



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/1962-W/04

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck an der Leitha, vertreten durch Oberrätin Mag. Anna Holper, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 vom 24. September 2003 sowie die diesbezüglich ergangenen Berufungsvorentscheidungen vom 4. Oktober 2004 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Berufszeitraum Einkünfte als Angestellte bei der Firma T und vermietete bzw. verpachtete zwei Liegenschaften, eine in S und eine in M. Ihr Gatte ist einer der beiden Gesellschafter sowie Geschäftsführer der T.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 24. September 2003 veranlagte das damalige Finanzamt Bruck an der Leitha die Bw. zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001, wobei es von den Steuererklärungen abwich.

Als Begründung wurde angeführt, dass der Aufwand für Reinigungsarbeiten und Ausbesserungsarbeiten für das Objekt M nicht anerkannt werde, „da für diese Jahresrechnungen keine Grundaufzeichnungen geführt wurden und [diese] somit einem Fremdvergleich nicht standhalten würden“.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2003 erhob die Bw. Berufung gegen diese Bescheide mit den Anträgen, die nicht anerkannten Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, sowie Sonderausgaben im Gesamtbetrag von 119.474,96 S zu berücksichtigen.

Die strittigen Arbeiten seien durch die Mieterin, die T, durchgeführt worden, was verglichen mit der Durchführung durch andere Firmen deutlich billiger gekommen sei. Zum Beleg dafür wurden eingeholte Kostenvoranschläge anderer Firmen vorgelegt; die geleisteten Arbeiten wurden allgemein aufgelistet.

Bei den Sonderausgaben wurde neben Versicherungsprämien auch „Schulgeld“ genannt.

Mit ausführlicher Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2004 wurden die Berufungen vom nunmehrigen Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart als unbegründet abgewiesen; die Einkommensteuerbescheide wurden abgeändert.

Aus dem Mietvertrag ergäbe sich, dass die Vermieterin zur Durchführung der strittigen Arbeiten nicht verpflichtet gewesen sei; die zwischen der Bw. und der Mieterin getroffenen Vereinbarungen über die Arbeiten würden den Kriterien, die an Verträge zwischen einander Nahestehenden steuerlich angelegt werden, nicht standhalten.

Bei den Sonderausgaben seien die Versicherungsprämien ohnehin berücksichtigt worden, allerdings irrtümlicherweise (infolge der Angaben in der Steuererklärung) mit dem vollen Betrag und nicht nur wie in § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 vorgesehen mit einem Viertel der Ausgaben und unter Anrechnung des Pauschbetrages. Die Einkommensteuerbescheide seien daher insoweit richtig zu stellen.

Das Schulgeld stelle weder eine Sonderausgabe noch eine außergewöhnliche Belastung dar.

Mit Schreiben vom 4. November 2004 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag wird nochmals begründet, warum nach Ansicht der Bw. die Aufwendungen für Reinigung und Ausbesserungsarbeiten sehr wohl anzuerkennen seien.

Mit Bericht vom 19. November 2004 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufungen unter Anschluss einer Zusammenstellung von Aktenteilen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Aus den ursprünglich und den über Anforderung des Unabhängigen Finanzsenates am 20. Juli 2005 zusätzlich vorgelegten Aktenteilen ergibt sich:

Die Bw. hat im Jahr 1988 zu einem Kaufpreis von 1.500.000 S die Liegenschaft in M erworben und das Objekt seit 1. März 1988 vermietet.

Hinsichtlich des 1964 erbauten Zweifamilienhauses in S führt ein Schätzungsgutachten unter anderem aus:

Erdgeschoss: „Küche-Esszi“, „Wzi“, „Szi“, „Zi“, „Bad.Wc“, „Flur“, „Veranda“, „Stiege“,

Obergeschoss: „Küche-Esszi“, „Wzi + Terr“, „Szi“, „Zi“, „Bad-WC“, „Flur“, „Veranda“, „Stiege“.

Das EG umfasst dem Gutachten zufolge 405,42 qm (Bauwert Kategorie B/C 1,702.764 S), das OG 319,38 qm (Bauwert Kategorie B/C 1,373.334 S). Im OG seien werterhöhend Rahmenfenster mit Isolierglas angebracht.

Am 30.10.2000 wurde von der Bw. mit X ein auf fünf Jahre befristeter Mietvertrag betreffend die Wohnung im Erdgeschoss des Zweifamilienhauses in S zu einer Miete von monatlich 4.500 S zuzüglich Betriebskosten (595 S) abgeschlossen. Neben Vorhängen und Beleuchtungskörpern wurde auch eine gebrauchte Waschmaschine und ein gebrauchter Tiefkühlschrank vermietet; der Mieter übernahm alle einem Hausbesorger zukommenden Verpflichtungen und darf dafür den Garten benützen.

Am 10. März 1988 wurde zwischen der Bw. und der T hinsichtlich des Objekts M ein Mietvertrag formularmäßig abgeschlossen (im Folgenden unter „bisher“ auszugsweise dargestellt), der am 15. Dezember 1989 unter anderem wie folgt geändert wurde („nunmehr“):

§ 1 Z 4 *bisher*: „Der Mietgegenstand besteht aus Büroräume und Lagerräumen und Freifläche“, *nunmehr*: „Vermietet wird das gesamte Objekt“.

§ 1 Z 7 *bisher*: „Der Mieter nimmt zur Kenntnis, dass für das Haus kein Hausbesorger bestellt ist und übernimmt gemeinsam mit den übrigen Mietern die einem Hausbesorger zukommenden Verpflichtungen zur Selbstbesorgung.“, *nunmehr*: gestrichen.

§ 3 Z 2 *bisher*: „Der frei vereinbarte Hauptmietzins (Mietzins) beträgt zur Zeit des Vertragsabschlusses monatlich / vierteljährlich / jährlich 25.170 S, in Worten fünfundzwanzigtausendeinhundertundsiebzig.“, *nunmehr*: „Der Mietzins beträgt ATS 25170 plus Mehrwertsteuer“.

§ 3 Z 5 *bisher*: „Für die Benützung des Aufzuges – der Zentralheizung entrichtet der Mieter den auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil an den Gesamtkosten des Betriebes, der gegenwärtig 100 Prozent beträgt...“, *nunmehr*: „Es gibt keinen Aufzug und die Heizung wird vom Mieter selbst betrieben. Der Vermieter behält sich vor, einen Erhaltungs- und Erneuerungskostenzuschlag in Rechnung zu stellen.“

§ 3 Z 6 unverändert: „Der vereinbarte Mietzins samt Zuschlägen ist im voraus monatlich jeweils am Ersten des Monats zu bezahlen.“

§ 3 Z 9 *bisher*: „Mit der (den) eingangs gemieteten Wohnung (Geschäftsräumlichkeiten) wird der zum Haus gehörige Hof des zum Hauses gehörigen Gartens im Ausmaß von ... qm mitgemietet; hierfür ist ein monatlicher Zuschlag von S im Sinne des Abs. 4 zu entrichten; dem Mieter steht das Alleinbenützungsrecht zu.“, *nunmehr*: „Die vermietete Fläche umfaßt das gesamte Grundstück, dem Mieter steht das Alleinbenützungsrecht zu.“

§ 4 *bisher*: „Der Mieter bestätigt, den Mietgegenstand in gutem, brauchbarem Zustand übernommen zu haben. Der Mieter ist verpflichtet, den Mietgegenstand pfleglich zu

behandeln und haftet für jeden Schaden, der dem Vermieter aus einer unsachgemäßen Behandlung des Mietgegenstandes schuldhaft durch ihn oder die Mitbewohner entsteht. Der Hauptmieter hat das Mietobjekt und seine Einrichtungen wie im besonderen die Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- (einschließlich der zentralen Wärmeversorgungsanlagen) und sanitären Anlagen so zu warten und so instand zu halten, daß dem Vermieter und den anderen Mietern des Hauses kein Nachteil erwächst. Wird die Behebung von ernsten Schäden des Hauses nötig, ist dem Vermieter ohne Verzug Anzeige zu machen.“, nunmehr: „Der Mieter hat den Mietgegenstand in dem lt. Gutachten bestätigtem Zustand übernommen und verpflichtet sich die im Gutachten vorgeschlagenen Sanierungsarbeiten, im Einverständnis mit dem Vermieter und auf dessen Kosten, durchführen zu lassen bzw. zu veranlassen.“

§ 5 Z 1 bisher: „Der Mieter erklärt, aus zeitweiligen Störungen oder Absperrungen der Wasserzufuhr, Gebrechen oder Absperrung des Personenaufzuges, an den Wasser-, Gas-, Licht-, Kraft- und Kanalisierungsleitungen, aus Mängeln der Waschküche u. dgl. keinerlei Rechtsfolgen abzuleiten, sofern der Vermieter diese Störung weder vorsätzlich noch grob fahrlässig herbeigeführt hat. Wasserleitungshähne sind stets dicht zu halten, zerbrochene Glasscheiben sofort zu ersetzen und alle anderen Beschädigungen auf eigene Kosten sogleich zu beheben.“, nunmehr: „Für Reparaturen im Gebäudeinneren ist der Vermieter verantwortlich. Die Instandhaltung des Gebäudes obliegt dem Vermieter. Störungen und Absperrungen der Wasserzufuhr, der Stromzufuhr, des Kanalnetzes u.Ä., die nicht durch den Vermieter verursacht wurden, sind vom Mieter zu dulden.“

§ 5 Z 2 bisher: „Bauliche Veränderungen innerhalb des Bestandsgegenstandes oder an der Außenseite dürfen nur mit Bewilligung des Vermieters erfolgen. Die in diesem Zusammenhang erfolgten Investitionen, Einbauten u. dgl. gehen sofort unentgeltlich in das Eigentum des Vermieters über. Das gleiche gilt für Gas- und elektrische Leitungen. Der Vermieter hat bei Vertragsende das Wahlrecht über die unentgeltliche Zurücklassung der Investition oder auf Entfernung zu bestehen.“, nunmehr: „Bauliche Veränderungen dürfen nur mit Bewilligung des Vermieters erfolgen.“

§ 5 Z 3 bisher: „Hunde und Kleintiere dürfen nicht – nur mit Bewilligung des Vermieters – gehalten werden. Motorfahrzeuge jeglicher Art (Lkw, Pkw, Motorräder, Roller, Mopeds) dürften im Hause nirgends, weder innerhalb der gemieteten Räume, noch im Stiegenhaus, in den Gängen, in der Einfahrt, im Hofe, Garten, Vorgarten, Dachboden, noch sonst an irgendeinem Orte abgestellt werden.“, nunmehr gestrichen.

Hinsichtlich des Objekts M wurden am 20. April 2001 zwischen der Mieterin und der Vermieterin „neue Nutzungsflächen von 719 qm“ festgelegt, woraus sich eine ab 1. August 2001 gültige Miete von 18.940 qm ergebe.

Einer beigeschlossenen Aufstellung zufolge werde unverändert das Büro (172,50 qm), das Lager 1 (238,50 qm), der Keller von Lager 2 (108 qm) und die Hoffläche (200 qm) vermietet, nicht mehr jedoch das restliche Lager 2 (179 qm) und der Vorgarten (530 qm).

Laut in den Akten befindlichen „Arbeitszeitaufstellungen“ sollen folgende Reinigungs- und Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden sein:

Im Jahr 2000 wurde für das Objekt M eine „Putzfrau“ mit 2 Wochenstunden (52 Wochen minus 2 Wochen Betriebsferien) für „Reinigung Gehsteige und Hofflächen“ sowie ein „Hausarbeiter“ mit „1 Tag pro Woche zu 7 Stunden (52 Wochen minus 2 Wochen Urlaub) für Instandhaltung der Rasenflächen, Holzteile und aller anfallenden Kleinreparaturen“ beschäftigt.

Im Jahr 2001 wurden in M Arbeiten analog zum Jahr 2000 durchgeführt, allerdings war der Hausarbeiter infolge fünfwöchigen Urlaubs kürzer beschäftigt.

Im Jahr 2000 wurden für das Objekt S 11 x „Reinigungs- und Reparaturarbeiten“ mit einem Zeitaufwand von jeweils 8 Stunden durchgeführt.

Im Jahr 2001 wurde im Objekt S 6 x das (nicht vermietete) Obergeschoss mit einem Arbeitszeitaufwand von jeweils zwischen 8 und 9,5 Stunden gereinigt, ein Spülkasten wurde mit einem Aufwand von 9,5 Stunden repariert sowie 7 x „div. Reparaturen“, Entrümpfungen, und Auf- sowie Wegräumarbeiten erledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Soweit sich aus den vorgelegten Aktenteilen entnehmen lässt, gehen die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens davon aus, dass die Bw. mit der T einen (als solchen steuerlich anzuerkennenden) Mietvertrag über die gesamte Liegenschaft in M abgeschlossen hat. Nach Angaben der Bw. hat außer der T niemand Zutritt zu dem Areal. Die Mieterin verwende das Objekt als Lager; von ihr werde das gesamte Grundstück genutzt.

Nach dem Vorbringen der Bw. haben Mitarbeiter der Mieterin einerseits Reinigungsarbeiten, andererseits Reparatur- und Erhaltungsarbeiten durchgeführt. Der Gatte der Bw. und Geschäftsführer der Mieterin hat am 16. September 2003 niederschriftlich ausgesagt, es werde der Hof und „ums Haus“ gereinigt bzw. werden „alle erforderlichen Reinigungsarbeiten“ gemacht. Vereinbart worden sei, „dass Reinigungsarbeiten etc. vom Vermieter zu tragen sind“. Grundaufzeichnungen über die erbrachten Arbeiten gebe es nicht. Eine Aufstellung auf Bl. 61 und 64 der vorgelegten Aktenteile zufolge erfolgt durch die „Putzfrau“ „Reinigung der Gehsteige und Hofflächen“. Der „Hausarbeiter“ sei für die „Instandhaltung der Rasenflächen, Holzteile und aller allfälligen Kleinreparaturen“ zuständig gewesen.

Das Finanzamt bezieht sich in seiner Berufungsvorentscheidung auf den zwischen der Bw. und der T im Jahr 1988 abgeschlossenen Mietvertrag, unterlässt es aber den „Zusatz zum Mietvertrag v 10-03-1988“ vom 15. Dezember 1989 zu würdigen.

Nach diesem Zusatz verpflichtet sich der Mieter, die in einem Gutachten vorgeschlagenen Sanierungsarbeiten „im Einverständnis mit dem Vermieter und auf dessen Kosten durchführen zu lassen bzw. zu veranlassen“. Fener sei der Vermieter „für Reparaturen im Gebäudeinneren“ „verantwortlich“, ebenso obliege die „Instandhaltung des Gebäudes“ dem Vermieter.

Die Behauptung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass laut (im Berufszeitraum gültigem) Mietvertrag die Reinigung und Erhaltung vereinbarungsgemäß dem Mieter obliege, ist für den Unabhängigen Finanzsenat auf Grund der vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile nicht nachvollziehbar. Das Finanzamt bezieht sich zwar auf § 1 vorletzter Satz des ursprünglichen Mietvertrages, wonach der Mieter die einem Hausbesorger zukommenden Aufgaben zu erfüllen habe, und auf § 4 des ursprünglichen Mietvertrages, wonach die Erhaltungspflicht – ausgenommen die Behebung ernster Schäden – dem Mieter auferlegt wurde; dieser Vertragstext liegt jedoch offenbar dem im Berufszeitraum gültigen Mietvertrag nicht mehr zu Grunde.

Aktenkundig sind ferner Abrechnungen der T betreffend „Reinigungs- und Reparaturarbeiten“ in S, die vom Finanzamt bislang nicht beanstandet wurden. In S befindet sich ein Zweifamilienhaus, das ursprünglich offenbar vom Gatten der Bw. errichtet wurde (siehe dem Gutachten angeschlossener Bauplan). In wessen Eigentum das Gebäude steht, ist nicht aktenkundig (das Gutachten aus dem Jahr 2001 spricht von „IWR“).

Den vorgelegten Aktenteilen zufolge werden aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft in M Einnahmenüberschüsse (64.805,59 S bzw. 59.687,45 S), aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft in S Werbungskostenüberschüsse (135.752,97 S bzw. 135.704,26 S) erklärt.

In S stehen monatliche Mieteinnahmen von netto 4.090,91 S sowie Betriebskosteneinnahmen von netto 495,11 S im Monat allein einer Gebäudeabschreibung von jährlich 130.432,65 laut Steuererklärung gegenüber. Eine „Prognose S“ geht von einer zusätzlichen Vermietung des Obergeschosses zu 7.000 S netto im Monat aus und gelangt auf diese Weise zu einem prognostizierten „Gewinn“ von 1.731,01 S im Jahr. Eine nähere Überprüfung der geltend gemachten Aufwendungen und in weiterer Folge des Vorliegens einer Einkunftsquelle (oder von Liebhaberei) durch das Finanzamt ist nicht aktenkundig.

M ist von G laut Routenplaner rund 14 km entfernt; S von G rund 119 km. Hinsichtlich des 14 km entfernten M betragen die in der Überschussrechnung geltend gemachten Kilometergelder im Jahr 2000 10.118,50 S (2.065 km) und die Diäten 1.322,97 S. In der Überschussrechnung

des Jahres 2001 werden Kilometergelder und teilweise Diäten einerseits in den Überschussermittlungen betreffend die einzelnen Objekte, andererseits als beide Objekte gemeinsam betreffend geltend gemacht; für beide Objekte wurden insgesamt 31.771,20 S (6.688 km) an Kilometergeld und 2.804,55 S an Diäten geltend gemacht. Eine Überprüfung der einkünftebezogenen Veranlassung dieser Aufwendungen und des Vorliegens eines steuerlich beachtlichen Verpflegungsmehraufwandes durch das Finanzamt ist nicht aktenkundig.

Die Sache ist somit nicht entscheidungsreif.

Das Finanzamt wird im fortgesetzten Verfahren hinsichtlich des Streitgegenstandes Reinigungs- und Reparaturarbeiten M zunächst den konkreten Inhalt der zwischen der Bw. und der T getroffenen und im Berufszeitraum gültigen Vereinbarungen (an Hand der schriftlichen Unterlagen sowie der Aussagen der Beteiligten) betreffend die Verpachtung des Objektes in M zu ermitteln haben. Insbesondere wird zu klären sein, wer nach dem Mietvertrag zur Tragung der Kosten der strittigen Arbeiten verpflichtet gewesen ist. Erheblich ist auch, ob hinsichtlich der Miete einerseits und der Durchführung der Reinigungs- und Reparaturarbeiten (durch die Mieterin) ein gemeinsamer Vertrag geschlossen wurde oder ob voneinander unabhängige Vereinbarungen getroffen wurden.

Die für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander Nahestehenden – wie hier zwischen der Bw. und der in Familienbesitz stehenden T - aufgestellten steuerlichen Kriterien (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 4 Anm. 66 ff) verlangen, dass derartige Verträge

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen;
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Ob diese Kriterien erfüllt sind, lässt sich derzeit nicht sagen.

Ist der Inhalt nach den ergänzend durchzuführenden Ermittlungen zweifelsfrei feststellbar, wird ein Fremdvergleich anzustellen sein.

Hierbei ist zunächst zu prüfen, ob die von der Mieterin in Rechnung gestellten Arbeiten über den Umfang üblicher „Hausbesorgerarbeiten“ hinausgehen. Ferner wäre zu erheben, ob bei vergleichbaren Betriebsobjekten die Durchführung von „Hausbesorgerarbeiten“ auf Kosten des Mieters oder auf Kosten des Vermieters durch zwischen einander Fremden vereinbart worden wäre, wobei auf das Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere die Gesamtmiethöhe, Bedacht zu nehmen sein wird.

Wirtschaftlich entspricht die Verpflichtung der Vermieterin zur Durchführung bestimmter Arbeiten auf ihre Kosten einer Reduktion der Gesamtmiete (weil diese Arbeiten mit der Miete

im Ergebnis gegenverrechnet werden), sodass anstelle einer Monatsmiete von 25.710 S bzw. 18.940 S letztlich die Miete rund 18.200 S bzw. 11.440 S im Monat beträgt.

Ergibt diese Prüfung Fremdüblichkeit, ist ferner zu prüfen, ob die Durchführung dieser Arbeiten durch die Mieterin im Auftrag der Vermieterin klar geregelt und fremdüblich war.

Je nach dem Ergebnis der Ermittlungen und deren Würdigung, ist entweder

- die gesamte Vermietung des Objekts in M als steuerlich beachtlich oder steuerlich unbeachtlich anzusehen (Letzteres mit der Konsequenz, dass überhaupt keine Einkünfte/Umsätze hieraus bei der Bw. anzusetzen wären),
- oder bei steuerlich beachtlicher Vermietung die Durchführung der Reinigungs- und Reparaturarbeiten durch die Mieterin als steuerlich beachtlich oder steuerlich unbeachtlich anzusehen (Letzteres hätte zur Folge, dass die entsprechenden Werbungskosten/Vorsteuern bei der Bw. auszuscheiden wären).

Bemerkt wird, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vorweg Pauschalvereinbarungen mit Firmen, die Betreuungsvereinbarungen schließen, fremdunüblich sein müssen. Dass der für Reinigungs- und kleinere Erhaltungs- und Reparaturarbeiten verrechnete Stundensatz von jeweils 200 S fremdunüblich wäre, hätte das Finanzamt unter Einholung von Vergleichsofferten anderer Unternehmen zu belegen (die behauptete höhere interne Kostenbelastung bei der T ist bis jetzt einerseits nicht bewiesen und können andererseits etwa betriebswirtschaftliche oder [gewerbe]rechtliche Gründe beim Leistungserbringer für eine allfällige Verrechnung [knapp] unter den Selbstkosten maßgebend sein).

Offenkundig hat die Bw. in einer ähnlichen Weise wie beim Objekt M die T mit der Durchführung von Reinigungs- und Reparaturarbeiten beim Objekt S betraut. Gegen die Anerkennung dieser Aufwendungen als Werbungskosten hat das Finanzamt bislang keine Bedenken gehegt. Es wären aber auch diese Aufwendungen daraufhin zu überprüfen, ob die ihnen zugrunde liegenden Vertragsbeziehungen den Anerkennungskriterien für Verträgen zwischen einander Nahestehenden stand halten. Insbesondere wäre auch zu erheben, in welchem Zusammenhang diese Arbeiten mit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen.

Ferner wird das Finanzamt die in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Fahrt- und Reisekosten zu prüfen haben, da insbesondere hinsichtlich des Objekts M nach dem bisherigen Verfahrensstand ein Grund für Aufwendungen in der geltend gemachten Höhe unter der Annahme, dass das Objekt seit Jahren an einen einzigen Mieter vermietet ist, der noch dazu sämtliche Erhaltungsarbeiten selbst durchführt, nicht ersichtlich ist.

Schließlich wird die Bw. detaillierter als bisher darzulegen haben, warum die Vermietung des (gesamten) Zweifamilienhauses in S eine Einkunftsquelle darstellen soll:

Aktenkundig ist die auf fünf Jahre befristete (mit vorzeitigen Kündigungsmöglichkeiten versehene) Vermietung des Erdgeschosses an X zu einer monatlichen Nettomiete von 4.090,91 S.

Die „Prognose“ für S der Bw. sieht folgendermaßen aus (Beträge netto in Schilling):

Strom	580,00	
Versicherung	7.921,00	
Rauchfangkehrer	750,34	
Gemeinde S	2.730,00	
Grundsteuer	3.455,00	
Summe Betriebskosten		15.436,34
Summe Abschreibung		130.432,65
Summe Aufwand		145.868,99
Miete EG	4.100,00	
Miete OG (noch nicht dauervermietet)	7.000,00	
Betriebskosten	1.200,00	
12.300 mal 12 Monate		147.600,00
Summe Einnahmen		147.600,00
Summe Aufwand		-145.868,99
Prognose Gewinn		1.731,01

Zu dieser „Prognose“ ist zu bemerken, dass allein die für das Objekt S unmittelbar zusätzlich zur Gebäudeabschreibung geltend gemachten Aufwendungen, zu denen noch die anteiligen „gemeinsamen“ Aufwendungen zuzurechnen wären, nicht 15.436,34 S, sondern im Jahr 2000 79.708,69 S und im Jahr 2001 58.387,62 S zuzüglich 1.916,20 „Abschreibungen Großreparaturen“ betragen haben.

Auch ist vorerst nicht ersichtlich, aus welchen Überlegungen die Bw. zu der Annahme gelangt, das nach dem Schätzungsgutachten um rund 20% kleinere Obergeschoss zu einer um rund 70% höheren Miete als das Erdgeschoss vermieten zu können. Wesentliche Unterschiede zwischen der Ausstattung und dem Bauzustand des Erd- und des Obergeschosses lassen sich – abgesehen von den neuen Fenstern im Obergeschoss - dem Gutachten nicht entnehmen.

Die „Gebäudeabschreibung“ mit 130.432,65 S im Jahr basiert auf einem gutachtlich festgestellten Gebäudeverkehrswert von 3.197.236,24 S zuzüglich 63.580,00 S Gerichts- und Notariatskosten, wobei mit der Begründung, dass die Nutzungsdauer des Objekts laut Gutachten „24(25) Jahre“ betrage, ein jährlicher AfA-Satz von 4% gewählt wurde.

Demgegenüber beträgt der gesetzlich vorgesehene Normalabschreibungssatz 1,5% der Bemessungsgrundlage jährlich (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988). Von diesem kann abgewichen werden, wenn die Nutzungsdauer nachgewiesen wird.

Die Beweislast für die kürzere Nutzungsdauer obliegt dem Steuerpflichtigen; finden sich in einem Sachverständigengutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu bereits bestehenden Schäden, ist es nicht geeignet, einen niedrigeren AfA-Satz zu stützen (vgl. *Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz. 159 m.w.N.).

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müssten, kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (vgl. z.B. VwGH 27. 1. 1994, 92/15/0127, m.w.N.).

Das aktenkundige Gutachten vom 15. September 2001 enthält lediglich die Aussage „BJ 1964 Alter 37J RND 24 J (fin) Kategorie (B/C) – sorgfältig normal“, auf die sich die Annahme einer 24- bzw. 25jährigen Restnutzungsdauer stützen kann. Feststellungen über eine mangelhafte Qualität der Bauführung oder bestehende Schäden enthält das Gutachten nicht; die Restnutzungsdauer wird mit keinem Wort begründet. Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müssten, können somit dem Gutachten nicht entnommen werden.

Entgegen der bisherigen Auffassung der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens ist daher dieses Gutachten nicht geeignet, eine kürzere als die gesetzlich vermutete Restnutzungsdauer des Gebäudes in S nachzuweisen (vgl. zuletzt VwGH 28. 1. 2005, 2000/15/0074).

Bei Anwendung des Normalabschreibungssatzes beträgt die jährliche AfA 48.912,24 S, wobei auf den im Berufszeitraum vermieteten Teil ca. 56%, somit 27.259,27 S entfallen, sofern die Gutachtensangaben herangezogen werden können.

Das Finanzamt wird im fortgesetzten Verfahren zunächst die Werbungskosten gesetzeskonform zu ermitteln und in weiterer Folge zu prüfen haben, ob die Vermietung des Gebäudes in S eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes sowie der Liebhabereiverordnung darstellt.

Hierbei wird auch zu untersuchen sein, ob das Zweifamilienhaus einheitlich im Sinne von § 1 Abs. 2 letzter Satz Liebhabereiverordnung bewirtschaftet wird oder ob jede der beiden Wohnungen getrennt voneinander zu beurteilen (und daher auch die – anteiligen – Aufwendungen jeder Wohneinheit gesondert zuzurechnen) sind.

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandmerkmale der in § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung – mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen – steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen
(*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, Anh. I/2, Anm. 1).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. *Ritz*, BAO-HB, 228).

Da die durchzuführenden Ermittlungen anderslautende Bescheide nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, waren die angefochtenen Bescheide (unter Einbeziehung der Berufungsvorentscheidungen) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Durchführung von zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Wien, am 1. August 2005