo der Mieter hervorgehen. Das Finanzamt nahm zu den Abrechnungen nach Übermittlung durch das BFG (mit Schreiben vom 21. Oktober 2019) keine Stellung.

Auch wenn keine Nachweise über die Zahlung der mit Jahresende offenen Rückstände (Ehepaar E1 Top 1: € 368,31) bzw. K1 Top 2b (€ 306,23) vorgelegt wurden, wurde diese Darstellung der Bf. für das BFG damit ausreichend glaubhaft gemacht.

Letztlich macht die Behörde zur Bekräftigung ihres Standpunktes noch geltend, dass die Mittelherkunft für die Zahlung der vereinbarten Miete, Eingang für die Monate September bis Dezember 2011 am 11. September 2012 i.H.v. € 1.100,- in Anbetracht seines geringen Einkommens fragwürdig ist.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der vom Mieter bezahlte Betrag (absolut gesehen) gering ist und die Behörde nicht grundsätzlich und begründet angezweifelt hat, ob er in der Lage wäre, die vereinbarte Miete zu zahlen, sondern dies primär aus der Zahlungsmodalität (a-conto Zahlung) ableiten will.

Wenn sie grundsätzliche Zweifel daran hatte, dass K1 nicht in der Lage war, die vereinbarte Miete zu leisten, wären weitergehende Erhebungen zu dessen Vermögens- und Ertragslage erforderlich gewesen.

Angesichts der Größe der Wohnung sowie deren (nordseitiger) Lage, Umstände, die für sich genommen zu Abschlägen führen können, liegt die vereinbarte Miete auch unter Bedachtnahme auf das fraglos unübliche Fehlen einer Wertsicherungsklausel im Mietvertrag (die angesichts der absoluten Höhe der Miete sowie der begrenzten Mietdauer aber auch keine maßgebliche Mieterhöhung erwarten ließ), innerhalb einer vertretbaren Bandbreite im Vergleich zu den übrigen fremdvermieteten Mietobjekten.

Das BFG geht daher bei der Vermietung von Top 2b von einer fremdüblichen Vereinbarung aus, die die Annahme einer nichtunternehmerischen Tätigkeit nicht rechtfertigen kann.

Korrektur der Überschussrechnung des Mietobjektes Y1 für die Jahre 2011-2014

Aufteilung der angefallenen Kosten/Vorsteuer

Die Behörde legte ihren Bescheiden die Annahme zugrunde, dass die Bf. 35% der Nutzfläche des Gesamtobjektes (incl. Zu- bzw. Anbau, Top. 2a bzw. 3) fremdüblich vermietet hat.

Die angefallenen Kosten (Afa, Instandhaltung, Betriebskosten und Finanzierungskosten) wurden in diesem prozentuellen Ausmaß als Werbungskosten anerkannt.

Die Bf. moniert, dass die Aufteilung der Kosten/Vorsteuer differenziert zu beurteilen ist, da die angefallenen Finanzierungs- bzw. Herstellkosten der gegenständlich zu beurteilenden Jahre ausschließlich den Neu-/Zubau betreffen, weshalb für diese ein abweichender Aufteilungsschlüssel anzuwenden ist.

Da die Eigennutzung ihrer Ansicht nach nur das von ihr im Zubau des Altbaus (Dachgeschoß) genutzte Gästezimmerzimmer betrifft, wären von den Gesamtkosten nach ihrer Berechnungsmethode 4,96%, d.h. die Relation der Nutzflächen Quadratmeter/Gästezimmerer zu Quadratmeter/gesamter An-/Zubau ($12,82\text{m}^2/258,42\text{m}^2$) aus den Gesamtkosten auszuscheiden.

Hinsichtlich der übrigen Kosten (Betriebskosten, Instandhaltung) wendet die Bf. (ebenso wie die belangte Behörde) einen Aufteilungsschlüssel an, der sich auf die Gesamtnutzfläche (Altbau, An-/Zubau) bezieht.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 31. Jänner 2019, [2017/15/0011](#) dargelegt hat, richtet sich die Ermittlung des Anteils der nicht abziehbaren Aufwendungen bei einem nur zum Teil vermieteten Gebäude nach der anteiligen Nutzfläche.

Daraus folgt, dass sich der Aufteilungsschlüssel des Gebäudes aus dem Verhältnis der

Summe der Nutzflächen der zur Einkünfteerzielung genutzten Räume zur Summe der Nutzflächen der privaten Räume ergibt.

Die gegenständlichen Herstellkosten des An-/Zubaus bzw. deren Finanzierung betreffen zum weitaus überwiegenden Teil (fremdüblich) vermietete Gebäudeteile (Ausnahme: Dachgeschoß Gästezimmer).

Wenn die Bf. innerhalb der von der Rechtsprechung gezogenen Grenzen eine Verrechnung der Kosten anstrebt, die zu einer sachgerechteren Zuordnung führt als die Zugrundelegung eines Kostenschlüssels ohne Bedachtnahme auf diesen Umstand, so ist ihr in diesem Punkt zu folgen.

Das Finanzamt führt dazu an, dass sich durch den An-/Zubau die Wesensart des Gebäudes komplett geändert hat und das Altgebäude nicht mehr vorhanden ist (Schreiben 8.7.2019) und verweist auf die einheitliche Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Afa. Dieser Umstand spricht aber nicht gegen die Anwendung der beantragten Aufteilung sonstiger Kosten, die sich (ebenfalls) an den Nutzflächen orientiert.

Dabei ist zu beachten, dass wie oben dargestellt die Vermietung der Top 1 als fremdunüblich erkannt wurde und der vom Bf. beantragte Aufteilungsschlüssel entsprechend zu korrigieren ist (die Nutzflächen wurden entsprechend der Darstellung des Bf. im Vorlageantrag für 2011 vom 4. August 2015 angesetzt).

Aufteilungsschlüssel lt. BFG

Nutzflächen

	m ²	in %/gesamt	in %/Zubau	
Altbestand				
Wohnung 1 Stock	115,00	25,90%	61,94%	Eigennutzung Bf.
Wohnung EG	70,67	15,91%	38,06%	Top 1
	185,67		100,00%	

Zubau/Anbau

Erdgeschoß	60,00	13,51%	23,22%	Top 1
------------	-------	---------------	---------------	-------

1 Stock T 2a	61,08	13,75%	23,64%	
Dachgeschoß T 3	95,87	21,59%	37,10%	
Dachgeschoß T2b	28,65	6,45%	11,09%	
DG Gästezimmer	12,82	2,89%	4,96%	Eigennutzung Bf.
	258,42	100,00%	100,00%	

Gesamte Nutzfläche 444,09

Verrechnungsschlüssel für

Herstellkosten und Finanzierung **28,18%** Eigennutzung/Zubau

Verrechnungsschlüssel für sonst.
Kosten **58,21%** Eigennutzung/Gesamtbau

Berechnung der Absetzung für Abnutzung:

- a) Afa-Basis
- b) Nutzungsdauer des Gebäudes
- c) Beginn der Afa
- d) Berechnung Afa Gebäude
- e) Nutzungsdauer Solaranlage

Ad a)

Aus der Berechnung der Behörde betreffend Absetzung für Abnutzung geht hervor, dass die historischen Anschaffungskosten (€ 73.264,81) um einen Privatanteil (der Vorjahre) von 60% auf € 22.858,60 vermindert wurden (siehe Bescheidbegründung vom 14. Juli 2015). Der bereits gekürzte Wert wurde als Basis für den von der Behörde angenommenen Vermietungsanteil von 35% herangezogen (damit im Ergebnis eine 2-fache Kürzung) und darauf ein Afa-Satz von 1,5% angewendet.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988](#) sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Absetzung für Abnutzung zu Grunde zu legen.

Das Gericht ermittelt die Basis der Abschreibung aus den (ungekürzten) historischen Anschaffungskosten und den (ungekürzten) Herstellkosten als Grundlage zur Berechnung der Nutzungsanteile bzw. der Absetzung für Abnutzung.

Ad b)

Hinsichtlich des anzuwendenden Afa-Satzes des Gebäudes verweist die Bf. darauf, dass das fragliche Gebäude 1890 errichtet wurde und die Nutzungsdauer Gebäude die vor 1915 errichtet wurden, gemäß Erlass 2% beträgt.

Dazu ist anzumerken, dass Erlasse für das BFG keine maßgebliche Rechtsquelle darstellen und die Absetzung für Abnutzung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen, vermieteten Gebäudes gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988](#) ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5% der Bemessungsgrundlage beträgt.

Als Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer wird regelmäßig ein Gutachten eines Sachverständigen dienen, dass gegenständlich nicht vorliegt. Alleine auf Grundlage des Alters eines Gebäudes ohne Bezugnahme auf dessen Zustand lässt sich eine kürzere Nutzungsdauer nicht herleiten.

Der VwGH hat dazu mit Erkenntnis vom 22. November 2006, 2004/15/0139 ausgeführt:

„Unter Nutzungsdauer im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988](#) ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Sie ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe. Gründe für einen schnelleren Wertverzehr als im Gesetz angenommen, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen. Dem Steuerpflichtigen steht es frei, den Gegenbeweis zu führen und durch Vorlage eines Sachverständigengutachtens eine kürzere Nutzungsdauer, d.h. einen höheren Hundertsatz darzutun (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 8 Tz. 7 mit Hinweisen auf die hg. Judikatur). Der Beschwerdeführer stellt außer Streit, dass er einen derartigen von der Judikatur verlangten Nachweis nicht erbracht hat. Sein Hinweis auf das Alter des Gebäudes führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Nach der Rechtsprechung können bei alten Gebäuden, die in Massivbauweise errichtet sind, auch Nutzungszeiten von 200 und mehr Jahren gerechtfertigt sein, weil nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes entscheidend ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. September 2002, 97/13/0098).“

Die Nutzungsdauer des Gebäudes ist mangels Vorlage eines Sachverständigengutachtens mit 67 Jahren, die Afa d.h. mit 1,5% der Anschaffungs-/Herstellungskosten festzusetzen.

Ad c)

Der Beginn der für das gesamte Mietobjekt infolge Zubau neu zu ermittelnden Abschreibung wurde von Seiten der Bf. lt. Beschwerde vom 12. Juni 2012 zunächst mit 2011 angenommen und dies mit mail vom 5. September 2012 insoweit abgeändert, als die geänderte Afa für die neue Bewertungseinheit (incl. Zubau) infolge Abschluss der Herstellung im Jahr 2012 erst in diesem Jahr zur Anwendung komme.

Die Behörde erläutert demgegenüber in ihrer Bescheidbegründung für 2011 vom 14. Juli 2015, dass die Bf. bereits im Laufe der Herstellungsarbeiten ihre Vermietungsabsicht glaubhaft gemacht habe und die Abschreibung daher unter Berücksichtigung der Herstellkosten bereits ab dem Jahr 2011 vorzunehmen sei.

Die Abschreibung für Abnutzung beginnt grundsätzlich mit der Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes und nicht mit dessen Anschaffung.

Gemäß Doralt, EStG⁶ § 7 Tz. 32 ist der Anschaffungszeitpunkt ausnahmsweise bei einer altersbedingten Abnutzung dann maßgeblich, wenn die tatsächliche Abnutzung des Wirtschaftsgutes von der Inbetriebnahme unabhängig ist zB bei Gebäuden (mit Verweis auf VwGH 27.11.1984, [83/14/0046](#), 0048).

Die Ansicht der Behörde gründet auf der Rechtsprechung des VwGH vom 2.3.1993, [92/14/0182](#) der darin ausführt:

„Die belangte Behörde hat zutreffend erkannt, daß bei hergestellten Wirtschaftsgütern die AfA in der Regel ausgeschlossen ist, solange das Wirtschaftsgut nicht fertiggestellt ist, und AfA erst in Betracht kommt, wenn das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt....Sie hat außerdem die zutreffende Ansicht vertreten, bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, sei nicht erst mit der Vermietung, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes die Geltendmachung der AfA zulässig, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund trete...‘.

Dabei übersieht die Behörde, dass sich die Ausführungen des VwGH auf die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes bezieht. Der VwGH erläutert in dem benannten Erkenntnis weiter:

„Die Ansicht, was für Anschaffungskosten eines Mietobjektes gelte, müsse umsomehr für die Herstellungskosten eines solchen Objektes gelten, ist unrichtig, weil ein angeschafftes Mietobjekt bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereitsteht, die Bereitstellung bei einem hergestellten Gebäude aber erst mit dessen Fertigstellung möglich ist.‘

Aus einem weiteren Erkenntnis des VwGH vom 25. Februar 2009, [2006/13/0170](#), der Herstellungskosten eines Dachbodenausbaus in einem Gebäude, dessen übrige Teile schon seit Jahren vermietet waren betrifft, wobei der Dachbodenausbau im Streitjahr noch nicht fertig gestellt war und noch nicht genutzt wurde erkannte es der Gerichtshof als nicht rechtswidrig, dass während des Herstellungszeitraumes noch nicht mit der Abschreibung der Herstellungskosten des Dachbodenausbaus im Wege der AfA begonnen wurde, da der Beginn der altersbedingten AfA die Fertigstellung zur Voraussetzung hat.

Da gegenständlich ein An-/Zubau an das bestehende Mietobjekt erfolgte, dessen Herstellung erst im Jahr 2012 endete, war eine Absetzung für Abnutzung für den Zubau erstmals für das Jahr 2012 vorzunehmen. Ab 2012 entfällt (unter Heranziehung des vom Bf.

vorgeschlagenen Berechnungsschlüssels) die Absetzung für Abnutzung für den Altbau, da in diesem Teil des Gesamtobjekts ab diesem Zeitpunkt keine Teile (fremdüblich) vermietet wurden und der dem Sohn zuzuordnende Anteil an der Liegenschaft dem Zubau zuzuordnen war.

Die Afa für das Jahr 2011 wurde von den historischen Anschaffungskosten (ohne die Herstellkosten dieses Jahres und mangels zu diesem Zeitpunkt abgeschlossener Mietverträge im Schätzungsweg ([§ 184 BAO](#)) vom bisherigen Nutzungsausmaß (40%) berechnet. Obwohl im Jahr 2011 keine Mieteinkünfte erzielt wurden, tritt gemäß der oben zit. Rechtsprechung VwGH in diesem Fall die altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund und ist eine Absetzung schon vor der Vermietung der Liegenschaftsanteile zulässig. Der Afa-Satz beträgt für die Jahre 2011 (wie in den Folgejahren) 1,5% der jeweiligen Bemessungsgrundlage (hier 1,5% der Anschaffungskosten i.H.v. € 73.264,81, d.s. € 439,59).

Ad d)

Der Nutzungsanteil für die Jahre 2012-2014 ist entsprechend dem von der Bf. angewendeten Verteilungsschlüssel für die Herstellungskosten ebenso neu zu berechnen wie die daraus resultierende Absetzung für Abnutzung für vermietete Gebäudeteile. Da vom Altbau keine Flächenanteile (fremdüblich) vermietet wurden, berechnet sich die Afa ausschließlich nach dem Flächenschlüssel für den Neu/Zubau. Die Eigennutzung dafür beträgt nach obiger Tabelle (Aufteilungsschlüssel) 28,18%. Da somit 71,82% der Nutzfläche des Neu/Zubaus fremdüblich vermietet wurden ist dieser %-Satz auf die Herstellkosten ab dem Jahr der Vermietung der Tops (2012) anzuwenden (€ 410.783,-*71,82%*1,5% ergibt eine Afa i.H.v. € 4.425,43).

Die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung gemäß den lit. a bis d stellt sich damit wie folgt dar:

	€	Anteil Vermietung	Afa 1,50%
Anschaffungskosten	73.264,81		
Afa Vermietung 2001-2010	-14.652,96	40%	-5.861,18
Restbuchwert 31.12.2010	58.611,85		
Afa 2011 (1,5% d. AK)	-1.098,97	40%	-439,59
Restbuchwert 31.12.2011	57.512,88		

Herstellkosten 2011	308.924,35		
Herstellkosten 2012	45.811,07		
Summe Herstellkosten	410.783,00		
Afa von den Herstellkosten	-6.161,74	71,82%	-4.425,43

Ad e)

Schließlich hat die Behörde in der Bescheidbegründung vom 6. Oktober 2016 betreffend Festsetzungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) für 2012 festgestellt, dass im Jahr 2012 die Fünftehtelabsetzung einer thermische Solaranlage (Anschaffung 2/2012) gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) beantragt wurde. Sie geht nach Kürzung der dafür angefallenen Kosten um einen von der Bf. erhaltenen Investitionszuschuss von einer Nutzungsdauer für eine Solaranlage von 20 Jahren aus und verweist diesbezüglich auf die deutsche Afa-Tabelle und einen näher spezifizierten Erlass des BMF zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen.

Die Bf. erläutert in ihrer Beschwerde vom 10. November 2016, dass es sich bei der Solaranlage um keine Photovoltaikanlage (es liegt eine Solaranlage zur thermischen Warmwasseraufbereitung vor) handelt, sondern um eine Maßnahme gemäß [§ 4 MRG](#), wobei die Nutzungsdauer auf 15 Jahre zu verteilen ist.

Dazu wurde von Seiten des BFG festgestellt, dass die deutschen Afa-Tabellen im Falle von solarthermischen Anlagen von einer Nutzungsdauer von 10 Jahren ausgehen.

Da den benannten Tabellen ein gewichtige Indizwirkung für die Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für Wirtschaftsgüter nicht abgesprochen werden kann, geht das BFG (im Schätzungsweg, [§ 184 BAO](#)) von einer Nutzungsdauer von 10 Jahren aus, wobei der von der MA 25 für die Anlage gewährte Investitionszuschuss i.H.v. 3.244,53 von den Anschaffungskosten in Abzug zu bringen ist und eine Abschreibungsbasis i.H.v. € 8.629,56 verbleibt.

Die Afa für die Solaranlage beträgt somit ab 2012 jährlich $\text{€ } 862,96 \cdot 41,79\% = \text{€ } 360,63$.

Berechnung der Einkünfte aus Vermietung für 2011

2011

%-Satz

Gesamtkosten

Vermietung

	€		€
Einnahmen			0,00
Instandhaltung lt. Erklärung ungekürzt	-5.137,44	41,79%	-2.146,94
Betriebskosten lt. Erklärung ungekürzt	-3.626,55	41,79%	-1.515,53
Finanzierungskosten lt. Erklärung	-6.914,25	71,82%	-4.965,81
Afa lt. Berechnung	-1.098,97	40,00%	-439,59
Einkünfte aus V+V			-9.067,87

Berechnung der Einkünfte aus Vermietung für 2012-2014

Die nachfolgenden Werte der Überschussrechnung wurden wie folgt ermittelt:

Ausgangspunkt der Wertansätze für Einnahmen, Instandhaltungskosten, Finanzierungskosten und sonst. Werbungskosten war die Einkünfteaufstellung des Bf. gemäß Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2019.

- Die Einnahmen von Top 1 wurden aus den erklärten Einnahmen ausgeschieden (2012 € 4.830,- 2013 € 8.280,-, 2014 € 8.280,-).
- Die von der Bf. um 29% gekürzten Kosten für Instandhaltung bzw. um 4,96 % gekürzten Kosten für Finanzierung wurden auf 100% hochgerechnet und der vom BFG neu ermittelte Aufteilungsschlüssel (s.o.) angewendet.
- Werbungskosten (Afa) betreffend die Solaranlage (lt. Einkünfteaufstellung ,Herstellungskosten 1/15') wurden wie oben dargestellt in Ansatz gebracht (lit e).
- Die ,Instandsetzungskosten 1/10' betreffen wie im Schreiben der Bf. vom 23. September 2019 dargelegt das Top 1 und blieben unberücksichtigt da eine fremdunübliche Vermietung vorliegt.
- Die Afa wurde mit dem oben (lit d) dargestellten Wert angesetzt.
- Die sonst. Werbungskosten wurden ungekürzt übernommen, da es sich nach Angaben der Bf. um Leerstellungskosten bzw. Bankspesen des Vermietungskontos handelt.

2012

	Einkünfte lt. Bf.	Kürzung Beträge lt. Bf.	ungekürzte Beträge	Anteil Vermietung lt. BFG	Einkünfte lt. BFG
Einnahmen	16.168,00				11.338,00
Ausgaben:					
Instandhaltung	4.972,15	29%	7.003,03	41,79%	2.926,57
Instandsetzung 1/10	391,80	29%	551,83	0,00%	0,00
Afa Solaranlage	408,47			41,79%	360,63
Finanzierungskosten	4.729,87	4,96%	4.976,72	71,82%	3.574,28
sonst. Werbungskosten	1.007,98		1.007,98	100,00%	1.007,98
Afa s.o.	7.177,84				4.425,43
Werbungskosten Summe	18.688,11				12.294,88
Einkünfte aus V+V	-2.520,11				-956,88

2013

	Einkünfte lt. Bf.	Kürzung Beträge lt. Bf.	ungekürzte Beträge	Anteil Vermietung lt. BFG	Einkünfte lt. BFG
Einnahmen	25.992,00				17.712,00
Ausgaben:					
Instandhaltung	4.994,89	29%	7.035,06	41,79%	2.939,95
Instandsetzung 1/10	391,80	29%	551,83	0,00%	0,00
Afa Solaranlage	408,47	29%		41,79%	360,63

Finanzierungskosten	4.481,73	4,96%	4.715,63	71,82%	3.386,76
sonst. Werbungskosten	21,48		21,48	100,00%	21,48
Afa s.o.	7.177,84				4.425,43
Werbungskosten Summe	17.476,21				11.134,25
Einkünfte aus V+V	8.515,79				6.577,75

2014

	Einkünfte lt. Bf.	Kürzung Beträge lt. Bf.	ungekürzte Beträge	Anteil Vermietung lt. BFG	Einkünfte lt. BFG
Einnahmen	26.442,00				18.162,00
Ausgaben:					
Instandhaltung	734,92	29%	1.035,10	41,79%	432,57
Instandsetzung 1/10	391,80	29%	551,83	0,00%	0,00
Afa Solaranlage	408,47	29%		41,79%	360,63
Finanzierungskosten	4.198,96	4,96%	4.418,10	71,82%	3.173,08
sonst. Werbungskosten	15,28		15,28	100,00%	15,28
Afa s.o.	7.177,84				4.425,43
Werbungskosten Summe	12.927,27				8.406,99
Einkünfte aus V+V	13.514,73				9.755,01

Berechnung der Umsatzsteuer/Vorsteuer

Aus der fremdunüblichen Vermietung der Top 1 in Verbindung mit dem Umstand, dass die fragliche Top an einen der Bf. Nahestehenden zur Befriedigung des privaten Wohnungsbedürfnisses vermietet wurde (der Mieter E und seine Gattin E2 sind ab 18. Mai 2015 an der Adresse mit Hauptwohnsitz gemeldet) folgt, dass das Mietverhältnis dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen ist. Die erklärten Umsätze und damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern sind entsprechend zu korrigieren (vgl. u.a. VwGH v. 11. Dezember 1996, 95/13/0227).

Vorsteuer 2011

Die ungekürzte Vorsteuer für das gegenständliche Objekt beträgt lt. Darstellung der Bf. in ihrer Beschwerde vom 4. August 2015 € 63.372,86 und für weitere Mietobjekte € 2.401,-. Die Bf. zog aus der für das Objekt Y1 enthaltenen Vorsteuer für Herstellungskosten i.H.v. € 61.903,88 (lt. Beschwerde vom 4. August 2015) einen Eigennutzungsanteil i.H.v. 4,96% ab und brachte bezüglich der die Instandhaltungs- und Betriebskosten betreffenden Vorsteuer i.H.v. € 1.468,98 einen Eigennutzungsanteil i.H.v. 28,78% (gerundet 29%) in Abzug.

Auf Grundlage der infolge Privatnutzung (neu zu berechnenden) auszuscheidenden Anteile lt. BFG errechnet sich die Vorsteuer für das Jahr 2011 wie folgt:

	Gesamtkosten	% -Satz für V+V	
	€		€
Herstellungskosten	61.903,88	71,82%	44.459,37
Instandhaltung, Betriebskosten	1.468,98	41,79%	613,89
Vorsteuer sonst. Mietobjekte			2.401,00
Summe Vorsteuer			47.474,25

Umsatzsteuer/Vorsteuer 2012-2014

Umsatzsteuer 2012-2014

Aus den erklärten Umsätzen sind für 2012 Umsätze für Top 1 i.H.v. € 4.830,- bzw. für die

Folgejahre 2013 und 2014 i.H.v. € 8.280,- auszuscheiden.

Die auf den die Top 1 betreffenden Mietverträgen ausgewiesene Umsatzsteuer i.H.v. 10% (€ 483,- bzw. € 828,-) wird gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) kraft Rechnungslegung geschuldet.

Vorsteuer 2012

Für das Jahr 2012 wurden der Behörde Rechnungen (das Mietobjekt Y1 betreffend) vorgelegt. Die Gesamthöhe der darin enthaltenen Vorsteuer beträgt € 12.417,20, ein Betrag, der dieser Entscheidung zugrunde gelegt wird.

Darin enthalten war Vorsteuer für Herstellkosten i.H.v. € 8.911,90, für die Solaranlage i.H.v. € 2.266,67 und für Instandhaltung i.H.v. € 1.238,64.

Die Vorsteuer für weitere Mietobjekte der Bf. betrug € 925,17.

Die Behörde ging von einer Privatnutzung von 35% aus (s. oben), wohingegen der Bf. (lt. Beschwerde vom 10. November 2016) die Vorsteuern jeweils um 29% kürzte.

Auf Basis der neu zu berechnenden Privatanteile (s.o.) errechnet sich die Vorsteuer für das Jahr 2012 wie folgt:

	€		€
Herstellkosten	8.911,90	71,82%	6.400,53
Solaranlage	2.266,67	41,79%	947,24
Instandhaltung, Betriebskosten	1.238,64	41,79%	517,63
Vorsteuer sonst. Mietobjekte			925,17
Summe Vorsteuer			8.790,57

Hinsichtlich der Vorsteuer der Jahre 2013 und 2014 wurden keine Feststellungen getroffen. Die erklärten Beträge werden daher unverändert übernommen. Die Höhe der Zahllast für diese Jahre bleibt unverändert.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen Umsatzsteuer ermitteln sich wie folgt:

Umsatzsteuer 2012	€
Umsätze 10% lt. Erklärung	31.334,88
abzügl. Top 1	-4.830,00
Umsätze 10% lt. BFG	26.504,88
Steuerschuld § 11 (14) UStG	483,00

Umsatzsteuer 2013	€
Umsätze 10% lt. Erklärung	47.449,06
abzügl. Top 1	-8.280,00
Umsätze 10% lt. BFG	39.169,06
Steuerschuld § 11 (14) UStG	828,00

Umsatzsteuer 2014	€
Umsätze 10% lt. Erklärung	46.566,35
abzügl. Top 1	-8.280,00

Umsätze 10% lt. BFG 38.286,35

Steuerschuld § 11 (14) UStG 828,00

Die Höhe der Abgaben beträgt:

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

	2011	2012	2013	2014
	€	€	€	€
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung				
Objekt Y1	-9.067,87	-956,88	6.577,75	9.755,01
Summe Einkünfte Vermietung u. Verpachtung	-9.067,87	-956,88	6.577,75	9.755,01
davon A K2 50%	-4.533,94	-478,44	3.288,87	4.877,50
davon B K2 50%	-4.533,93	-478,44	3.288,88	4.877,51

Umsatzsteuer

€ €

2011

Gesamtbetrag Lieferungen u. Leistungen lt. Erklärung	7.527,28	
davon zu versteuern mit 10%	7.527,28	752,73
Vorsteuer		-47.474,25
Gutschrift		-46.721,53

2012

Gesamtbetrag Lieferungen u. Leistungen	26.504,88	
davon zu versteuern mit 10%	26.504,88	2.650,49
Steuerschuld § 11 Abs. 14 UStG		483,00
Vorsteuer		-8.790,57
Gutschrift		-5.657,08

2013

Gesamtbetrag Lieferungen u. Leistungen	39.419,06	
davon 20% lt. Erklärung	250,00	50,00

davon 10%	39.169,06	3.916,91
Steuerschuld § 11 Abs. 14 UStG		828,00
Vorsteuer lt. Erklärung		-1.688,68
Zahllast		3.106,23

2014

Gesamtbetrag Lieferungen u. Leistungen	38.536,35	
davon 20% lt. Erklärung	250,00	50,00
davon 10%	38.286,35	3.828,64
Steuerschuld § 11 Abs. 14 UStG		828,00
Vorsteuer lt. Erklärung		-1.077,85
Zahllast		3.628,79

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zur Frage, ob bei einem Zubau i.S.d. [§ 1 Abs. 4 Z 2a MRG](#) vom Überwiegensgrundsatz auszugehen ist und das vermietete Objekt damit und inwieweit dem

Vollanwendungsbereich des [MRG](#) (mit Rückwirkung auf Ertragsteuern) unterliegt, keine Rechtsprechung des VwGH vorliegt, war eine ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 23. Jänner 2020