



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRÄtin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, Werner Just und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung der Bw., W, vertreten durch BDO Austria GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 10. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 10. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 18. Oktober 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 28.4.2010 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Berufungswerberin (Bw.) wies in der am 31.3.2009 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für 2008 einen Verlust aus der Vermietung von S in Höhe von 33.555,80 € aus, der sich aus der Gegenüberstellung von Einnahmen in Höhe von 16.700,00 € und Werbungskosten in Höhe von 46.575,80 € für Absetzung für Abnutzung (AfA), 920,00 € für Instandhaltung und 2.760,00 € für Maklergebühren ergibt. Dem geltend gemachten AfA-Betrag liegen Investitionskosten von insgesamt 465.758,02 € zugrunde, deren Nutzungsdauer mit 10 Jahren angenommen wurde.

Mit Vorhalt vom 21.4.2009 gab das Finanzamt zu bedenken, dass die AfA und die Zinsen höher als die Einnahmen seien, weshalb der Verdacht auf Liebhaberei bestehe. Die Bw werde daher um Vorlage einer Prognoserechnung für die nächsten 20 Jahre ersucht.

In Beantwortung dieses Schreibens erklärte die steuerliche Vertretung der Bw., dass die Bw. in den Jahren 2006 und 2007 Mieterinvestitionen getätigt habe, die üblicherweise auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben würden. Nachdem es sich bei den Umbauarbeiten aber um eine Generalsanierung (vergleichbar mit einem Neubau) handle, sei bei der Beurteilung, ob es bei der Tätigkeit der Bw. um Liebhaberei handle, von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 67 Jahren auszugehen. Lege man diese Sichtweise der Betrachtung zu Grunde, ergebe sich schon im ersten Jahre der Vermietung – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – ein Überschuss. Es sei daher keine Grundlage für eine Liebhabereivermutung gegeben.

In der Folge wurde bei der Bemessung der steuerpflichtigen Einkünfte aus der Vermietung von S unter Berücksichtigung eines 1,5%igen AfA-Betrages in Höhe von 6.986,37 € ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 5.811,01 € errechnet.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. gegen die AfA-Bemessung mit der Begründung, dass Basis für die wirtschaftliche Nutzung des Liegenschaft sowie des Gebäudes ein befristetes Fruchtgenussrecht folgenden Inhalts sei:

Die Bw. verpflichtete sich zu Investitionen in ihr Fruchtgenussrecht (Sanierung des alten Gebäudes, welches eine ehemalige Stallung von S darstelle). Der Ausbau sei in den Jahren 2007 und 2008 zu einer weiterführenden wirtschaftlichen Nutzung des Gebäudes durchgeführt worden, um das Gebäude in weiterer Folge Ertrag bringend zu vermieten. Die Bauausführungen hätten der einvernehmlichen Vereinbarung mit dem Gebäudeeigentümer bedurft. Mit der Vermietung sei 2008 begonnen worden.

Die Bw. sei auf Grund des Fruchtgenussvertrages nur zum Abschluss befristeter Mietverträge berechtigt und könne mit dem gegenständlichen Gebäude nicht wie ein wirtschaftlicher Eigentümer verfahren. Wirtschaftlicher Eigentümer bliebe der zivilrechtliche Eigentümer.

Die Fruchtgenussvereinbarung sei zeitlich eindeutig mit dem Tod der Bw. befristet, versterbe die Bw. nach 2028 hätten die Erben keinerlei Rechtsanspruch auf den Fruchtgenuss aus dem Gebäude. Eine Vertragsverlängerung sei aufgrund der eindeutigen Befristung nicht möglich. Sollte die Bw. innerhalb von 20 Jahren nach der Sanierung des Gebäudes (also vor 2028) sterben, gehe der Fruchtgenuss auf ihre Erben nur für die Nutzungsdauer bis 2028 über. Der Eigentümer habe in diesem Fall das Wahlrecht, die von der Bw. getätigten Investitionen in ihr Fruchtgenussrecht aliquot auf die Nutzungsdauer bis 2028 den Erben abzulösen.

Den vom Finanzamt in diesem Zusammenhang angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs läge stets ein Naheverhältnis zwischen den Vertragspartnern vor, welches im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei. Es werde hervorgehoben, dass im gegenständlichen Fall keine AfA für das Gebäude sondern für die Abschreibung von Investitionen in ein Fruchtgenussrecht mit eindeutig begrenzter Dauer geltend gemacht werde. Die geltend gemachte AfA für das Gebäude obliege nach einschlägiger Judikatur nur dem wirtschaftlichen Eigentümer. Die Bw. sei lediglich wirtschaftliche Eigentümerin ihrer Investitionen. Sie habe laut aktueller Sterbetafel der Statistik Austria eine Lebenserwartung von rund 20 Jahren. Im Hinblick auf die in den letzten Jahren angestiegene Lebenserwartung sei eine AfA von 4% (entsprechend einer Lebenserwartung von weiteren 25 Jahren) anzusetzen. Es werde auch festgehalten, dass es auf die Dauer ankomme, mit der nach gewöhnlichem Ablauf der Dinge mit einer Nutzung der Aufwendungen im Rahmen des Vertrages zu rechnen sei. Auf eine voraussichtliche Dauer sei sogar bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Verträgen abzustellen. Bei Einschätzung der Nutzungsdauer seien zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen ließen. Es sei daher eine Abschreibung auf maximal 25 Jahre vorzunehmen, da von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Investitionen nach objektiven Kriterien auszugehen sei. Die objektive Nutzbarkeit sei mit der Restlebensdauer der Bw. eindeutig befristet. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer sei daher kürzer als die technische Nutzungsdauer. Sie sei jedoch eindeutig mit der Lebensdauer der Bw. determiniert. Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus der Vermietung von S unter Berücksichtigung einer AfA von 18.630,32 € mit einem Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 5.832,94 € festzusetzen. Damit ändere sich auch der für die von der Bw. geltend gemachte außergewöhnliche Belastung maßgebliche Selbstbehalt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 28.4.2010 als unbegründet abgewiesen, wobei festgehalten wurde, dass die geltende gemachte kürzere Nutzungsdauer nicht durch ein Sachverständigengutachten belegt worden sei. Das Argument der kürzeren Restlebenszeit werde im Hinblick auf [§ 8 EStG 1988](#) verworfen.

In dem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wandte sich die Bw. gegen die Beurteilung des Finanzamtes mit dem Argument, es handle sich nicht um die Nutzungsdauer eines Gebäudes sondern eines Rechtes, welches nach rund 25 Jahren erlösche. Es werde daher nochmals ersucht, das Fruchtgenussrecht auf 25 Jahre abzuschreiben.

Im Rahmen des vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurden über Ersuchen eine Prognoserechnung sowie die Mietverträge über die im S vermieteten Wohnungen vorgelegt.

In der am 18. Oktober 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde festgehalten, dass die von der steuerlichen Vertretung der Bw. vorgelegte Prognoserechnung nicht jene Ergebnisse enthalte, die sich aus der bisherigen Veranlagung ergäben. In der Prognoserechnung werde auch nicht berücksichtigt, dass die Bw. 30 € monatlich (wertgesichert) für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes zu bezahlen habe. Darüber hinaus sei aus den vorgelegten Mietverträgen ersichtlich, dass eine möblierte Küche vermietet werde, deren gewöhnliche Nutzungsdauer nicht mit 25 Jahren angesetzt werden könne. Die Anschaffungskosten der Kücheneinrichtungen seien jedoch nicht dokumentiert, weshalb für die AfA-Bemessung nicht erkennbar sei, in welcher Höhe diese aus einer gegebenenfalls 25-jährigen Nutzungsdauer herauszurechnen seien und für Anschaffungskosten in welcher Höhe die AfA mit einer kürzeren Nutzungsdauer zu berechnen wäre. Darüber hinaus gehe aus den Mietverträgen auch hervor, dass die Wohnungen von der Bw. mit einer Gasetagenheizung beheizt würden, wobei sich auch für diese Investitionen eine geringere Nutzungsdauer ergebe. Nicht ersichtlich seien auch die Höhe der bisher vereinnahmten Betriebskosten und Heizkosten und die diesbezüglich von der Bw. getätigten Ausgaben.

Der steuerliche Vertreter der Bw. erklärte, er werde diese Unterlagen nachbringen. Ihm gehe es in erster Linie darum, dass im gegenständlichen Fall lediglich eine Abschreibung auf 25 Jahre und nicht auf 67 Jahre erfolgen könne. Er sei jedoch damit einverstanden, dass die Überschussermittlung durch das Finanzamt vorgenommen werde, sofern die Grundsatzentscheidung im Senat falle.

Anhand der vorliegenden Unterlagen kann von folgendem Sachverhalt ausgegangen werden:

Die Bw. schloss mit dem Eigentümer von S am 26.4.2007 eine Vereinbarung, in welcher ihr unwiderruflich das lebenslange Fruchtgenussrecht (Nutzungsrecht) an bestimmten Räumlichkeiten eingeräumt wurde. Sie verpflichtete sich in dieser Vereinbarung, diese Gebäudeteile auf ihre Kosten umfassend innen und außen zu sanieren. Es sollten zwei etwa gleich große Wohneinheiten unter Einbeziehung des bis dahin unausgebauten Dachstuhls entstehen. Die Planung und Bauausführung sollte im strikten Einvernehmen mit dem Eigentümer und dessen Vater erfolgen.

Der Bw. wurde das Recht eingeräumt, die genannten Räumlichkeiten uneingeschränkt zu nutzen und für eigene Rechnung, jedoch nur befristet auf maximal 5 Jahre in Bestand zu geben. Sämtliche auf die von der Bw. genutzten Gebäudeteile entfallenden Betriebskosten sind von ihr zu tragen.

Das Nutzungsrecht endet laut genannter Vereinbarung mit dem Tod der Bw. oder dem zufälligen Untergang des Vertragsobjektes. Für den Fall, dass die Bw. vor dem Ablauf von 20

versterben sollte, geht das Nutzungsrecht an den vertragsgegenständlichen Gebäudeteilen im gleichen Umfang und zu den gleichen Bedingungen für die Restlaufzeit auf die genannten 20 Jahre auf ihre Nachkommen über. Diese Frist beginnt ab dem Zeitpunkt zu laufen, in dem das Nutzungsrecht nach Abschluss der Umbaumaßnahmen erstmals faktisch ausgeübt werden kann. Im Hinblick darauf, dass es der Bw. 2008 erstmals möglich war, die von ihr sanierten Wohnungen zu vermieten, endet der Zeitraum 2028.

Von der Bw. wurden 2006 und 2007 Aufwendungen in Höhe von insgesamt 465.758,02 € getätigt, die sowohl der Sanierung des Gebäudes dienten als auch für die Einrichtung der vermieteten Wohnung und der Errichtung einer Gasetagenheizung aufgewendet wurden.

Gemäß [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Aus § 7 wird der Grundsatz abgeleitet, dass jedes Wirtschaftsgut als solches einer einheitlichen Abnutzung unterliegt. Es ist daher nicht zulässig, für sich verschieden schnell abnutzende Teile eines Wirtschaftsgutes verschiedene AfA-Sätze zu wählen. Dieser Grundsatz kommt in erster Linie bei Gebäuden und deren Bestandteilen zur Anwendung. Nur solche Wirtschaftsgüter, die einer selbständigen Bewertbarkeit fähig sind, können für Zwecke der AfA gesondert behandelt werden. Für die Frage, ob eine solche selbständige Bewertbarkeit gegeben ist, kommt es entscheidend auf die Verkehrsauffassung an. Um gesondert bewertbar zu sein, muss das Gut eine gewisse Selbständigkeit haben, die bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallen muss, sodass dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt wird. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind die sanitären Anlagen (Klosettanlagen, Badewannen, Waschtische), Anschlusskosten an die öffentlichen Versorgungsbetriebe und an die Straßenkanalisation, die Elektroinstallationen und Wasserleitungsanlagen keine selbstständig bewertbaren Wirtschaftsgüter. Steuerrechtlich teilen diese Anlagen sowie in der Regel die Zentralheizungsanlagen das Schicksal des Gebäudes, sofern nicht im Einzelfall nachgewiesen wird, dass die betreffende Anlage nach ihrer Bauart (etwa wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist (vgl. Fuchs in Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 7 Tz 5 und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs). Einbauküchen und Küchengeräte werden hingegen als selbständige Wirtschaftsgüter angesehen, deren technische und

wirtschaftliche Abnutzungsdauer gesondert zu ermitteln ist (vgl. Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2011, § 8 Rz 12).

Mieterinvestitionen soweit sie aktivierungspflichtige Aufwendungen auf die Bestandsache darstellen, wie Einbauten oder Umbauten bzw. Sanierungsarbeiten, sind auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt absetzbar. Bei solchen Wirtschaftsgütern kommt als weitere Begrenzung der Nutzungsdauer allerdings noch die Laufzeit des Bestandvertrages hinzu. Ist die Laufzeit des Bestandvertrages kürzer als die technische Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes, ist die AfA auf der Grundlage der noch offenen Laufzeit des Vertrages zu berechnen, wenn das Wirtschaftsgut nach Ablauf des Bestandvertrages in das Eigentum des Bestandgebers übergeht (vgl. *Fuchs* aaO § 7 Tz 10 und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Hinsichtlich des für Absetzung für Abnutzung festzusetzenden Betrages bedeutet dies, dass soweit die Bw. als Fruchtgenussberechtigte Investitionen zur Erhaltung und Verbesserung der Bausubstanz bzw. Ein- und Umbauten vorgenommen hat, deren Nutzungsdauer mit der voraussichtlichen Laufzeit des Vertrages festzulegen ist. Im Hinblick darauf, dass nach dem Tod der Bw. die Investitionen in das Eigentum des Fruchtgenussbestellers übergehen sollen, ist die Nutzungsdauer mit der Lebenswartung der Bw. zu bemessen. Da die Bw. im Jahr 2007 anlässlich der erstmaligen Geltendmachung einer Absetzung für Abnutzung ihrer Investitionen laut Sterbetafel des Statistischen Zentralamtes eine Lebenswartung von 25,93 Jahren hatte, ist von einer rund 26-jährigen Nutzungsdauer auszugehen. Soweit aber Einrichtungsgegenstände, elektrische Geräte u.ä. angeschafft wurden, ist diesbezüglich jeweils eine individuelle Nutzungsdauer zu ermitteln.

In den Mietverträgen über die beiden von der Bw. geschaffenen Wohnungen ist vorgesehen, dass die Mieter neben dem wertgesicherten Hauptmietzins monatliche Betriebskostenpauschale und Heizkostenpauschale zu entrichten haben, wobei jeweils bis zum 30.6. des Folgejahres eine Betriebskostenabrechnung zu erfolgen hat.

In der für das Streitjahr vorgelegten Überschussrechnung werden jedoch die Betriebskosten und Heizkosten weder als Einnahmen noch als Werbungskosten berücksichtigt. Auch die für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes laut Vereinbarung zu entrichtenden Beträge finden sich nicht in der Berechnung. Darüber hinaus ist es auch – wie oben dargelegt – mangels vorliegender Unterlagen über die von der Bw. getätigten Investitionen nicht möglich, die Höhe der jährlich zu berücksichtigenden AfA-Beträge zu bestimmen.

Die Höhe der aus der Vermietung der beiden Wohnungen erzielten Einkünfte lassen sich daher aufgrund der bisher vorliegenden Unterlagen nicht ermitteln. Darüber hinaus kann auch

nicht beurteilt werden, ob die diesbezüglich ausgeübte Vermietungstätigkeit überhaupt eine Einkunftsquelle darstellt, weil die vorgelegte Prognoserechnung einerseits die bisher erklärten bzw. auf Grund der oben dargelegten Grundsätze zu ermittelnden Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen außer Acht lässt und andererseits für die Folgejahre nicht sämtliche derzeit vorhersehbaren Werbungskosten (Aufwendungen für das Fruchtgenussrecht sowie Wartungs- und Erhaltungskosten, Tausch von Thermen, etc.) berücksichtigt.

Dazu wurde erwogen:

Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden 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.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens. Zur diesbezüglichen Ermessensübung wies der Verwaltungsgerichtshof darauf hin (VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#)), dass die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würden, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und damit die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (Ritz, BAO⁴ § 289, Tz 5).

Im gegenständlichen Fall werden zunächst die im Berufungsjahr erzielten Einnahmen (inklusive Betriebskosten- und Heizkostenpauschale) und sämtliche von der Bw. getätigten Ausgaben (wie etwa Betriebskosten, Heizungskosten, Kosten der Einräumung des Fruchtgenussrechtes) zu ermitteln sein. Des Weiteren wird unter Zugrundelegung der oben angeführten Grundsätze die von den in den Jahren 2006 und 2007 getätigten Investitionen zu bemessende AfA zu berechnen sein, wobei für jene nicht Um- und Einbauten betreffende

selbständig zu bewertenden Wirtschaftsgüter erst eine gewöhnliche Nutzungsdauer schätzungsweise festzulegen sein wird.

In der Folge wird auch anhand einer Prognoserechnung, in der die für die Jahre 2007 bis 2010 zu ermittelnden Ergebnisse zu berücksichtigen sein werden, festzustellen sein, ob die Tätigkeit der Bw. geeignet ist, innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Da der Umfang der aufgezeigten vorzunehmenden Ermittlungen dem einer erstmaligen Erforschung des Sachverhaltes gleichkommt, und angesichts des Umstandes, dass vom Finanzamt diese Ermittlungen auch für das Vorjahr und die Folgejahre zu tätigen sein werden, ist der Aufhebung der Vorrang vor der Ermittlung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu geben, weil auf diese Weise das gesamte die Vermietungstätigkeit der Bw. betreffende Ermittlungsverfahren gebündelt von der Abgabenbehörde erster Instanz geführt werden kann und damit Doppelgleisigkeiten vermieden werden können.

Da der Sachverhalt in dieser Form erstmalig erforscht werden muss, war das Ermessen auch im Hinblick auf die Wahrung des Parteiengehörs und vom Gesichtspunkt der Erhaltung des vollen Instanzenzuges für die Bw. in Richtung Aufhebung des Bescheides zu üben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2011