



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der Mag. A. B. C. und Mitbes., 0000 A-Dorf, A-Str. 2, vertreten durch Friedrich Burgstaller, Steuerberater, 1020 Wien, Praterstraße 12/8, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Hofrat Dr. Wolfgang Bichler, vom 15. September 2008 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Miteigentümergeinschaft eines Hauses in A-Dorf, die aus den beiden Hälfteeigentümern der Liegenschaft Mag. A. B. und Mag. D. - E. besteht. An der in der Rechtsform einer O(H)G geführten Apotheke in diesem Haus sind jeweils als Gesellschafter Mag. D. - E. mit 25 %, Mag. A. B. C. mit 74,9 % und Mag. A. B. F. mit 0,1 % beteiligt.

Im Gefolge einer Außenprüfung bei der O(H)G stellte der Außenprüfer G. H. im Außenprüfungsbericht u. a. fest: Das Gebäude sei an die Apotheke vermietet. Die Miete sei als Aufwand erfasst und als Verbindlichkeit der Bw. dargestellt worden. In der Bilanz der Apotheke sei das Konto Forderung an die HG dargestellt. Die HG sei steuerlich nicht erfasst worden. Ab 1. Jänner 2003 werde die Hausgemeinschaft steuerlich erfasst. Als Aufwand der HG werde die Absetzung für Abnutzung in Höhe von 2 % p. a. erfasst. Alle anderen Aufwendungen das in Rede stehende Gebäude betreffend seien in der Gewinnermittlung der Apotheke erfasst. Die Anschaffungskosten des Gebäudes im Jahr 1988 hätten dem Kaufvertrag vom 4. Mai 1988 zufolge € 152.612,95 betragen. Die jährliche AfA von 2 % sei € 3.052,26.

Abschließend stellte der Außenprüfer die Aufteilung des Überschusses wie folgt dar:

	2003		2004		2005	
Mieteinnahmen HG	€	26.162,00	€	26.200,00	€	26.200,00
Absetzung für Abnutzung	- €	3.052,26	- €	3.052,26	- €	3.052,26
Gewinn HG	€	23.109,74	€	23.147,74	€	23.147,74
Aufteilung des Überschusses						
Mag. I. D. - E.	€	11.554,87	€	11.573,87	€	11.573,87
Mag. C. A. B.	€	11.554,87	€	11.573,87	€	11.573,87

Unter Zugrundelegung der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2003 bis 2005, gegen die Friedrich Burggasser als steuerlicher Vertreter der Bw. Berufung erhob und als Begründung für den Antrag auf Berücksichtigung der Normalabschreibung mit 3 % des Anschaffungswerts des Gebäudes ~~Darüber~~ Besitz der Hausgemeinschaft befindliche Gebäude werde ausschließlich von der Apotheke A-Dorf gemietet und auch genutzt. Es handle sich bei diesem Gebäude um ein älteres Haus, sodass der Abschreibungssatz von 2 % viel zu niedrig sei. Im Einkommensteuerhandbuch Dr. Peter Quantschnigg, Mag. Wilhelm Schuch, würden diese zu § 8 EStG wie folgt ausführen (Seite 451) *„Für Gebäude, die unmittelbar der land- und forstwirtschaftlichen oder der gewerblichen Betriebsausübung dienen, beträgt der gesetzliche AfA-Satz 4 %. Das entspreche einer Nutzungsdauer von 25 Jahren.“* Da die gesetzliche Bestimmung in der Zwischenzeit auf 3 % abgeändert worden sei, sei nunmehr die AfA mit 3 % in Ansatz zu bringen. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2008 ersuchte das Finanzamt den steuerlichen Vertreter um Ergänzung der Berufung insofern, als bei der Ermittlung des Überschusses der Bw. ein Abschreibungssatz von 2 % angenommen worden sei, da eine Vermietung vorliege. Könne ein höherer Abschreibungssatz durch ein Gutachten über die Restnutzungsdauer des Gebäudes ermittelt werden, so werde um Vorlage eines dementsprechenden Gutachtens über die Restnutzungsdauer des Gebäudes bis zum 24. November 2008 ersucht.

Mit dem an das Finanzamt adressierten Schreiben vom 24. November 2008 schickte der steuerliche Vertreter voraus, dass dem Finanzamt bekannt sei, dass dieses Gebäude ausschließlich von der Apotheke benützt werde, somit im Sinne des Steuerrechts ein Betriebsgrundstück sei, weshalb es bereits falsch gewesen sei, eine eigene Steuernummer für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung anzulegen, und schloss daran an, bei Betrachtung dieser Rechtsansicht als richtig müsse man feststellen, dass weder im Einkommensteuergesetz, den Einkommensteuerrichtlinien, noch in der einschlägigen Literatur eine Vorlage eines Liegenschaftsgutachtens für den Ansatz der Normalabschreibung mit 3 %

p. a. vorgesehen sei. Daher werde der steuerliche Vertreter auch seinen Mandanten nicht empfehlen, so ein Gutachten erstellen zu lassen, da dies nur unnötig Geld koste.

Mit den abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 hielt das Finanzamt der Bw. unter Bezugnahme auf das Erkenntnis VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192, vor, dass eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen sei.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2009 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der in Rede stehenden Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat; über das Rechtsmittel entschied der gesamte Berufungssenat am 9. Dezember 2009.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 24 Abs. 1 BAO lautet:

„Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

a)	...
...	...
e)	<i>Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.“</i>

§ 115 BAO lautet:

„(1)	<i>Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.</i>
(2)	<i>Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.</i>
(3)	<i>Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.“</i>

§ 119 BAO lautet:

„(1)	<i>Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.</i>
------	---

(2)	<i>Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.</i>
-----	---

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 4 Abs. 4, 1. Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 in den Fassungen der Bundesgesetzblätter I Nr. 155/2002, Nr. 71/2003, Nr. 57/2004, Nr. 180/2004 und Nr. 115/2005 lautet:

„(1)	<i>Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.</i>	
	1.	...

	8.	<i>Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:</i>
	a)	<i>Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist</i>
	b)	<i>Wird ein Gebäude Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.</i>
	c)	<i>Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.</i>

		d)	<i>Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.</i>
		e)	<i>Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.“</i>

Zum Betriebsvermögen gehören im Einkommensteuerrecht Wirtschaftsgüter, die sich im Eigentum eines Unternehmens befinden und die nach ihrer Art und nach ihrer Funktion in einem betrieblichen Zusammenhang stehen. Die Festlegung des Betriebsvermögens dient der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns. Fehlt der betriebliche Zusammenhang, werden die Gegenstände dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zugerechnet.

Zum notwendigen Betriebsvermögen zählen Gegenstände, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden oder zumindest dafür bestimmt sind.

Eigenbetrieblich genutzte Wirtschaftsgüter sind auch dann Betriebsvermögen, wenn sie nicht in der Buchführung und in der Bilanz ausgewiesen sind. Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen.

Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass die beiden Hälfteeigentümer der in Rede stehenden Liegenschaft zugleich Gesellschafter der in diesem Haus betriebenen Apotheke sind. Ebenso unbestritten ist, dass die Liegenschaft ausschließlich von der Apotheke genutzt wird und sie somit darin ihre Geschäftstätigkeit ausübt.

Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen, sondern einem (oder mehreren) Gesellschafter(n) gehören, aber dem gemeinsamen Betrieb der Personengesellschaft dienen, gehören zum notwendigen (Sonder-)Betriebsvermögen. Es besteht für den Unternehmer kein Wahlrecht, ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen aufzunehmen (s. Jakom/Marschner EStG, 2009, § 4 Rz 82). Somit ist die in der Berufungsergänzung vom 24. November 2008 zum Ausdruck kommende Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters zutreffend, dass es falsch war, „eine eigene Steuernummer für Vermietung und Verpachtung anzulegen“. Die Bilanz der Apotheken O(H)G wird daher in diesem Sinn zu berichtigen sein.

Da die angefochtenen Bescheide nicht hätten ergehen dürfen, waren sie somit ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 9. Dezember 2009