



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1999 bis 2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

EM und HM sind Eigentümer eines Hauses in M, das von diesen ab dem Jahr 1999 zum Teil vermietet wurde.

Die Einkünfte aus der Vermietung wurden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Bei der Berechnung der Einkünfte wurde eine AfA iHv 10 % p.a. angesetzt, sowie die Investitionsprämie geltend gemacht.

Vom Finanzamt wurden die Einkünfte von 1999 bis 2005 erklärungsgemäß als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt. Die Feststellungsbescheide wurden vorläufig erlassen.

2006 wurde eine USO-Prüfung durchgeführt, bei der ua festgestellt wurde, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung nicht um eine gewerbliche handle, sondern dass reine Vermögensverwaltung vorliegen würde. Die Einkünfte wurden daher als solche aus Vermietung und Verpachtung beurteilt. Bei Ermittlung der Einkünfte wurde die AfA mit 1,5 % jährlich angesetzt (statt erklärungsgemäß und bis dahin 10 %). Der Investitionsfreibetrag wurde 1999 und 2000 gestrichen.

Vom Finanzamt wurden diesen Prüfungsfeststellung entsprechende Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2000 gem § 200 Abs 2 BAO endgültig erlassen. Begründet wurden diese im Wesentlichen damit, dass es sich bei der Vermietung um eine bloße Gebrauchsüberlassung ohne weitere (Neben-)leistungen handle. Daher würden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Mangels Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb wären von den Anschaffungs- und Herstellungskosten für den Zubau und den Dachgeschoßausbau nur 1,5 % gem § 16 EStG als Absetzung für Abnutzung anzuerkennen und der Investitionsfreibetrag in den Jahren 1999 und 2000 nicht anzuerkennen.

Gegen diese Feststellungsbescheide erhoben die Bw Berufung und führten darin sinngemäß aus, dass die Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 01/2006 bis 09/2006 eindeutig nicht auf andere Zeiträume und Steuerarten ausgeweitet worden sei und daher keine Rechtsgrundlage für die geänderten Feststellungsbescheide 1999 bis 2005 darstellen könne. Es wurde auch darauf hingewiesen, dass auch die Feststellung getroffen worden sei, dass keine Feststellungen vorliegen würden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden.

Mit Vorhalt vom 28.1.2008 wurden die Bw um Ergänzung der Berufungseingabe ersucht. Voraussetzung für einen höheren als 1,5 %igen AfA Satz bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen würden, sei, dass ein Nachweis über eine kürzere Nutzungsdauer erbracht werde. Die Beweislast der kürzeren Nutzungsdauer würde den Abgabepflichtigen treffen, der den Nachweis grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbringen könne.

Weiters sei die gegenständliche Vermietung als Vermögensverwaltung anzusehen, die Mieteinnahmen seien daher unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Die Bw brachten daraufhin ergänzend ua vor, dass die Zehntelabsetzung ab dem Jahr 1999 klar mit der Finanzverwaltung abgestimmt gewesen sei. Die HM habe persönlich beim Finanzamt vorgesprochen. Im Rahmen dieses Gesprächs habe sie die Zehntelabsetzung mit einem Mitarbeiter des Finanzamts besprochen. Es sei somit nur die durch die

Finanzverwaltung vorgegebene Rechtsmeinung umgesetzt worden. Ein Abgehen von dieser Rechtsmeinung sei durch nichts gerechtfertigt und würde auch gegen den Vertrauensschutz verstoßen und wäre auch als verfassungsrechtlich bedenklich einzustufen.

Nach Meinung der Bw handle es sich bei der Vermietung nicht um eine Vermögensverwaltung, da diese nach außen hin sehr wohl als gewerbliche Tätigkeit erscheine. Beispielhaft seien folgende Leistungen von der Vermieterin ebenfalls erbracht worden: Sämtliche Energiekosten, Gemeindeabgaben (Müll, Grundsteuer, Wasser, Kanal etc...); Büroarbeiten (gesamte Buchhaltung, gesamter Schriftverkehr inkl Behörden, Telefondienst usw.); Geschäftswege (Post, Bank, Kammer, Behördenwege usw ...); Warenübernahme und -versand; sämtliche Reinigungsarbeiten (Büro, Innenanlage, Gehsteige); Winterdienst (Innenanlage, Gehsteig).

Das Finanzamt hat über die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung entschieden und im Wesentlichen begründet, dass die Vermietung eines zu keinem Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes erst dann zu einer gewerblichen dh betrieblichen Tätigkeit werde, wenn etwa die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreiche, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint und somit jenes Maß deutlich überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei. Die von der Bw angeführten Arbeiten wie Büroarbeiten, Besorgung von Geschäftswegen... stünden in keinem kausalen Zusammenhang mit der Vermietung und könnten auch keine gewerbliche Vermietung begründen.

Wie aus der Baubeschreibung ersichtlich, handle es sich bei den Baumaßnahmen um Herstellungsaufwand, sodass für eine Zehntelabschreibung kein Raum bleibe.

§ 16 EStG würde für Gebäude, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen eine gesetzlichen AfA-Satz von 1,5 % vorschreiben.

Das Vorbringen der Bw, die Zehntelabschreibung sei mit dem Finanzamt vereinbart worden sei nicht aktenkundig und nicht nachvollziehbar.

Da die gegenständlichen Einnahmen unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu erfassen seien, habe für die Herstellungskosten unter Bezug auf § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG ein AfA Satz von 1,5 % gewährt werden können.

Der Investitionsfreibetrag könne nur für Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § Abs 3 Z 1 bis 3 dienen geltend gemacht werden und habe daher nicht anerkannt werden können (betreffend die Jahre 1999 und 2000).

Die Bw beantragten, die Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Ergänzend wurde noch ausgeführt, dass eine Prüfung nie stattgefunden haben könne, da der

Tatbestand, dass auf Grund der schleppenden Zahlung der Mieterin die Steuererklärungen korrigiert hätten werden müssen, nicht erkannt worden sei. Die „wirklichen Umsätze“ in den einzelnen Jahren seien einer neuen Aufstellung zu entnehmen und hätten auch zu geänderten Bescheiden führen müssen.

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

#### Auszugehen ist von nachstehendem Sachverhalt:

Die Bw ist eine Vermietergemeinschaft der Ehegatten EM und HM. Diese waren Eigentümer eines Hauses in M. An diesem Haus wurden ab 1998 ein Zubau errichtet und das neu zu errichtende Dachgeschoß teilweise ausgebaut.

Mit Übergabsvertrag vom 20.12.2000 wurde das gesamte Haus an den Sohn der beiden Vermieter - unter Zurückbehaltung eines Fruchtgenussrechtes für diese und mit einem grundbücherlich abgesicherten Belastungs- und Veräußerungsverbot – übergeben. Das wirtschaftliche Eigentum verblieb bei den Übergebern/Vermietern. EM ist im Jahr 2008 verstorben. Ab seinem Tod ist das wirtschaftliche Eigentum des gesamten Gebäudes HM zuzurechnen.

Ab 1999 vermietete die Bw Teile (ab 1999 Teile des bestehenden Altbaus und nach Fertigstellung des Anbaus ab 2002 ein Anbau) des Hauses an die E GmbH, deren Gesellschafter der Sohn der Vermieter, sowie EM waren.

Vermietet wurden Büro- und Lagerräumlichkeiten, sowie eine Wohnung. Die Miete betrug ab 1999 ATS 4.500,00 pro Monat und ab Jänner 2001 Euro 1.061,95 (ATS 14.613,00) für insgesamt 160 m<sup>2</sup> (Wohnung 90 m<sup>2</sup>; Büro 35,65 m<sup>2</sup>; Lager und Nebenraum 34,35 m<sup>2</sup>).

Die Miete wurde von der Mieterin regelmäßig bezahlt.

Die Nutzungsdauer der um- bzw ausgebauten Teile des Hauses ist mit rund 67 Jahren (Absetzung für Abnutzung 1,5 %) anzunehmen.

Eine Zehntelabschreibung des diesbezüglichen Anschaffungs- bzw Herstellungsaufwandes wurde mit dem Finanzamt nicht vereinbart.

Neben der Überlassung der Räumlichkeiten wurden von den Vermietern anfallende Reinigungsarbeiten (Büroräumlichkeiten, Gehsteige), Schneeräumung und gelegentlich die Übernahme von Geschäftswegen durchgeführt. Weitere Tätigkeiten, die im Rahmen der Vermietung anfallen können sind nicht durchgeführt worden.

#### Beweiswürdigung:

Punkt ZWEITENS des Übergabsvertrags vom 20.12.2000 regelt die Zurückbehaltung des Fruchtgenusses auf die „beiderseitige Lebensdauer der Übergeber, bei Ableben eines Teiles für den Überlebenden ungeschmälert fortbestehend.“ Punkt NEUNTENS: „Zur Erhaltung des Familienbesitzes verpflichtet sich der Übernehmer seinen Eltern gegenüber, das Übergabsobjekt ohne deren Zustimmung weder zu belasten noch zu veräußern und wird hinsichtlich dieses Belastungs- und Veräußerungsverbotes Dinglichkeit vereinbart. Daraus folgt, dass das wirtschaftliche Eigentum bei den Übergebern verblieben ist, bzw seit dem Tod des EM Frau HM die alleinige wirtschaftliche Eigentümerin ist.

Die Höhe der Miete ist insbesondere aus dem Mietvertrag und der Ergänzung zu diesem entnommen. Der Mietvertrag, sowie die Ergänzung dazu sind zeitnah beim FA zur Vergebührung angezeigt worden.

Die Anhebung des Mietpreises ab 1.1.2002 hat ihre Ursache darin, dass ab diesem Zeitpunkt der bis dahin in Bau befindliche Anbau von der Mieterin vereinbarungsgemäß (eine Mietoption auf Miete auch des Anbaus war bereits im Mietvertrag ab 1.1.1999 vereinbart worden) bezogen wurde.

Die regelmäßige Zahlung der Mieten wird den Aufzeichnungen und den eingereichten Steuererklärungen der Bw entnommen, die keinen Anhaltspunkt bieten sie in Zweifel zu ziehen. Dem Vorbringen im Vorlageantrag vom 28.7.2008, wonach die Mietzahlungen über die Jahre hindurch schleppend erfolgt seien, kann nicht gefolgt werden. Es ist ausgesprochen unglaubwürdig, dass Vermietern erst nach einer Vermietungsdauer von mehr als acht Jahren auffällt, dass – entgegen den eigenen Aufzeichnungen und Steuererklärungen – Mietzahlungen nicht, bzw „schleppend“ erfolgt sind. So sollen zB im Jahr 1999 keine Mietzahlungen erfolgt sein. Auf dieses Vorbringen wird nicht näher eingegangen.

Die angenommenen Nebenleistungen und deren geringes (gelegentliches) Ausmaß ist dem Vorbringen der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.5.2008 entnommen und wird, da es sich um großteils mit Vermietungen verbundene, übliche Nebenleistungen handelt auch nicht bezweifelt. Die in diesem Zusammenhang angeführten Büroarbeiten und Geschäftswege werden als untergeordnete, freiwillig erbrachte Leistungen beurteilt, deren Ursache nicht in der Vermietung zu sehen ist (zB keine Vereinbarung in den Mietverträgen und insbesondere keine Vereinbarung über die Abgeltung der Arbeiten; es ist nicht glaubhaft, dass für den Fall, dass derartige Leistungen mitumfassen hätte sollen, dies nicht schriftlich vereinbart worden wäre, da im Mietvertrag aus dem Jahr 2002 sehr wohl eine detaillierte Aufteilung des gesamten vereinbarten Mietentgelts auf die einzelnen vermieteten Gebäudeteile enthalten ist). Vielmehr wird davon ausgegangen, dass die Durchführung dieser Arbeiten ihre Ursache in der familiären und örtlichen Nahebeziehung der Vermieter mit der Mieterin hat (Gesellschafter

der Mieterin waren der Sohn der Vermieter und EM); der Sohn ist weiters alleiniger Geschäftsführer der Mieterin; die Eltern bewohnen die restlichen Teile des Hauses).

Die Höhe der Absetzung für Abnutzung mit 1,5 % und damit eine Nutzungsdauer von rund 67 Jahren wurde angenommen, da von den Bw eine kürzere Nutzungsdauer nicht glaubhaft gemacht wurde. Insbesondere wurde trotz Vorhaltes durch das Finanzamt keine kürzere Nutzungsdauer belegendes Sachverständigengutachten beigebracht. Die alleinige Behauptung, in einem Gespräch mit einem Bediensteten des Finanzamtes eine Zehntelabsetzung ausgemacht zu haben, begründet keine kürzere Nutzungsdauer. Eine diesbezügliche „Vereinbarung“ mit dem Finanzamt ist auszuschließen. Eine ausdrückliche Auskunft dieses Inhaltes und des vollständigen Sachverhaltes, ist nicht festgehalten (siehe auch die Niederschrift über Einvernahme des Bediensteten). Verbindliche mündliche Auskünfte oder Vereinbarungen mit dem Finanzamt sind unüblich und hätten gegebenenfalls sicher einen Niederschlag in den Akten (Aktenvermerk) gefunden.

#### Rechtlich folgt daraus

Im Streitfall kommt es entscheidend auf die Frage an, ob es sich bei der von der Bw ausgeübten Tätigkeit um eine gewerbliche Vermietung oder um Vermögensverwaltung handelt.

Die Vermietung und Verpachtung begründet einen Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit über die reine Nutzungsüberlassung hinausgeht. Insbesondere müssen zur Vermietung besondere, damit nicht im Regelfall oder stets verbundene Leistungen hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird; maßgeblich ist, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit über die bloße Überlassung des Bestandobjektes hinausgeht. Allerdings müssen die zusätzlichen Nebenleistungen im Gesamtumfang deutlich darüber hinausgehen, was mit der Verwaltung des eigenen Vermögens üblicherweise verbunden ist. Gewerbliche Tätigkeit liegt dann vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, mit Hilfe zusätzlicher besonderer Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) zusätzliche Erträge zu erzielen (Doralt, EStG10, § 23 Tz 114 ff).

Der gewöhnliche, mit jeder Art von Vermietung verbundene Verwaltungs- und Werbeaufwand führt daher nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, es sei denn, die Verwaltungsarbeit hat ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche erscheint. Daher begründet selbst die Vermietung von umfangreichem Grundbesitz und der damit verbundene umfangreiche Verkehr mit den Mietparteien (uU auch über ein eigenes Verwaltungsbüro mit Angestellten) grundsätzlich keinen Gewerbebetrieb; auch der Umstand, dass die Verwaltung des Vermögens

einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb und das Führen von kaufmännischen Büchern erforderlich macht, führt noch nicht zu einem Gewerbebetrieb. (Doralt, EStG10, § 23 Tz 117).

Umbaumaßnahmen, mit denen eine – bessere - Vermietbarkeit erreicht werden soll, gehen nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus; dies gilt auch dann, wenn für die Umbaumaßnahmen beträchtliche Fremdmittel eingesetzt werden (Doralt, EStG10, § 23 Tz 119).

Die gelegentliche, freiwillige Übernahme der Post oder von Geschäftswegen ist keine Nebenleistung. Die Zur-Verfügung-Stellung einer Waschküche oder anderer Gemeinschaftsräume (Spielzimmer, Schiraum) begründet alleine noch keine gewerbliche Vermietung; dies kann auch für gemeinsame Freizeiteinrichtungen gelten, selbst wenn der Vermieter für die Instandhaltung und Reinhaltung zu sorgen hat.

Die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen steht der Vermögensverwaltung nicht entgegen, und zwar auch bei kurzfristiger Vermietung nicht. Treten allerdings noch Nebenleistungen (zB Bettwäsche, polizeiliche An- und Abmeldung, Getränke, Bezahlung der Strom- und Gasrechnung) hinzu, so dass eine Zimmervermietung nach Art eines Beherbergungsbetriebes vorliegt, ist die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten.

Übernimmt der Vermieter die Abrechnung der Stromkosten mit dem Elektrizitätsunternehmen, so liegt grundsätzlich eine für die Vermögensverwaltung unübliche Nebenleistung vor; bei Vermietungen in geringerem Ausmaß, wie im Streitfall, genügt diese Unüblichkeit nicht, um einen Gewerbebetrieb zu begründen. Ebensowenig geht die zentrale Versorgung der vermieteten Gebäudeteile mit Heizwärme, Warmwasser oder Strom über die Vermögensverwaltung hinaus; das gleiche gilt für die Schneeräumung und andere von einem Hausbesorger zu verrichtende Tätigkeiten (zB Gehsteigreinigung).

Die Vermietung von Büroräumlichkeiten ist wie die Vermietung von Wohnungen zu beurteilen. Im vorliegenden Fall haben sich daher keine Hinweise auf Nebentätigkeiten, die die Vermietung zu einer gewerblichen machen, ergeben.

Beschränkt sich die Vermietung von Gebäuden auf eine bloße Vermögensverwaltung, so liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, was zu einer Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten gem § 2 Abs 4 3 EStG führt. Daher können gewinnermittlungsrechtliche Sondervorschriften (zB Investitionsbegünstigungen) nicht zur Anwendung gelangen.

Die dargestellte Rechtslage findet auf die Bw Anwendung, da ihre Tätigkeit nicht über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht.

Der Investitionsfreibetrag ist eine derartige Investitionsbegünstigung, die ausschließlich bei Vorliegen betrieblicher Einkünfte zusteht. In den Jahren 1999 und 2000 kann der Investitionsfreibetrag daher nicht anerkannt werden.

Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgut geändert wird. Das ist dann der Fall, wenn sich die Funktion, also die Zweckbestimmung ändert. Bei Gebäuden liegt Herstellungsaufwand vor, wenn Wirtschaftsgüter in das Gebäude neu eingebaut werden, die als Teile des Gebäudes anzusehen sind. Zum Herstellungsaufwand gehören zB Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die die Wesensart eines Gebäudes ändern, wie zB ein Anbau oder eine Aufstockung. Herstellungsaufwand ist aktivierungspflichtiger Aufwand und kann im Wege der Absetzung für Abnutzung verteilt auf die Nutzungsdauer abgesetzt werden.

Die Kosten für den Hausanbau und den Ausbau des Dachbodens stellen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand dar.

Bei Mietgebäuden können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage (hier des Herstellungsaufwandes) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden (§ 16 Abs 1 Z8 lit e EStG). Eine kürzere Nutzungsdauer ist nachzuweisen. Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen (vgl zB VwGH vom 27.1.1994, 92/15/0127; VwGH vom 25.9.2002, 97/13/0098); es bedarf keiner Aufforderung durch die Behörde (vgl VwGH vom 27.1.1994, 92/15/0141). Die Bw haben eine kürzere Nutzungsdauer auch nach Aufforderung durch das Finanzamt nicht nachgewiesen, daher ist eine AfA von 1,5 % anzusetzen.

Den Berufungen war daher teilweise stattzugeben (wie in der Berufungsvorentscheidung). Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden wie folgt festgestellt:

### **1999**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 738,35; ATS 10.160,04

E.M.: € 369,175; ATS 5.080,02

H.M.: € 369,175; ATS 5.080,02

### **2000**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 2.455,80; ATS 33.792,59

E.M.: € 1.227,90; ATS 16.896,295

H.M.: € 1.227,90; ATS 16.896,295

**2001**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 3.914,46; ATS 53.864,14

E.M.: € 1.957,23; ATS 26.432,07

H.M.: € 1.957,23; ATS 26.432,07

**2002**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 6.604,54

E.M.: € 3.302,27

H.M.: € 3.302,27

**2003**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 7.357,18

E.M.: € 3.678,59

H.M.: € 3.678,59

**2004**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 5.615,53

E.M.: € 2.807,765

H.M.: € 2.807,765

**2005**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: € 9.220,12

E.M.: € 4.610,06

H.M.: € 4.610,06

Als alleiniger wirtschaftlicher Eigentümerin des Gebäudes seit dem Tod ihres Mannes EM ist HM alleinige Bescheidadressatin der Berufungsentscheidung.

Wien, am 26. Jänner 2010