



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 23. November 2005 über die Berufung der L.M. und Mitbes., vertreten durch Anton Schürz, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2000 nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. sind Miteigentümer eines Mietwohngrundstückes. Strittig ist die Höhe der AfA bzw. ob überhaupt eine AfA im Berufungsjahr anzuerkennen ist.

Im Zuge der Veranlagung wurden Herstellungskosten eines Dachbodenausbaus, die laut Erklärung als 1/15 Absetzungen geltend gemacht wurden, aufgrund des Nichtvorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen für die 1/15el-Absetzung (da es sich um nicht geförderten Dachbodenausbau handelt) aktiviert und mit 1,5 % AfA berücksichtigt. Aufgrund eines mit der Berufung vorgelegten Gutachtens über die Restnutzungsdauer wurde von den Bw. die Verteilung des Aufwandes auf 25 Jahre begehrt.

Im **Vorlageantrag des Finanzamtes an den unabhängigen Finanzsenat (UFS)**, der von der Abgabenbehörde II. Instanz im Zuge eines Vorhaltsverfahrens zur Stellungnahme vorgehalten wurde, führte die Abgabenbehörde I. Instanz Folgendes aus: Die gegenständliche Liegenschaft wurde von den Bw. 1983 unentgeltlich erworben. Die AfA wurde seither mit 1,5 % des EHW geltend gemacht.

Im Rahmen einer UVA-Prüfung im Mai 2001 wurde festgestellt, dass der Dachbodenausbau noch nicht fertiggestellt ist und noch nicht genutzt wird. Nach Ansicht des Finanzamtes, die den Bw. vom UFS vorgehalten wurde, ist daher für das Jahr 2000 eine AfA überhaupt nicht zu berücksichtigen.

Abgesehen davon sei laut Finanzamt das vorgelegt Gutachten kein tauglicher Nachweis für eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren. Der Befund verweise hinsichtlich vorhandener Baumängel wesentlicher Gebäudeteile auf Nässeschäden im Gesims und dadurch bedingte Abbröckelungen, Nassstellen im Kellerbereich sowie Durchbiegungen der Holztramdecken, ohne Angaben zu deren Ausmaß bzw. deren wirtschaftlichen Sanierbarkeit. Das Gutachten gehe ausdrücklich von der Nichtdurchführung von Reparaturen aus. Eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren widerspreche auch dem Ausmaß der im Streitzeitraum und in den Vorjahren getätigten Investitionen.

Die Herstellungskosten des Dachbodenausbaus wären i.S. der Rz 6444 der EStRI auf 50 Jahre zu verteilen. Dies entspreche auch der Restnutzungsdauer aufgrund der von den Bw. ursprünglich erklärten Nutzungsdauer (Anmerkung: unentgeltlicher Erwerb des Objektes im

Jahr 1983, daher Restnutzungsdauer im Berufungsjahr 2000 50 Jahre bei einer Nutzungsdauer von 67 Jahren bzw. 2 % AfA p.a.) .

Der angefochtene Bescheid wäre weiters zum Nachteil der Bw. hinsichtlich der den Dachbodenausbau betreffenden Herstellungskosten des Jahres 1999 abzuändern, für welche im Jahr 2000 erklärungsgemäß 1/15 berücksichtigt worden sei.

Der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO wurde wie folgt begründet:

Die Erledigung weiche laut Finanzamt vom Begehren aus folgenden Gründen ab:

Gem. § 28 Abs 3 EStG 1988 seien Herstellungsaufwendungen (= Dachbodenausbau im Jahr 2000) nur dann über Antrag auf 15 Jahre zu verteilen, wenn bei den Sanierungsmaßnahmen eine Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, Startwohnungsgesetz oder Landesgesetz über Wohnhaussanierung vorliegt. Ebenso könnten Sanierungsaufwendungen nach § 19 Denkmalschutzgesetz auf 15 Jahre verteilt werden. Alle anderen Herstellungsaufwendungen seien gem. § 16 Abs. 1 Z 8 e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer mit 1,5 % abzuschreiben.

Da trotz Hinweis durch die Betriebsprüfung anlässlich der UVA-Prüfung 04/2000-02/2001 kein Nachweis für eine begünstigte Verteilung des Herstellungsaufwandes vorgelegt worden sei, konnte die Verteilung des Dachbodenausbau auf 15 Jahre nicht anerkannt werden.

**Die Bw. erhoben gegen den Feststellungsbescheid Berufung und begründeten sie wie folgt:**

Zum Nichtanerkennen der 1/15el-Aufteilung führten die Bw. aus, dass der Hinweis auf die Bescheidebegründung insofern nicht zielführend sei, da dadurch jedwede private Initiative Wohnraum (Dachbodenausbauten) ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel zu schaffen, "bestraft" werden würde. Dies sei kontraproduktiv und bestrafe jene Eigentümer, die bereit seien, Eigenmittel in einen Ausbau zu investieren, ohne die öffentliche Hand, das heißt den Steuerzahler, im Zuge der Umverteilung zur Kasse zu bitten. Diese Vorgangsweise erscheine auch verfassungsrechtlich bedenklich, da hier der Gleichheitsgrundsatz verletzt werde.

Um zumindest eine teilweise Waffengleichheit herzustellen, sei auf Auftrag der Bw. ein Gutachten betreffend die gegenständliche Liegenschaft durch einen allgemein beeid. gerichtl. zertifizierten Sachverständigen, Schätzmeister des Liegenschafts- und Realitätenwesens, über die Restnutzungsdauer erstellt worden. Die Restnutzungsdauer betrage daher laut diesem Sachverständigengutachten 25 Jahre. Die Bw. beantragten daher die Aufwendungen bzw. Ausgaben hinsichtlich des Dachbodenausbau auf 25 Jahre abzusetzen, und den

Gesamtbetrag aus dem Jahr 2000 von ATS 2.543.169,34 auf den Zeitraum 2000 – 2024 aufzuteilen ( $1/25 = \text{ATS } 101.726,77$  oder Euro 7.392,77 p.a.).

Aus dem von den Bw. vorgelegten **Gutachten** betreffend das berufungsgegenständliche Gebäude geht hervor, dass es aufgrund eines Auftrages zur Feststellung der Restnutzungsdauer erstellt worden ist.

Auf Grund der durchgeführten Erhebungen im Vermessungsamt im Grundbuch, im Bauamt der Gemeinde Wien und der Besichtigung der Liegenschaft in der Natur wurde vom Gutachter folgender Befund erstellt:

Auf dem Bauplatz des gegenständlichen Objektes stehe ein um 1880 erbautes Wohn- und Geschäftshaus mit 14,50 m Straßenfront. Es sei in konservativer, der Bauzeit entsprechender Ausführung, hergestellt. Das Mauerwerk bestehe aus beidseitig verputzten Vollziegeln mit gegliederter Fassade. Das Satteldach sei mit einem ziegelgedecktem Holzdachstuhl hergestellt worden. Über dem Keller bestehe eine Platzdecke, die Geschoßdecken seien Holztramdecken mit ebener stukkaturter Untersicht. Die Stiege mit Zwischenpodest sei halbrund und weise Natursteinstufen auf. Die Einfahrt sei mit Klinkerziegeln gepflastert, die Gänge seien mit Platten belegt. Die Fenster seien zweiflügelige doppelte Holzkastenfenster, die Füllungstüren seien in Holzstöcken angeschlagen. In jedem Geschoß sei eine Wohnung mit indirekt belichteter und belüfteter Küche. Die Fußböden in den Wohnräumen seien meist Stabparkettböden, in den Küchen seien teilweise fugenlose Estriche und PVC-Beläge vorhanden.

In den Kleinwohnungen seien überwiegend Wasserentnahmestelle und WC sowie teilweise Badeeinrichtungen mit mechanischer Lüftung vorhanden. Die Beheizung erfolge mit Einzelöfen bzw. –anlagen. Elektrischer Strom, Gas und Wasser seien installiert und an die öffentlichen Versorgungsleitungen angeschlossen. Der Kanal münde in das städtische Kanalnetz.

Zum Bau- und Erhaltungszustand wurde Folgendes ausgeführt:

Das Mauerwerk weise im Gesims durch schadhafte Dachrinnen Durchnässungen und dadurch auch Abbröckelungen auf. Die Bausubstanz sei zwar massiv, allerdings sei zu beachten, dass das Gebäude im Kellerbereich Nassstellen durch unzureichende Isolierung der Kellerwände aufweise. Die Fenster seien teilweise ohne Schutzanstrich, die Holzteile seien angegriffen, und die Schließmechaniken hielten die Fenster nicht mehr dicht. Inwieweit Deckenschäden vorhanden seien, lasse sich zwar durch bloßen Augenschein nicht feststellen, aber die Durchbiegungen seien sowohl im Gangbereich als auch in den Räumen merkbar. Die vorhandenen Steigleitungen für die Versorgung mit elektrischem Strom, Wasser und Gas

entsprechen nur teilweise den heutigen Anforderungen und seien in naher Zukunft zu sanieren. Die Kanalabfallstränge seien nicht einsehbar.

Hinsichtlich der RESTNUTZUNGSDAUER wurde ausgeführt, dass nach der allgemeinen Auffassung für die Beurteilung der Restnutzungsdauer von Wohngebäuden die Verhältnisse zum Stichtag maßgeblich seien. Die Beschaffenheit und Verwertbarkeit eines Gebäudes und alle tatsächlichen, rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände beeinflussten diese. Es sei davon auszugehen, dass die Lebensdauer eines Wohngebäudes aus langjähriger Praxis mit 80 – 100 Jahren anzunehmen sei, wenn nicht eine komplette Sanierung durchgeführt worden sei, welche die Lebensdauer erhöhe. Dabei sei nicht nur die technische Lebensdauer in Bezug auf Konstruktion, Bauweise und Ausstattung zu beachten, sondern es sei auch die wirtschaftliche Verwertbarkeit maßgeblich. Letztere beinhalte insbesondere einen nicht mehr entsprechenden unwirtschaftlichen Aufbau, eine zeitbedingte oder persönliche Baugestaltung, welche neueren Anforderungen nicht entspreche oder sonstige die Restlebensdauer beeinflussende Umstände. Auf Grund des vorstehenden Befundes und der Ausführungen hielte der Gutachter für das gegenständliche Gebäude die Restnutzungsdauer ohne Aufwendungen für Reparaturen und Verbesserungen mit 25 Jahren für angemessen und gerechtfertigt.

Der Gesamtwert bebauter Liegenschaften (Miethäuser) setze sich aus dem Grundwert und dem Bauwert zusammen. Auf Grund Jahrzehnte langer Erfahrung sowie einschlägiger Literatur entfielen im Durchschnitt 20 % auf den Wert des Grund und Bodens und 80 % auf den Bauwert. Das Gutachten war mit 3. November 2001 datiert.

**Die zuständige Referentin des UFS übermittelte den Bw. am 7. Juli 2005 einen umfangreichen Vorhalt mit ausführlichen rechtlichen Ausführungen.**

#### **Ad AfA hinsichtlich Dachbodenausbau:**

Aus der Aktenlage ergibt sich Folgendes:

Im Zuge des Dachgeschoßausbaues wurde **1 Wohnung**, nämlich die top 13, gebaut.

Die Wohnung top 13 war im Frühjahr 2001 noch nicht fertig gestellt.

Dem Betriebsprüfer ist hinsichtlich der damaligen USO-Prüfung erinnerlich, dass im Frühjahr 2001 die Wohnung top 13 am Fertigstellen war (es sei gerade verfließt worden, als er die Wohnung besichtigt hat). Der diesbezügliche Aktenvermerk des Betriebsprüfers wurde den Bw. zur Kenntnisnahme beigelegt.

Laut Aktenlage und Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter **ist die Dachgeschoßwohnung top 13 bis dato (also jedenfalls bis zur**

**Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2005) nie vermietet gewesen.** Die Bw. wurden aufgefordert, den Grund dafür zu nennen. Weiters sollten sie bekannt geben, zu welchem genauen Zeitpunkt die Dachgeschoßwohnung für die Vermietung vollständig fertig gestellt gewesen sei.

Darüber hinaus sollten die Bw. nachweisen, wann die gesetzten Vermietungsabsichten nach außen erkennbar bzw. (nach außen) dokumentiert worden seien. Sie sollten alle diesbezüglichen Verträge, Rechnungen, Annoncen udgl. vorlegen.

Die Bw. sollten bekannt geben, wie sich der Betrag in Höhe von ATS 2.543.169,34 zusammensetze, und alle Rechnungen, die diesen Betrag ergeben, vorlegen.

Es sollte geklärt werden, ob der Betrag von ATS 985.377,69 (1999 betreffend) in dem Betrag von ATS 2.543.169,34 enthalten sei, und weiters, ob Rechnungsbeträge aus vorhergehenden Jahren (etwa 1999) hinsichtlich des Dachbodenausbaues in diesem Betrag von ATS 2.543.169,34 (laut Gutachten sowie Beilage zur Steuererklärung 2000) enthalten seien.

In der Berufung führten die Bw. aus, dass "der Gesamtbetrag aus dem Jahr 2000 von ATS 2.543.169,34" auf 25 Jahre aufzuteilen sei (beantragt: 1/25 p.a. als AfA (Abschreibung für Abnutzung iSd EStG 1988)). Die Bw. sollten angeben, ob sich der Betrag von ATS 2.543.169,34 ausschließlich auf Rechnungen aus dem Jahr 2000 beziehe. Aus der Aktenlage ergebe sich, dass top 13 (Wohnung im Dachbodenausbau) bzw. der Dachbodenausbau im Jahr 2000 noch nicht fertig gestellt waren. Auch wurden Rechnungen hinsichtlich top 13 erst nach 2000 von den Bw. in den Aufzeichnungen erfasst: z.B. Rechnung 13.2.2001 H ATS 90.528,00 netto zuzügl. ATS 18.105,00 USt. Die Bw. hatten zu erläutern, ob die nach dem Jahr 2000 in den Aufzeichnungen hinsichtlich Überschussermittlung berücksichtigten Rechnungen in dem Betrag laut Gutachten von ATS 2.543.169,34 enthalten sind.

***Um Wiederholungen zu vermeiden wird darüber hinaus auf die diesbezüglich u.a. rechtliche Würdigung (die den Bw. bereits im Zuge dieses Vorhaltes bekannt gegeben worden ist) des UFS hingewiesen.***

**Die Bw. übermittelten folgende Vorhaltsbeantwortung** (nach gewährter Fristverlängerung):

**Ad 1/15el Absetzung hinsichtlich Herstellungskosten:**

In diesen seien auch Arbeiten für einen Lifteinbau und sonstige Arbeiten für Verbesserung von Zuleitungen enthalten – siehe § 4 MRG, sodass sie hier § 28 (3) EStG zur Anwendung

brachten. Der Hinweis und der Verweis auf die Bescheidbegründung für das Jahr 2000 hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (Anmerkung der Bw.: alte oder neue Fassung) vom 9.10.2001 greife hier sicher nicht.

#### **Ad AfA hinsichtlich Dachbodenausbau:**

Im letzten Absatz der Seite 1 der Beilage zum Vorlagebericht – welche den Bw. unbekannt sei (Anmerkung des UFS: die Beilage zum Vorlageantrag wurde dem Vorhalt vom 7. Juli 2005 den Bw. zur Kenntnisnahme und allfälligen Stellungnahme beigelegt) – spreche das Finanzamt die RZ 644 der EStRI an und sehe eine Verteilung auf 50 Jahre vor. Auf diesen Vorschlag gehe nunmehr der UFS nicht ein.

Die Rechnungen bzw. Zahlungen seien detailliert in einer Anlage zur Erklärung 2000 (Aufstellung über die 1/15 Abschreibung) angeführt und würden nicht nur den Dachbodenausbau betreffen. Im Betrage von ATS 2.543.169,34 sei der Betrag aus dem Jahre 1999 von ATS 985.377,69 nicht enthalten.

Im Jahre 2002 (Jahresmitte) habe es einen Brand in der Dachgeschoßwohnung gegeben, dessen Behebung erst im 2. Halbjahr 2002 und 1. Halbjahr 2003 in Angriff genommen worden sei. Nach Behebung sei an eine Vermietung noch immer nicht zu denken gewesen, da die Vaillant-Therme nach mehreren Anläufen erst endgültig in Ordnung gebracht werden konnte. Endgültig sei dieses Problem (Lärmentwicklung) erst mit 07.12.2004 gelöst gewesen.

Bezüglich der Vermietungsversuche legten die Bw. eine Photokopie eines Alleinvermittlungsauftrages an eine Immobilien-Maklergesellschaft (datiert mit 17. Jänner 2005) vor, die bis dato zu keinem Mietvertragsabschluss geführt hätten. Voraussichtlich werde ein Mietvertrag mit 1. September oder 1. Oktober 2005 abgeschlossen werden. Ein entsprechender Interessent (bzw. eine Interessentin) sei in petto.

Alle Rechnungen vorzulegen sei innerhalb der kurzen Zeit von 14 Tagen nicht möglich, wenn man bedenke, dass sämtliche Rechnungen aus dem Jahre 2000 bei der Prüfung (auf Grund des Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 17.04.2001 sowie der Niederschrift vom 11.05.2001) gemäß § 151 Abs. 3 BAO vorgelegen seien.

Die Bw. ersuchten (unabhängig vom Ausgang dieses Berufungsverfahrens) den Senat zu prüfen, inwieweit der Gleichheitsgrundsatz verletzt werde, wenn dieselben Arbeiten, wenn sie von der Öffentlichen Hand gefördert werden, auf 15 Jahre abgesetzt werden dürften, andererseits Private, die dem Staat nicht mit Förderungen zur Last fallen wollten, sondern

Investitionen mit Eigenmittel finanzieren, hiefür durch exzessive Auslegung der entsprechenden Gesetzesbestimmung "bestraft werden würden".

**Aufgrund dieser Vorhaltsbeantwortung hielt der UFS den Bw. zur Klärung des Sachverhalts weiters vor (Vorhalt vom 13. September 2005):**

*Hinsichtlich Pkt. zu 1/15el Absetzung betreffend Herstellungskosten (Dachboden(ausbau) ):*

Entgegen der bisher gemachten Angaben (beispielsweise in den Beilagen zu den Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1999 und 2000) geben die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 16.8.2005 nunmehr an, dass in diesem Betrag (Dachbodenausbau) bzw. in den Beträgen auch Aufwendungen bzw. Ausgaben für einen Lifteinbau und für sonstige Arbeiten für Verbesserungen von Zuleitungen enthalten seien.

Weiters führen die Bw. im Punkt "Ad AfA hinsichtlich Dachbodenausbau" an, dass Rechnungen bzw. Zahlungen "nicht nur den Dachbodenausbau betreffen".

Wie bereits im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) vom 7. Juli 2005, in dem die Bw. aufgefordert wurden, Unterlagen und Nachweise vorzulegen, wurden die Bw. aufgefordert, die nunmehr geänderten Sachverhaltsangaben nachzuweisen und die diesbezüglichen Beträge anzugeben (hinsichtlich Lifteinbau, sonstige Arbeiten für Verbesserungen und Zuleitungen, "Zahlungen, die nicht nur den Dachbodenausbau betreffen").

Es sei nicht ausreichend, lediglich anzugeben, dass "etwaige Zahlungen sonstige Arbeiten für Verbesserungen" betreffen.

**Sollten die ursprünglichen (Sachverhalts)Angaben in der o.a. Erklärung für das Jahr 2000 hinsichtlich Dachbodenausbau betragsmäßig unrichtig sein, sind die Beträge detailliert aufzugliedern und die Investitionen, die nicht den Dachbodenausbau betreffen, durch Vorlage von Rechnungen bzw. Belegen nachzuweisen.**

Falls nunmehr Richtigstellungen der ursprünglichen Angaben nachgereicht werden, wurden die Bw. vom UFS aufgefordert genau nachzuweisen, wann diese Investitionen durchgeführt wurden, was die Investitionen genau betroffen haben, und wann die einzelnen Arbeiten jeweils abgeschlossen wurden. Z.B. sei nachzuweisen, wann der Lifteinbau durchgeführt und abgeschlossen worden ist, und welche Arbeiten damit verbunden waren.

Es wurde darauf hingewiesen, dass nunmehr lediglich Sachverhaltsangaben nachzuweisen wären, die bereits bei Erstellung der Steuererklärungen bekannt waren bzw. bekannt sein mussten.



Weiters führte die Referentin des UFS in diesem Vorhalt aus.

**Beispielsweise wurde von den Bw. in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2000 Folgendes beantragt:**

Beantragte Aufteilung von Herstellungsaufwand auf 15 Jahre (Dachbodenausbau im Jahre 2000) von der Bemessungsgrundlage ATS 2,543.169,34.

Angemerkt wird, dass auch in der Berufung vom 19.11.2001 in der Begründung **nicht** ausgeführt wurde, dass die berufungsgegenständlichen Beträge nicht den Dachbodenausbau betreffen.

Darüber hinaus beantragten die Bw. 1/15 von Investitionen aus dem Jahr 1999 (Investitionsaufwand ATS 985.377,69). Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 geht diesbezüglich Folgendes hervor:

Beantragte Aufteilung auf 15 Jahre

Herstellungsaufwand (Dachbodenausbau im Jahre 1999,  
1999-2013 – Aufwendungen 1/15 von ATS 985.377,69).

**Der UFS führte in diesem Vorhalt aus, dass, sollten keine Nachweise hinsichtlich etwaiger Richtigstellungen der ursprünglichen (Sachverhalts)Angaben in der Erklärung über die Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2000 (Dachboden bzw. Dachbodenausbau) vorgelegt werden, der UFS davon ausgeht, dass die ursprünglich in der Erklärung über die Einkünfte für Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2000 gemachten Angaben (betreffend Dachboden bzw. Dachbodenausbau) den Tatsachen entsprechen, und dass die berufungsgegenständlichen Investitionen (Dachboden) betragsmäßig, wie in den Beilagen zur o.a. Erklärung angeführt, richtig sind.**

*Dieser Vorhalt blieb trotz der von den Bw. für die Vorhaltsbeantwortung wiederum beantragten (und vom UFS gewährten) Fristverlängerung, und dem mittlerweile längst verstrichenen, von den Bw. selbst beantragten Termin, bis dato unbeantwortet.*

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Betreffend den Dachgeschoßausbau wurde den Bw. bereits im Vorhalt vom 7. Juli 2005 die folgende rechtliche Würdigung vorgehalten:**

***Ad 1/15el Absetzung hinsichtlich Herstellungskosten:***

Dazu wird aufgrund der Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 18. August 2005 vom UFS ergänzend ausgeführt:

Gem. § 28 Abs. 3 Z 1 und 2 sind folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

Laut Z 1 Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.

Laut Z 2 Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.

Im Zuge der Beantwortung des Vorhalts vom 7. Juli 2005 führten die Bw. erstmals aus, dass in den Herstellungskosten betreffend die 15el-Absetzung auch Arbeiten für einen Lifteinbau und sonstige Arbeiten für Verbesserungen von Zuleitungen enthalten seien. Die Bw. wiesen auf § 4 Mietrechtsgesetz (MRG) hin, weshalb § 28 Abs. 3 EStG 1988 zur Anwendung komme.

Gem. § 4 MRG hat der Vermieter nützliche Verbesserungen des Hauses oder einzelner Mietgegenstände nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten durchzuführen, soweit dies im Hinblick auf den allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses zweckmäßig ist.

Durch den Dachboden**ausbau** ist keine bauliche Umgestaltung "eines Mietgegenstandes" bzw. keine nützliche Verbesserung des Hauses (zB Neuerrichtung oder Umgestaltung von Wasserleitungs-, Lichtleitungsanlagen udgl.) im Sinne des § 4 MRG erfolgt, sondern eine neue Wohneinheit, nämlich die top 13, entstanden.

Darüber hinaus stellt der erstmalige **Ausbau** eines Dachbodens eine andere Baumaßnahme dar als die bloße bauliche **Umgestaltung** einer Mietwohnung (zB Kategorieanhebung einer Mietwohnung).

Es liegen bei gegenständlichem Dachbodenausbau aus genannten Gründen keine nützlichen Verbesserungen des Hauses oder einzelner Mietgegenstände im Sinne des § 4 MRG vor (VwGH 2001/14/0041, 22.9.2005).

Trotz nachweislicher Aufforderung im o.a. Vorhalt des UFS vom 13. September 2005 wurden von den Bw. auch keine Nachweise dafür erbracht, dass nützliche Verbesserungen im Sinne des § 4 MRG durchgeführt worden seien.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass keine Rechtswidrigkeit der Beweiswürdigung vorliegt, wenn die Behörde den ursprünglichen Angaben der Bw. zu den Sachverhaltsdarstellungen in der Erklärung mehr Glaubwürdigkeit beimisst als ihren späteren Darlegungen in der Vorhaltsbeantwortung vor dem UFS (VwGH 1.10.1991, 90/14/0189). Darüber hinaus wird

in diesem Zusammenhang auf die Mitwirkungspflicht der Bw. auf Grund der BAO hingewiesen. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können (§ 115 BAO), doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und **Mitwirkungspflicht** (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Zu dieser Mitwirkungspflicht gehören unter anderem die Darlegung des Sachverhaltes und die Darstellung von Beweisen und Unterlagen zur Sachverhaltsermittlung (§ 138 BAO).

Die gesetzlich geforderten Voraussetzungen sind weder für § 28 Abs. 3 Z 1 noch für § 28 Abs. 3 Z 2 nachgewiesen worden. Da die Bw. im Zuge des Vorhaltsverfahrens gegenüber den ursprünglich von ihnen gemachten Angaben die Sachverhaltsdarstellung änderten, wird ausdrücklich festgestellt, dass die Voraussetzungen für die 1/15el-Absetzung im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988 **insgesamt** nicht erfüllt und auch nicht nachgewiesen worden sind.

Das Finanzamt hat übersehen, 1/15 von ATS 985.377,69 (für im Jahr 1999 getätigte Aufwendungen) bei der Berechnung aus den Werbungskosten auszuscheiden, obwohl im Bescheid vom 19. Oktober 2001 hinsichtlich Feststellung der Einkünfte des Berufungsjahr 2000 betreffend bereits in der Begründung angeführt wurde, dass kein Nachweis für eine begünstigte Verteilung des Herstellungsaufwandes vorgelegt worden ist, und daher eine Verteilung der Dachbodeninvestitionen auf 15 Jahre nicht anzuerkennen ist.

Wie bereits das Finanzamt im Zuge der den Bw. vorgehaltenen Beilage zur Berufungsvorlage angeführt hat, ist der Bescheid betreffend Ausgaben (für den Dachgeschoßausbau) des Jahres 1999 jedenfalls zum Nachteil der Bw. abzuändern, da für diese Aufwendungen im Jahr 2000 erklärungsgemäß ein Betrag in Höhe von ATS 985.377,69 mit 1/15 berücksichtigt worden ist, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht gegeben sind.

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) ist wie die übrigen Verwaltungsbehörden aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltenden Gesetze bzw. gesetzlichen Bestimmungen gebunden. Allfällige verfassungsrechtliche Bedenken (beispielsweise von den Bw. geäußerte Gleichheitswidrigkeit von gesetzlichen Bestimmungen) können allenfalls von den Bw. vor dem Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden.

**Die Werbungskosten von ATS 65.691,85 sind daher nicht anzuerkennen.**

Der Bescheid ist in diesem Punkt zu Ungunsten der Bw. abzuändern.

***Ad AfA für den Dachbodenausbau:***

**Weiters wurden wie o.a. folgende rechtliche Würdigung des UFS und Erörterungen zum Sachverhalt hinsichtlich AfA für den Dachbodenausbau den Bw. bereits im**

### **Zuge des Verfahrens vom UFS vorgehalten:**

Nachträglicher Herstellungsaufwand ist grundsätzlich auf die bestehende buchmäßige Restnutzungsdauer zu verteilen (VwGH 9.9.1955, 1610/53, zit in Doralt, Einkommensteuergesetz (EStG) Kommentar (1988), WUV-Universitätsverlag, 4. Aufl., § 7, Tz 52).

Die Restnutzungsdauer ist jedoch neu zu schätzen, wenn durch den nachträglichen Herstellungsaufwand die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes insgesamt verlängert wird ("**verlängert**" wird in Doralt dezidiert ausgeführt). Auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. I, Manz Verlag,

8. Aufl., Rz 429, führen aus, dass nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Restbuchwert erhöhen und idR auf die Restnutzungsdauer zu verteilen sind (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, WUV-Universitätsverlag, a.a.O., § 7, Tz 52).

Der UFS schließt sich grundsätzlich der diesbezüglich gängigen Ansicht an, dass es in der Regel bei großen Investitionen in Miethäusern zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer kommt, zumal derartige Investitionen (mit Investitionsvolumen, die für einen Dachbodenausbau erforderlich sind) wohl kaum getätigt werden würden, wenn es durch diese Investitionstätigkeit nicht zu einer Substanzverbesserung, und damit nicht zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer kommen würde.

Auch das Finanzamt hat bereits die Ansicht geäußert (wurde den Bw. vom UFS in einem Vorhalt vorgehalten), dass Investitionen in gegenständlicher Größenordnung in keiner Relation zu der kurzen, von den Bw. beantragten Nutzungsdauer stehen würden.

Auch im Fall einer altersbedingten AfA ist Voraussetzung, dass das Wirtschaftsgut fertig gestellt ist (VwGH 11.8.1993, 91/13/0159). Es fällt keine AfA an, solange die Neuprüfung der Räume bzw. Räumlichkeiten (im berufsgegenständlichen Fall des Dachgeschoßbaus bzw. der Wohnungsherstellung top Nr. 13) nicht abgeschlossen ist.

Grundsätzlich beginnt die AfA mit der Nutzung bzw. Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes (§ 7 Abs. 2 EStG 1988) und nicht bereits mit der Anschaffung bzw. Herstellung.

**Da die Bw. die Herstellungskosten für den Dachbodenausbau abweichend von der regelmäßig geübten Praxis, nämlich der Absetzung für Abnutzung lt. EStG 1988 auf die Restnutzungsdauer, mit einem durch Gutachten nachgewiesenen AfA-Satz geltend machen wollten, führt der UFS dazu aus:**

Obwohl grundsätzlich auch Dachgeschoßausbauten auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben sind, wäre es in Übereinstimmung mit Doralt, a.a.O., § 7, Tz 52, vor allem bei einem eigenständigen Gebäudeteil, denkbar, die AfA von den Neuinvestitionen getrennt von der bis-

herigen AfA vorzunehmen.

Der AfA-Beginn derartiger Investitionen ist nach den allgemeinen Regeln gemäß EStG 1988 zu bestimmen, nämlich wie o.a. ist die AfA für den Dachgeschoßausbau (der auch laut Bw. getrennt vom übrigen Gebäudeteil zu sehen ist, zumal die Bw. eine kürzere Nutzungsdauer als die Restnutzungsdauer für das übrige Gebäude dafür beantragten) erst frühestens mit Fertigstellung des Ausbaues möglich.

Zusätzlich müssen weitere Voraussetzungen für den AfA-Beginn, nämlich die Vermietungsabsicht und vor allem der Zeitpunkt des erstmaligen Transportierens der Vermietungsabsicht nach außen, nachgewiesen werden.

Erst ab dem Zeitpunkt, in dem sowohl das Dachgeschoß fertig ausgebaut ist, als auch die Vermietungsabsicht nach außen erkennbar ist (und diese Voraussetzungserfüllung auch nachgewiesen ist), besteht die Möglichkeit einer AfA für den Dachgeschoßausbau, zumal es sich um einen eigenständigen Gebäudeteil (für den die Bw. auch einen höheren AfA-Satz geltend machen wollten als für den übrigen Teil des Gebäudes) handelt.

**Zusammenfassend wird festgestellt, dass die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für den AfA-Beginn und auch für die Höhe der AfA (wenn ein AfA-Satz höher als 1,5 % von den Bw. beantragt wird) nachzuweisen sind.**

**Auch in diesem Punkt haben die Bw. die diesbezüglich geforderte Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht nicht erfüllt.** Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die o.a. diesbezüglichen Ausführungen hingewiesen. **Von den Bw. wurden trotz Aufforderung mit ausführlichen rechtlichen Erwägungen die vom Gesetz verlangten unabdingbaren Nachweise für einen allfälligen AfA-Beginn für den Dachgeschoßausbau bereits im Berufungsjahr nicht erbracht.**

Aus diesem Grund muss auf die Ausführungen der Bw., ob allenfalls eine AfA von 2 % anzusetzen sei, nicht eingegangen werden.

**Aufgrund der Aktenlage ergeben sich daher folgende den Bw. vorgehaltenen Bescheidänderungen zu Ungunsten der Bw.:**

Die vom Finanzamt angesetzte **AfA hinsichtlich des Dachbodenausbaus in Höhe von ATS 38.148,00** ist aus den Werbungskosten zu Ungunsten der Bw. auszuscheiden, zumal der **Abschreibungsbeginn hinsichtlich Dachbodenausbau** (überdies im Sinne des Begehrens der Bw., den Dachboden "getrennt" vom restlichen Gebäudeteil mit einem höheren AfA-Satz als 1,5% abzuschreiben) **jedenfalls erst nach dem Berufungsjahr** (o.a.

ausführliche Begründung) liegt, weshalb im Berufungsjahr keine AfA hinsichtlich des Dachbodenausbaus als Werbungskosten im Sinne des EStG 1988 anzuerkennen ist.

***Insgesamt sind daher Werbungskosten in Summe von ATS 103.839,85 vom UFS (zu Ungunsten der Bw. gegenüber dem Erstbescheid des Finanzamtes) nicht anzuerkennen.***

Der Vollständigkeit halber (ist laut Aktenlage wie oben ausgeführt für das Berufungsjahr nicht relevant) wird wie bereits im Zuge des Vorhaltsverfahrens der Abgabenbehörde II. Instanz ausgeführt:

Auf Grund des Begehrens, den Dachbodenausbau auf eine durch Gutachten nachgewiesene kürzeren Restnutzungsdauer (als den übrigen Teil des Hauses) abzuschreiben, wird zu dem von den Bw. vorgelegten Gutachten (zusätzlich zu der Ansicht des Finanzamtes) Folgendes bemerkt:

Durch ein von den Bw. vorzulegendes Gutachten hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer als der gesetzlich ohne Nachweis vorgesehenen Nutzungsdauer von rd. 67 Jahren bzw. eines höheren AfA-Satzes als 1,5 % p.a., ist die voraussichtliche Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus dem Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ergebenden Zeitpunkt des AfA-Beginns zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus den Bestimmungen des EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt des AfA-Beginns ist ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175; zit in Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, 8. Aufl., S 297).

Das von den Bw. vorgelegte Gutachten, datiert mit 3. November 2001, nimmt auf Seite 3 des Gutachtens lediglich Bezug auf "sind die Verhältnisse zum Stichtag" maßgeblich. Aus dem Gutachten ist nicht ersichtlich, auf welchen Stichtag mit genauem Datum bei den Ausführungen im Gutachten Bezug genommen wird.

Auch wenn mit "Verhältnisse zum Stichtag" der Tag 3. November 2001 (Gutachtenerstellung) gemeint wäre, wäre das Gutachten aus den o.a. Gründen nicht geeignet, für das Jahr 2000 den von den Bw. in der Berufung geltend gemachten AfA-Satz nachzuweisen.

Daher ist das Gutachten bereits aus diesem Grund nicht geeignet, für das Berufungsjahr die im Berufsbegehren geforderte AfA zu lukrieren.

Abgesehen davon ist, wie oben ausführlich begründet, für den Dachbodenausbau im Berufungsjahr keine AfA zu gewähren.

Insgesamt ist der Bescheid daher zu Ungunsten der Bw. abzuändern.

Weiters haben die Bw. "den am 16. August 2005 im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung gestellten Antrag auf Teilnahme an der Senatsverhandlung" (wohl gemeint auf Abhalten einer mündlichen Verhandlung) verspätet eingebracht, da ein diesbezüglicher Antrag gem. § 284 Abs. 1 BAO in der für das Jahr der Einbringung der Berufung (nämlich 2001) geltenden Fassung in der Berufung zu stellen gewesen wäre, was jedoch die Bw. nicht getan haben. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1. Z 1 gestellt gelten. Damit wird die Weitergeltung zulässiger Anträge auf mündliche Verhandlung gesichert. Eine Nachholung von Anträgen auf mündliche Verhandlung ist in Fällen, in denen nach bisheriger Rechtslage Senatszuständigkeit bestand (was in gegenständlichem Berufungsfall der Fall ist), und kein derartiger Antrag in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung gestellt wurde, nicht vorgesehen (Ritz, BAO-Handbuch, Linde Verlag, 2002, S 216, S 217 und S 270).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, . November 2005