



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Rechtsanwalt. Bei ihm fand eine auch das Veranlagungsjahr 2001 umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Aus Tz 12 des Prüfungsberichtes ist Folgendes zu entnehmen:

#### „Abschreibung Dachgeschoss 2001

Für den Ausbau bzw. die Neuerrichtung eines auf unbestimmte Zeit angemieteten Rohdachbodens als Büroräumlichkeiten in P-g. wurden bis ins Jahr 2001 vom Abgabepflichtigen ATS 5.129.388,96 (Netto) aufgewendet. Diese Errichtungskosten wurden vom Unternehmer aktiviert und werden auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren verteilt abgeschrieben; die Abschreibung beträgt somit jährlich ATS 512.938,90.

Die Abschreibung richtet sich bei aktivierungspflichtigen Aufwendungen, die der Mieter auf die Bestandssache gemacht hat, nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Investition, höchstens aber auf die voraussichtliche Dauer des Mietverhältnisses. Unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist die Dauer seiner technischen (materieller Verschleiß) und wirtschaftlichen (Verminderung oder Aufhören der Verwendungsmöglichkeit) Nutzbarkeit zu verstehen, also eine Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes wahrscheinlich ist (VwGH 95/13/0292, 98/14/0169).

Bei der Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 99/15/0255).

Eine Einschränkung der Abschreibungsdauer aufgrund der Mietvertragsdauer ist nicht gegeben, da der Mietvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde. Weiters erscheint, ausgehend von der Miet-

vertragsgestaltung (z.B. Recht auf Untervermietung, Übergang von Rechten und Pflichten aus dem Mietvertrag auf Einzel- und Gesamtrechtsnachfolger bzw. Vermächtnisnehmer) weder die Zeitspanne der betrieblichen Tätigkeit noch das Lebensalter des Abgabepflichtigen für die Beurteilung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer relevant; abgesehen davon lässt sich derzeit eine Änderung der betrieblichen Nutzung nicht verlässlich voraussehen. Eine Einschränkung der Abschreibungsdauer aufgrund der Ausführungen im § 10 MRG kommt nach Ansicht der BP nicht zur Anwendung, da es sich hierbei um Aufwendungen zur Verbesserung (Umgestaltung von Wasser-, Licht-, Gas-, Beheizungs- und sanitärer Anlagen dem Stand der Technik entsprechend bzw. Umgestaltung iZhg. mit Wohnungszusammenlegung sowie Erneuerung der Fußböden, etc.) handelt, aber in gegenständlichem Fall von einer Neuerrichtung ausgegangen werden muss. Seitens der BP wird daher den Herstellungskosten gem. § 8 Abs. 1 EStG eine Abschreibung in Höhe von 2% (= 50 Jahre) zugrunde gelegt.“

Der Mietvertrag vom 1.8.1998 hat folgenden Inhalt:

#### „1. Mietgegenstand

Die Vermieterin ist außerbüchlicher Eigentümer der nachfolgend bezeichneten Miteigentumsanteile (samt damit verbundenem Wohnungseigentum und dem Nutzungsrecht am gesamten Rohdachboden des Altbau): Liegenschaft EZ ...., Grundbuch KG ...., Bezirksgericht ....., bestehend aus dem Grundstück Nr. .... Baufläche, mit der Grundstücksadresse P.-g., zu 55/8351-tel Anteilen, B-LNr ...., verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W ...., Gassentrakt mit welchen das Recht verbunden ist, den Rohdachboden auszubauen und einer ausschließlichen Nutzung entweder im Wohnungseigentum oder auf Basis einer (unentgeltlichen) Nutzungsregelung zuzuführen.

Das Mietobjekt umfaßt den gesamten in der P-g im Altbau gelegenen unausgebauten Dachboden. Das gegenständliche Mietverhältnis unterliegt den Bestimmungen des MRG.

Das Bestandsobjekt ist nicht bewohnbar und entspricht der Kategorie D in unbrauchbarem Zustand. Die Vermietung des Vertragsgegenstandes erfolgt grundsätzlich zu Wohnzwecken. Der Mieter ist jedoch berechtigt, das Mietobjekt zu jedem beliebigen Zweck zu verwenden, sofern die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen eingehalten werden.

#### II. Dauer des Mietverhältnisses

Das Mietverhältnis beginnt am 1.8.1998 und wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.

Der Mieter kann das Mietverhältnis unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonates mittels eingeschriebenen Briefes an die oben angeführte Vermieteradresse aufkündigen.

Die Vermieterin hat sie das Recht, den Vertrag gerichtlich unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonates aufzukündigen, wenn der Mieter mit mehr als 3 Monatsmietentgelten trotz einer nachweislich eingeschriebenen, nach Fälligkeit dieser Bestandzinse erfolgten Mahnung eine weitere Woche in Zahlungsverzug bleibt oder trotz eingeschriebener Mahnung und Nachfristsetzung von 3 Monaten vom Mietgegenstand beharrlich einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, sodaß der Vermieterin die Vertragsfortsetzung unzumutbar ist. Im übrigen verzichtet die Vermieterin auf das Recht den Mietvertrag aus welchem Grund immer aufzukündigen.

#### III. Mietentgelt.

Der Mieter verpflichtet sich das nachfolgend bezeichnete Mietentgelt im voraus jeweils am 1. eines jeden Kalendermonates bei 5-tägigem Respiro, erstmals ab Fertigstellung der Ausbauarbeiten (Fertigstellungsanzeige) bzw ab tatsächlicher Benützung zu bezahlen.

Das Mietentgelt besteht aus dem Hauptmietzins, den anteiligen Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben und der Umsatzsteuer in jeweiliger gesetzlicher Höhe.

An Hauptmietzins wird die Bezahlung des entsprechenden MRG - Kategorie D Mietzinses je m<sup>2</sup> Nutzfläche vereinbart, der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gilt (öS 8,60 m<sup>2</sup>).

Unter Betriebskosten sind die im MRG angeführten Kosten, Gebühren und Auslagen einschließlich der Kosten des Betriebes und der Erhaltung des Aufzuges zu verstehen.

Die Höhe des Mietentgeltes bestimmt sich nach der tatsächlichen (MRG-) Nutzfläche der Wohnung(en) im ausgebauten Zustand; die Betriebskostenanteile sind nach § 17 (24) MRG zu berechnen und im Wege einer Jahrespauschalverrechnung zu bezahlen.

Vereinbart wird, daß der Mieter die Kosten für Strom, Gas und Telefon aus eigenem zu tragen hat.

#### IV. Wertsicherung

Der Mietzins ist auf der Grundlage des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt veröffentlichten Index der Verbraucherpreise 1986 wertgesichert, wobei Schwankungen von weniger als 10% vom jeweiligen Ausgangsindex unberücksichtigt bleiben. Ausgangsbasis für diese Wertsicherung ist die für den Monat der erstmaligen Fälligkeit des Mietentgeltes veröffentlichte Indexzahl.

#### V. Dachbodenausbau, Aufzugseinbau, Kostentragung

Der Mieter ist berechtigt den vertragsgegenständlichen Dachboden nach seinen Vorstellungen, unter Einhaltung der gesetzlichen, insbesondere der baubehördlichen Bestimmungen auf seine Kosten auszubauen.

Vermerkt sei, daß die Wohnungseigentumsgemeinschaft beabsichtigt, die Errichtung eines Aufzuges zu beschließen und in Auftrag zu geben. Der Mieter verpflichtet sich für diesen Fall, sämtliche auf den Mietgegenstand entsprechend der jeweiligen Beschlußfassung der Mehrheit entfallenden Kosten zu bezahlen und die Vermieterin diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Der Mieter ist zur Teilnahme an der Aufzugsanlage berechtigt und zur entsprechenden Kostentragung (s.o.) verpflichtet.

#### VI. Weitergabe- Untermiet- und Vorkaufsrecht

Der Mieter ist bis zum 30.6.2098 unentgeltlich berechtigt, seine Rechte aus diesem Vertrag durch eingeschriebene schriftliche Bekanntgabe der erfolgten Weitergabe auf jeden x-beliebigen Dritten zu übertragen. Die Vermieterin hat das Recht die Übertragung binnen Monatsfrist mittels eingeschriebenen Briefes abzulehnen, wenn sie nachweist, daß gegen die Integrität oder Zahlungsfähigkeit des Eintretenden erhebliche Bedenken bestehen. Dritte, denen die Mietrechte übertragen wurden, stehen die gleichen Rechte und Pflichten zu, die der Mieter durch diesen Vertrag erworben hat (revolvierendes unbeschränktes Weitergaberecht).

Der Mieter hat weiters das Recht den Bestandgegenstand ganz oder teilweise zu beliebigen Bedingungen an Dritte unterzuvermieten.

Die Vermieterin räumt dem Mieter für den Fall des Verkaufes ihrer Liegenschaftsanteile ein Vorkaufsrecht ein.

#### VII. Sonstige Rechte und Pflichten

Ernstere Schäden des Hauses sind der Vermieterin bzw der Hausverwaltung unverzüglich anzuzeigen und ist bei Gefahr im Verzuge die Behebung zu veranlassen.

Der Mieter ist verpflichtet die Hausordnung einzuhalten; er ist berechtigt, ohne gesondertes Entgelt beim Haustor und im Stiegenhaus Hinweistafeln im üblichen Ausmaß anzubringen.

Der Mieter ist verpflichtet sich nach Erteilung einer Baubewilligung um eine ehestmögliche Nachparifizierung des Dachbodens zu bemühen und diesbezüglich sämtliche Kosten zu tragen.

Investitionen, die der Mieter im Zuge des Dachausbaues getätigt hat, sind ihm bei Beendigung des Mietverhältnisses nach dem Wert zu ersetzen, der für den Mietgegenstand im Falle des Verkaufes am freien Markt abzüglich eines m<sup>2</sup> Grundpreises von öS 1.000,- je Nutzfläche zu erzielen wäre.

Sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag sind auf die die jeweiligen Rechtsnachfolger bei sonstiger Verpflichtung zur Schadenersatzleistung zu überbinden.

Die Rechte -und Pflichten aus diesem Vertrag gehen unverändert auf die Einzel- und Gesamtrechtsnachfolger bzw auf Vermächtnisnehmer der Vertragsparteien über.

Die Vertragsteile verzichten auf die Irrtumsanfechtung.

#### VIII. Vollmacht

Die Vermieterin erteilt ihre ausdrückliche Zustimmung zum Ausbau des Dachbodens und zum Einbau des Aufzuges sowie zur Durchführung der hierfür notwendigen Bauarbeiten. Sie bevollmächtigt hiemit unwiderruflich Bw mit ihrer Vertretung, eingeschränkt auf alle auf der Liegenschaft EZ ..., Grundbuch KG ... zur Realisierung des Dachbodenausbau und Aufzugseinbaues erforderlichen Belange. Sie bevollmächtigt ihn insbesondere Einreich- bzw Auswechselplanungen zu unterfertigen und Zustellungen entgegenzunehmen und überhaupt alles zur Realisierung des Vertrages erforderlich vorzunehmen. Die

diesbezügliche Tätigkeit des Bevollmächtigten hat jedoch nicht auf Kosten der Vermieterin zu erfolgen und ist ihr ohne unnötigen Aufschub zur Kenntnis zu bringen.

#### IX. Gerichtsstand

Für alle etwaigen Streitigkeiten aus diesem Vertrag wird die ausschließliche Zuständigkeit des sachlich zuständigen Gerichtes in Wien ... vereinbart.

#### X. Formvorschrift

Es bestehen keine mündlichen Nebenabreden. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform. Eine einvernehmliches Abgehen von dieser Vereinbarung hat nur dann Gültigkeit, wenn diese neue Vereinbarung nachweislich schriftlich getroffen wird.

#### XI. Kosten

Die mit Abschluß dieses Vertrages auflaufenden Steuern und Gebühren trägt der Mieter. Selbiger verpflichtet sich auch diesen Vertrag fristgerecht beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Zum Zwecke der Gebührenbemessung wird festgehalten, daß die Bemessungsgrundlage (Mietentgelt für 3 Jahre) öS 57.895,20 beträgt.“

Die fristgerecht eingebrachte Berufung richtet sich ausschließlich dagegen, dass die Nutzungsdauer des Dachbodenausbaus im dem den Prüfungsfeststellungen folgenden Einkommensteuerbescheid 2001 mit 50 Jahren angenommen wurde. Der Bw. führt in seiner Berufung wörtlich aus:

#### „I. Begründung der Berufung:

Es ist von folgendem **Sachverhalt** auszugehen:

Ein Rohdachboden wurde von mir 1999 angemietet und in der Folge auf meine Kosten ausgebaut. Die Baubewilligung wurde am 29.7.1999 erteilt. Das Mietverhältnis unterliegt daher (noch) dem MRG. Es ist mir ein Recht auf Weitergabe der Mietrechte eingeräumt. Insgesamt wurden Herstellungsaufwendungen im Betrag von ATS 5,129.388,96 geleistet. Hievon entfallen ATS 886.205,92 auf die Umgestaltung von Wasser-, Licht-, Gas-, Beheizungs- und sanitäre Anlagen sowie die Erneuerung des Fußbodens. Ich beabsichtige die Kanzlei rund 10 Jahre zu nutzen, hierauf einen Nachmieter zu suchen, die Mietrechte gegen den mietgesetzlich höchstzulässigen Ersatzbetrag der Investitionen weiterzugeben und den Kanzleistandort zu verlegen.

Die Betriebsprüfung vertritt die Rechtsansicht, daß die getätigten Investitionen auf 50 Jahre abzuschreiben sind. Sie begründet dies damit, daß eine Abschreibung entsprechend der Bestimmung des § 10 MRG unzulässig ist, da dieser auf den vorliegenden Fall infolge der Neuherstellung nicht zur Anwendung kommt. Ich sei aufgrund der Mietvertragsrechte vielmehr nicht als Mieter sondern als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten. Diese Rechtsansicht ist verfehlt.

Bei **rechtsrichtiger Beurteilung** dieses Sachverhaltes ist vielmehr eine finanzrechtliche Abschreibung jedenfalls gedeckelt durch die zwingenden gesetzlichen AfA- und Ablöse- Bestimmungen des MRG geboten.

Richtig ist, daß sich die AfA in steuerlicher Hinsicht nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Investition richtet. Nach der offenbar bestehenden Judikatur ist as jene Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung de. Wirtschaftsgutes wahrscheinlich ist.

Ich bin Hauptmieter eines Bestandobjektes. Auf das Mietverhältnis ist das MRG zwingend anzuwenden (vermerkt sei, daß erst mit der Novelle des MRG für Dachbodenausbauten atz. 31.12.2001 eine Teilausnahme und damit eine Nichtanwendbarkeit des § 10 MRG, vorgenommen wurde). Neben den umfassenden, das Eigentum stark beschränkenden; Rechten, die jedem Mieter auf unbestimmte Zeit bereits das MRG einräumt, habe ich im wesentlichen noch ein gänzlichliches Untermiet- und ein Weitergaberecht.

Das Bestandobjekt wird von mir als Kanzleiräumlichkeit verwendet. Es werden keine Einkünfte aus (Unter-)Vermietung erzielt. Die Räumlichkeiten werden ausschließlich als Rechtsanwaltskanzlei genützt, sodaß eine Untervermietung derzeit nicht möglich, weder geplant noch von mir zu erwarten ist.

Nach § 10 MRG und der hiezu ergangenen **Judikatur** des **OGH** (vgl. u.a. 5 Ob 57/97m) dürfen vom Nachmieter / Eigentümer jegliche in einem Mietobjekt getätigten Investitionen nur abzüglich der gesetzlichen Abschreibung für Abnutzung (=1/20-tel bzw 1/10-tel je nach Investitionsart pro Jahr erfolgter Vornutzung) verlangt werden. Dies gilt nach der OGH-Judikatur uneingeschränkt auch für die gänzliche Neuerrichtung eines Dachbodenobjektes.

In Bezug auf das vereinbarte Weitergaberecht bedeutet dies im subjektiv-konkreten Fall, daß **objektiv gesehen gerade bei der Annahme vernünftigen Wirtschaftens davon auszugehen ist, daß das Bestandobjekt nur 10 (bis maximal 15) Jahre verwendet** und danach **dem Nachmieter / Eigentümer gegen Ersatz zumindest eines wesentlichen Teiles der Investitionskosten weitergegeben werden wird**.

Eine Weitergabe des Bestandobjektes **nach** einer Zeit von **20 Jahren** oder mehr **kommt einer (unwirtschaftlichen) Aufgabe des Bestandrechtes gleich**, da in diesem Fall **keine Ablöse der getätigten Investitionen mehr verlangt werden darf**.

Im Gegensatz zu den Ausführungen der Betriebsprüfung wird auf folgendes hingewiesen:

Festgehalten sei, daß nach dem Mietvertrag ausdrücklich auch die Geltung des MRG vereinbart wurde. Nach dem übereinstimmenden Parteiwillen sind vom Eigentümer bei einer von ihm ausgehenden Beendigung des Mietverhältnisses der Wert der Investitionen nach dem Verkaufswert, bei einer vom Mieter ausgehenden Beendigung jedoch lediglich die getätigten Investitionen vermindert um die Abschreibung nach MRG zu ersetzen. Diese Bestimmung ist zwingend, die von der Betriebsprüfung angeführte Ablösebestimmung auf Basis Marktwert ist ungültig und daher nicht in die Betrachtung einzubeziehen.

Nach einer Nutzungsdauer von 20 Jahren hat der Mieter aufgrund der zwingenden Bestimmung des MRG kein Recht mehr für seine getätigten Investitionen Ersatz zu verlangen. Die **Annahme eines Investorsatzes nach mehr als 20 Jahren stellt vielmehr einen Verwaltungsstraftatbestand** dar. Offenbar deshalb hat sich der Gesetzgeber auch dazu entschlossen für Dachausbauten ab dem 31.12.2001 (Baubewilligung) die (zwingende) Anwendung des § 10 MRG aufzuheben. Da der gegenständliche Dachausbau jedoch nach alter Rechtslage zu beurteilen ist, darf bei einer **wirtschaftlichen Betrachtungsweise in steuerrechtlicher Hinsicht die Beschränkung des Mieters nach MRG (§ 10 MRG mit seinen Folgen in Bezug auf das vereinbarte Weitergaberecht s.o.) nicht außer Acht gelassen werden**.

Bei rechtsrichtiger Beurteilung habe ich als Mieter die **zwingenden MRG-regeln** zu beachten und bei Mietrechtsbeendigung somit lediglich Anspruch auf Ersatz der Herstellungskosten vermindert um ein **10 bzw 20%-ige** AfA. Bedingt durch die Flexibilität des täglichen Wirtschaftslebens ist es durchaus sachgerecht anzunehmen, daß es nach 10 Jahren zu einem Standortwechsel meiner Kanzlei kommt. Tatsächlich habe ich auch einen Zeitraum von 10 bis maximal 15 Jahren für diesen Betriebsstandort geplant. Im Fall der Unternehmensverlegung ist der **Zeitwert** der getätigten Investitionen (Mietrechts-)gesetzeskonform **zwingend mit jenen um 10 bzw 20% pro Jahr verminderte Investitionskosten gegeben**, sodaß auch nur der Restwert meinem Unternehmen wieder zufließen können.

Die Einschränkung der Abschreibungsdauer auf diesen Zeitraum ist daher dringend geboten. Eine **Auslegung der Finanzgesetze**, die in **offenem Widerspruch zum Mietrecht** steht, ist vom **Gesetzgeber nicht gewollt**. Sie widerspricht auch dem Grundsatz, daß **Abschreibungen den Wertverlust eines aktivierungspflichtigen Gutes wiedergeben sollen, den es durch den Zeitverlauf erfährt**. Bereits jetzt läßt sich dieser **Wertverlust** durch das zwingende MRG (vgl. § 10 und 27 MRG und die hiezu ergangene Jud. des OGH) **verlässlich vorhersehen**, sodaß eine entsprechende Einschränkung der (mietrechts-)gesetzlich bestimmten Nutzungsdauer auch ins Finanzrecht vorzunehmen ist.

Diese ist auch **sachgerecht**, wie das folgende **Beispiel** zeigt:

Weitergabe des konkreten Objektes nach 10 jähriger Nutzungsdauer; Erhalt der gesetzlich höchstzulässigen MRG-Ablöse für getätigte Investitionen.

steuerliches Erg. bei mietrechtskonformer Abschreibung: kein Gewinn/kein Verlust

steuerliches Erg. bei der von der BP angenommenen Abschreibung von 2%: ein Verlust von ca ATS 2 Mio, der vermutlich nicht einmal mit allem Einkommen des in diesem Jahr erzielten Gewinnes wird ausgeglichen werden können (bei bestehender Einnahmen - Ausgabenrechnung ein von der

Gesetzgebung sicher nicht gewolltes höchst unbilliges Ergebnis, da der Verlust nicht vortragungsfähig ist).

Die Betriebsprüfung vermeint, daß ich aufgrund der mir nach dem Mietvertrag zukommenden Rechte gleich einem **wirtschaftlichen Eigentümer** zu behandeln sei und daher eine Abschreibung statt auf 10 (wie an sich für Mieterinvestitionen akzeptiert) auf 50 Jahre vorzunehmen habe.

Auch diese Gleichsetzung eines Mieters mit einem Eigentümer ist **rechtlich verfehlt**. Es besteht vielmehr der gravierende Unterschied zwischen Eigentümer und Mieter, daß ein **Eigentümer** bei Aufgabe eines ausgebauten Dachbodens den **Marktwert** seiner Immobilie realisieren kann, der zumindest in etwa jenem entsprechen wird, der sich aus den Herstellungskosten minus einer 2%-igen Abschreibung ergibt. Demgegenüber hat ein Mieter nach der mietrechtsgesetzlich zwingend festgesetzten (kurzen) AfA kein Aktivum mehr, das ihm nach dem mietrechtlichen Abschreibungszeitpunkt zur Verfügung steht (es fehlt dem Mieter nach 20 Jahren **jegliche Ertragschance**).

Gerade diesen unterschiedlichen Rechten von Mieter und Eigentümer trägt offenbar auch die bisherige **finanzrechtliche Spruchpraxis zu geringfügigen Investitionen** Rechnung, indem sie hierfür eine **kurze Abschreibungsdauer** akzeptiert. Für eine andere Behandlung einer großen Investition, wie einem Dachausbau, findet sich im Gesetz keine Grundlage.

Die Gleichsetzung von Eigentümer und Mieter **widerspricht** auch dem **Gleichheitsgrundsatz**, wonach gleiche Sachverhalte gleich und verschiedene Sachverhalte unterschiedlich zu behandeln sind. Auch bei der im Finanzrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise besteht vielmehr ein gravierender Unterschied zwischen dem Mieter und dem Eigentümer eines Dachbodens, welchem eben durch unterschiedliche Zeitspannen der AfA Rechnung zu tragen ist.

Richtig ist, daß die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** jene Zeit ist, in der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung, des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist. Diese Einschätzung hat objektiv abstrakt jedoch unter Berücksichtigung der **subjektiv-konkreten Umstände (betriebsindividuell)** zu erfolgen.

Wie bereits oben aufgezeigt, ist eine **Weitergabe** des Mietobjektes nach einer rund 10 bis maximal 15-jährigen Dauer **bei vernünftigem Wirtschaften** zu erwarten, da zu diesem Zeitpunkt noch ein Ersatz rund der Hälfte (1/4-tel nach 15 Jahren) der Investitionskosten gesetzlich zulässig ist, wogegen eine Verlegung des Unternehmensstandortes und Weitergabe der Mietrechte nach 20-jähriger Nutzung aufgrund des mietrechtsgesetzlich zwingenden Ablöseverbotes einer völlig unwirtschaftlichen Aufgabe bestehender Rechte gleichkommt.

Gerade das mietvertraglich vereinbarte **Weitergaberecht reduziert die wirtschaftlich sinnvolle Nutzbarkeit des konkreten Objektes auf eine 10 bis maximal 15jährige Dauer**. Festgehalten sei, daß ich der Betriebsprüfung auch mitteilte, daß ich die **Nutzung** dieser Kanzleiräumlichkeit **auf rund 10 Jahre geplant** habe und die **Mietrechte** gegen Ersatz zumindest eines erheblichen Teiles der Investitionskosten in **10 bis maximal 15 Jahren ab Bezug weitergeben werde**. Ausgehend von dieser Absicht wurden die Ausbaukosten gänzlich fremdfinanziert und habe ich entsprechende **Rückzahlungsvereinbarungen mit der Bank** getroffen, die auf einer dergestalt begrenzten Nutzungsdauer basieren.

Die voraussichtliche Vertragsdauer ist daher unter objektiver **Beachtung der konkreten Umstände** mit **10 bis maximal 15 Jahre zu schätzen**, da es sich entgegen der (unbegründeten) Ansicht der Betriebsprüfung bereits jetzt **verlässlich voraussehen** läßt, daß ich das Bestandobjekt, so wie es **bei vernünftigem Wirtschaften** mit einem **Weitergaberecht** entspricht, in längstens 10 - 15 Jahren ab Investitionsleistung **weitergeben** werde.

Im konkreten Fall ist die **AfA** daher mit **10%** festzusetzen, allenfalls mit jenem im Mietrechtsgesetz für die (Alt-)mieter zwingend vorgesehenen Satz von 10% bzw 5%.

## II. Antrag

- Die Betriebsprüfung hat entgegen der von mir vorgenommenen 10% AfA vom gesamten Herstellungsaufwand, die gesamten Errichtungskosten der von mir gemieteten Dachbodenfläche einer 2%-igen AfA unterworfen.

Aus den oben dargelegten Gründen beantrage ich die Festsetzung der Einkommenssteuer für 2001 unter Zugrundelegung einer AfA von 10% vom gesamten Herstellungsaufwand und die Rücküberweisung des unter einem aufgrund des Einkommensteuerbescheides samt Bescheides über Festsetzung der Anspruchszinsen geleisteten Betrages.

- Selbst wenn die im MRG festgelegte AfA von 10 bzw 5% zur Anwendung käme, sind jedenfalls ATS 512.938,90 mit 10% abzuschreiben und die restlichen Investitionskosten zu ATS 4.243.183,06 einer AfA von immerhin 5% zu unterziehen.

Es wird daher allenfalls die dieser Abschreibung entsprechende Festsetzung der Einkommenssteuer für 2001 und damit die Herabsetzung der Einkommenssteuernachzahlung beantragt und die teilweise Rücküberweisung des unter einem aufgrund des Einkommenssteuerbescheides samt Bescheides über Festsetzung der Anspruchszinsen geleisteten Betrages.“

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

„Betreffend der Feststellung bzw. der Begründung der BP für die Einkommensteuer 2001 wird im Wesentlichen auf den Bericht der Betriebsprüfung (Tz.12) vom 07.08.2003 verwiesen.

Zusätzlich wird folgendes ausgeführt:

Vom Abgabepflichtigen wurde im Jahr 1998 ein Rohdachboden in P-g. angemietet. In den Jahren 1999 bis 2001 wurden Investitionen iHv. ATS 5.129.388,96 für Zu- und Umbauarbeiten in Büroräumlichkeiten getätigt; seitens des Unternehmers wurde eine Aktivierung dieser Aufwendungen vorgenommen; dies ist in den Beilagen der Steuererklärungen dokumentiert. Mit der Abschreibung der getätigten Investitionen wurde im Jahr 2001 (erstmalige betriebl. Nutzung) begonnen. Die Nutzungsdauer wurde vom Abgabepflichtigen mit 10 Jahren festgelegt, die Abschreibung für das Jahr 2001 betrug daher ATS 512.938,90.

Nach Ansicht der BP sind Mieterinvestitionen (Aufwendungen für Zu- und Umbauarbeiten an gemieteten Liegenschaften, die zum eigenen geschäftlichen Vorteil des Unternehmers vorgenommen werden) steuerrechtlich selbständige Wirtschaftsgüter und zu aktivieren (EStR 2000 - RZ 453); Mieterinvestitionen sind grundsätzlich dem Mieter als wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen (EStR 2000 - RZ 3123).

Die Abschreibung richtet sich bei aktivierungspflichtigen Aufwendungen, die der Mieter auf die Bestandsache gemacht hat, nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Investition bzw. auf die voraussichtliche Dauer des Mietverhältnisses, falls kein Ersatzanspruch durch den Mieter besteht. Unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist die Dauer seiner technischen (materieller Verschleiß) und wirtschaftlichen (Verminderung oder Aufhören der Verwendungsmöglichkeit) Nutzbarkeit zu verstehen, also eine Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes wahrscheinlich ist (VwGH 95/13/0292, 98/14/0169).

Eine Einschränkung der Abschreibungsdauer aufgrund der Mietvertragsdauer ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, da der Mietvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde. Weiters erscheint, ausgehend von der Mietvertragsgestaltung (z. B. Recht auf Untervermietung, Übergang von Rechten und Pflichten aus dem Mietvertrag auf Einzel- und Gesamtrechtsnachfolger bzw. Vermächtnisnehmer, Weitergaberecht an x-beliebigen Dritten) weder die Zeitspanne der betrieblichen Tätigkeit noch das Lebensalter des Abgabepflichtigen für die Beurteilung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer relevant.

Wie in der Berufung dargestellt wurde, beabsichtigt der Abgabepflichtige die neu hergestellten Räumlichkeiten lediglich auf einen Zeitraum von ca. 10 Jahren selbst zu nutzen. Abgesehen von der Tatsache, dass es sich hierbei lediglich um eine Willensäußerung des Abgabepflichtigen handelt, die nicht durch konkrete Umstände belegt werden kann, kann dieser Aussage nur dann steuerlich relevante Bedeutung zukommen, wenn nach Ablauf dieses Zeitraums keine Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes mehr gegeben wäre. Davon kann jedoch keine Rede sein, da eine Nutzung für einen längeren, als den in der Berufung angeführten Zeitraum, als Büro aus Sicht der BP ebenso denkbar wäre wie beispielsweise eine Untervermietung oder private Nutzung für Wohnzwecke. Der Zeitraum für die Rückzahlung der fremdfinanzierten Baukosten steht jedenfalls in keinem Zusammenhang mit den zukünftigen Verwendungsmöglichkeiten, da die Höhe der Rückzahlung vermutlich nach den wirtschaftlichen/finanziellen Gegebenheiten des Abgabepflichtigen ausgerichtet wurde. Wie jedoch bereits im Bericht ausgeführt wurde, sind bei der Einschätzung der Nutzungsdauer zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 99/15/0255).

Die generelle Anwendung des MRG auf die Bestandsache wird seitens der BP nicht in Zweifel gezogen, jedoch erscheinen die Bestimmungen des § 10 MRG in gegenständlichem Fall nicht anwendbar, da im § 10 MRG über Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung (unter Hinweis auf § 9 MRG)

abgesprochen wird; bei den im § 9 MRG dargestellten wesentlichen Veränderungen/Verbesserungen handelt es sich jedoch um Aufwendungen iZhg. mit einem bereits bestehenden Objekt für die Umgestaltung von Wasser-, Licht-, Gas-, Beheizungs- und sanitären Anlagen dem Stand der Technik entsprechend bzw. Umgestaltung iZhg. mit Wohnungszusammenlegung sowie Erneuerung der Fußböden, etc. und nicht um Aufwendungen iZhg. mit der Neuerrichtung eines Bestandsobjekts. Die Einschränkung des MRG für nach dem 31.12.2001 bewilligten Dachgeschoßausbauten ist nicht auf § 10 beschränkt und es kann daher nicht abgeleitet werden, dass § 10 MRG vorher zwingend anwendbar gewesen wäre. Darüber hinaus muss festgehalten werden, dass § 10 MRG auf den Aufwandsersatz durch den Vermieter beschränkt ist. Lt. dem seitens des Berufungswerbers zitierten OGH-Urteils 50b57/97m darf sich der Vormieter den Zeitwert der Investitionen ohne Rücksicht auf die Beschränkungen des § 10 MRG durch den Nachmieter ersetzen lassen. Da dem Abgabepflichtigen lt. Mietvertrag ein Weitergaberecht für die Wohnung zusteht, wäre schon aus diesem Grund die Anwendbarkeit des § 10 MRG lediglich eine theoretische.

Wie der Berufungswerber selbst ausführt, ist im Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten, was bedeuten kann, dass in bestimmten Fällen ein Mieter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als (wirtschaftlicher) Eigentümer zu behandeln ist. Darin einen Widerspruch des Gleichheitsgrundsatzes zu erblicken, ist seitens der BP nicht nachvollziehbar. Vielmehr ist das die eindeutige Konsequenz der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Aufgrund obiger Ausführungen erfolgte die Bemessung der Nutzungsdauer für die Abschreibung der Herstellungskosten gem. § 8 Abs. 1 EStG in Höhe von 2% (=50 Jahre) nach Ansicht der BP zurecht und die Berufung wäre daher als unbegründet abzuweisen.“

Der Bw. gab hierzu folgende Gegenäußerung ab:

„Betreffend die Ausführungen der Betriebsprüfung zur Bestimmung der Höhe der Abschreibungsdauer wird auf meine Ausführungen in der Berufung verwiesen. Vermerkt wird, daß sich die Betriebsprüfung in der Zitierung von allg. (richtigen) Rechtssätzen von VwGH-entscheidungen beschränkt, ohne auf mein konkretes Vorbringen in der Berufung einzugehen und ohne hieraus - unter Berücksichtigung der konkreten Umstände - die richtigen Schlüsse zu ziehen.

Die Ausführungen der Betriebsprüfung zur mietrechtlichen Gesetzeslage sind unrichtig.

Das MRG gilt für die Miete von Wohnungen, Wohnungsteilen oder Geschäftsräumlichkeiten aller Art. Die Geltung des MRG für Rohdachböden wurde erst für jene Objekte ausgenommen, deren Ausbau aufgrund einer nach dem 31.12.2001 erteilten Baubewilligung erfolgt ist (der verfahrensgegenständliche Dachausbau wurde weit vor dem 31.12.2001 bewilligt). Ist das MRG aber anzuwenden, so gelten die Bestimmungen des § 10 MRG zwingend. Die diesbezüglich gegenteilige Rechtsansicht der Betriebsprüfung (s. Stellungnahme S.2 unten) ist verfehlt und widerspricht sämtlicher zu § 10 MRG ergangenen Judikatur.

Die Anwendung des § 10 MRG ist entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung keine theoretische sondern vielmehr jene praktische die sich zukünftig bei der Weitergabe des Objektes verwirklichen wird.

Nach § 10 MRG sind einem Mieter die in einem Mietobjekt getätigten Aufwendungen für die Errichtung von Wasser- Licht- Gasleitungen, Heizungen, sanitären Anlagen und Fußböden vermindert um 1/10-tel und die sonstigen Investitionen vermindert um 1/20-tel zu ersetzen.

Zutreffend verweist die Betriebsprüfung darauf, daß § 10 MRG grundsätzlich nur den Aufwandsersatz durch den Vermieter regelt. Zutreffend ist auch, daß der Aufwandsersatz gegenüber einem Nachmieter sich nach dem Zeitwert der überlassenen Investitionen richtet. Die Betriebsprüfung übersieht hierbei allerdings, daß nach der **Judikatur des OGH die für den Rückforderungsanspruch gem § 10 MRG maßgebenden Regeln auch für die Beurteilung der Gültigkeit von Vereinbarungen zwischen dem scheidenden Mieter und seinem Nachfolger im Mietrecht insoweit Gültigkeit haben, als sie auf Investitionen im Sinne des § 10 MRG zurückgehen (s. Erk OGH 12.9.1985, 7 Ob 627/85; MietSlg 37.386).**

**Dies bedeutet, daß sich auch bei einer Weitergabe der Mietrechte an einen Nachmieter der Zeitwert der verfahrensgegenständlichen Investitionen nach den im § 10 MRG aufgestellten Abschreibungen von 1/10-tel bzw 1/20-tel der getätigten Investitionen richtet.** Die gegenteilige Ansicht der Betriebsprüfung ist rechtlich unhaltbar.



Vermerkt sei, daß lediglich für andere Leistungen (etwa die Übereignung von Einrichtungsgegenständen, Sat-anlagen oder anderen Investitionen, die ein Vermieter nicht abzulösen hat) der Zeitwert losgelöst von § 10 MRG zu bestimmen ist, um so die Gleichwertigkeit der Gegenleistung zu beurteilen.

#### **rechtliche Relevanz:**

Dies bedeutet, daß die **Finanzbehörde erster Instanz** bei der Festsetzung der Abschreibungsdauer für die im Mietobjekt getätigten Investitionen jedenfalls von einer **unrichtigen Rechtsansicht** betreffend die bestehende **Rechtslage im Mietrechtsgesetz ausgegangen** ist.

Bei rechtsrichtiger Beurteilung des MRG in der auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung und der hiezu ergangenen Judikate des OGH ist von Folgendem auszugehen:

Das gegenständliche Bestandverhältnis unterliegt den zwingenden Bestimmungen des MRG. Insbesondere ist gegenüber dem Vermieter die zwingend vorgesehene Abschreibung von 10 bzw 20 Jahren für die verfahrensgegenständlichen, getätigten Investitionen heranzuziehen. Diese Deckelung des Investitionersatzes mit maximal 20 Jahren gilt nach bestehender Judikatur des OGH in gleicher Höhe auch für die verfahrensgegenständlichen Investitionen, sofern sie von einem allfälligen Nachmieter begehrt und ersetzt werden.

Eine (MRG-)gesetzeskonforme Vornahme der Abschreibung ist daher auch im Finanzrecht, das diesbezüglich keine ausdrückliche, betragsmäßige gesetzliche Regelung enthält, in gleicher Höhe geboten (s. diesbezüglich meine Ausführungen in der Berufung).

Die bisher gestellten Anträge werden daher vollinhaltlich aufrecht erhalten.“

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor.

## *Über die Berufung wurde erwogen:*

### 1. Rechtsgrundlagen

Bei abnutzbarem Anlagevermögen sind nach § 7 Abs. 1 EStG

„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.“

§ 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG bestimmt, dass von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gebäude die Absetzung für Abnutzung bis zu 2% betragen kann, soweit die Gebäude anderen (nicht im ersten und zweiten Teilstrich genannten) betrieblichen Zwecken dienen.

§ 10 MRG in den hier relevanten Teilen lautet:

#### „Ersatz von Aufwendungen auf eine Wohnung

§ 10. (1) Der Hauptmieter einer Wohnung, der in den letzten zwanzig Jahren vor der Beendigung des Mietverhältnisses in der gemieteten Wohnung Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung (§ 9) gemacht hat, die über seine Mietdauer hinaus wirksam und von Nutzen sind, oder der solche Aufwendungen dem Vormieter oder dem Vermieter abgegolten hat (Abs. 6 erster und zweiter Satz), hat bei der Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Ersatz dieser Aufwendungen vermindert um eine jährliche Abschreibung. Das Ausmaß dieser Abschreibung beträgt für jedes vollendete Jahr

1. bei den in Abs. 3 Z 1 und 3 genannten Aufwendungen ein Zehntel,
2. bei den von einer Gebietskörperschaft aus öffentlichen Mitteln geförderten Aufwendungen jenen Bruchteil, der sich aus der Laufzeit der Förderung errechnet,
3. sonst ein Zwanzigstel.

(2) Der Abs. 1 gilt nicht, wenn der Vermieter berechtigterweise seine Zustimmung verweigert oder an die Verpflichtung zur Wiederherstellung des früheren Zustandes gebunden hat oder wenn er deswegen, weil ihm der Hauptmieter die beabsichtigte wesentliche Veränderung nicht angezeigt hat, verhindert war, das eine oder das andere zu tun.

(3) Die im Abs. 1 genannten Aufwendungen sind:

1. die Errichtung oder die den Erfordernissen der Haushaltsführung dienende Umgestaltung von Wasserleitungs-, Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Beheizungs- (einschließlich der Errichtung von zentralen Wärmeversorgungsanlagen) oder sanitären Anlagen in normaler und dem jeweiligen Stand der Technik entsprechender Ausstattung,
2. die Vereinigung und die Umgestaltung der Wohnung mit der zur Zumietung angebotenen Nachbarwohnung (§ 5 Abs. 2) in normaler Ausstattung,
3. die gänzliche Erneuerung eines schadhaft gewordenen Fußbodens in einer dem sonstigen Ausstattungszustand der Wohnung entsprechenden Ausführung und
4. andere gleich wesentliche Verbesserungen, insbesondere solche, die von einer Gebietskörperschaft aus öffentlichen Mitteln gefördert worden sind.

.....

(7) Auf den Ersatzanspruch kann der Hauptmieter im voraus nicht rechtswirksam verzichten.

(8) Weitergehende Ansprüche nach den §§ 1097, 1036, 1037 des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs bleiben hiedurch unberührt.“

§ 27 Abs. 1 und 2 MRG lauten:

„Verbotene Vereinbarungen und Strafbestimmungen

## § 27. (1) Ungültig und verboten sind

1. Vereinbarungen, wonach der neue Mieter dafür, daß der frühere Mieter den Mietgegenstand aufgibt oder sonst ohne gleichwertige Gegenleistung dem Vermieter, dem früheren Mieter oder einem anderen etwas zu leisten hat; unter dieses Verbot fallen aber nicht die Verpflichtung zum Ersatz der tatsächlichen Übersiedlungskosten oder zum Rückersatz des Aufwandes, den der Vermieter dem bisherigen Mieter nach § 10 zu ersetzen hat;
2. Vereinbarungen, wonach der Mieter für den Verzicht des Vermieters auf die Geltendmachung eines Kündigungsgrundes dem Vermieter oder einem anderen etwas zu leisten hat;
3. Vereinbarungen, wonach für die Vermittlung einer Miete ein offenbar übermäßiges Entgelt zu leisten ist;
4. Vereinbarungen, wonach von demjenigen, der Erhaltungs- oder Verbesserungsarbeiten im Hause durchführt, dem Vermieter, dem Verwalter, einem Mieter oder einer dritten Person, die von einer dieser Personen bestimmt wurde, ein Entgelt für die Erteilung oder Vermittlung des Auftrages zur Vornahme der Arbeiten zu leisten ist;
5. Vereinbarungen, wonach der Vermieter oder der frühere Mieter sich oder einem anderen gegen die guten Sitten Leistungen versprechen läßt, die mit dem Mietvertrag in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen.

(2) Unter die Verbote des Abs. 1 fallen nicht

- a) Beträge, die nach § 14 Abs. 1 oder § 17 WGG geleistet werden;
- b) Beträge, die bei Abschluß des Mietvertrages vom Mieter für den Verzicht des Vermieters auf den Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 4 und 6 gezahlt werden, sofern die konkreten Umstände, die für den Mieter schon damals den Abschluß des Mietvertrages ohne einen solchen Verzicht sinnlos gemacht hätten, nachgewiesen werden und der für den Verzicht gezahlte Betrag den Hauptmietzins für 10 Jahre nicht übersteigt.“

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

## 2. Zusammenfassung des Sachverhaltes

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist unstrittig; der Bw. hat einen unausgebauten Dachboden mittels des oben wörtlich wiedergegebenen Mietvertrages angemietet, auf eigene Kosten um ATS 5,129.388,96 ausgebaut und betreibt nunmehr dort seine Rechtsanwaltskanzlei. Strittig ist ausschließlich, ob die Abschreibungsdauer der getätigten Investitionen 10 (allenfalls 20) oder 50 Jahre beträgt.

## 3. Rechtliche Würdigung

### 3.1 Wirtschaftliches Eigentum

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 9.10.1991, 89/13/0098, und 18.12.1989, 88/15/0114 mwN) ist wirtschaftlicher Eigentümer derjenige, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen.

Aus dem Mietvertrag vom 1.8.1998 geht Folgendes hervor:

- Punkt II: Das Mietverhältnis beginnt am 1.8.1998 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Die Vermieterin verzichtet auf Kündigung, ausgenommen bei

- qualifizierter Nichtzahlung des Mietzinses oder
- bei erheblich nachteiligem Gebrauch des Mietobjektes.

- Punkt III und IV: Der Hauptmietzins entspricht den Kategoriemietzins D unbrauchbar (ATS 8,60/m<sup>2</sup>) und ist mit einer 10%-Sprungklausel wertgesichert.
- Punkt V: Der Dachbodenausbau ist nach den Vorstellungen des Mieters vorzunehmen.
- Punkt VI: Der Mieter hat ein Weitergaberecht bis 30.6.2098 und ein Recht auf Untervermietung; es wird ihm von der Vermieterin und Eigentümerin ein Vorkaufsrecht eingeräumt.
- Punkt VII: Dem Mieter steht bei Beendigung des Mietverhältnisses ein Ersatz der Investitionen über § 10 MRG hinaus gehend zu; diese Vertragsbedingung wird allerdings nunmehr vom Bw. im Berufungsverfahren offenbar als rechtlich unzulässig betrachtet. Die Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag gehen auf Einzel- und Gesamtrechtsnachfolger sowie Vermächtnisnehmer über.

Es ist daher der Abgabenbehörde 1. Instanz aufgrund der oben wiedergegebenen Vertragsbedingungen Recht zu geben, dass dem Bw. mit dem Mietvertrag äußerst umfangreiche Herrschaftsrechte eingeräumt wurden. Die zivilrechtliche Eigentümerin und Vermieterin der Wohnung ist insbesondere durch das annähernd 100-jährige Weitergaberecht des Mieters in Verbindung mit dem Kündigungsverzicht, dem Übergang des Mietvertrages auf Rechtsnachfolger jeder Art und dem eingeräumten Vorkaufsrecht nur mehr äußerst eingeschränkt imstande, über die Wohnung zu verfügen.

Weiters sei auf das eklatante Missverhältnis zwischen den getätigten Investitionen und den Mietzahlungen hingewiesen, die laut Mietvertrag für drei Jahre (offenbar inklusive Betriebskosten) ATS 57.895,20 betragen haben. Dies bedeutet, dass nach Ablauf von 50 Jahren der gesamte Mietaufwand (ohne die Wertsicherung und die Aufzinsung der Investitionen zu berücksichtigen) weniger als ein Fünftel der getätigten Investitionen betragen wird.

Ob dies alles ausreicht, um den Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer der Wohnung zu betrachten, wie dies das Finanzamt annimmt, kann allerdings dahin gestellt bleiben; selbst dann, wenn dies nicht der Fall wäre, ist für den Bw. – wie unter 3.2 gezeigt wird – nichts gewonnen.

### **3.2 Abschreibedauer von Mieterinvestitionen**

Nicht bestritten werden kann nämlich, dass der Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer jedenfalls der durchgeführten Mieterinvestitionen anzusehen ist (vgl. hierzu ausführlich Bertl/Hirschler,

Die bilanzielle Behandlung von Mieterein- bzw. –umbauten, RWZ 1998, 268; Wiesner – Atzmüller – Grabner – Leitner – Wanke, EStG 1988, § 2 Anm 44).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes richtet sich – entgegen den Ausführungen des Bw. – nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den jeweiligen Besitzer oder nach anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes (z.B. VwGH vom 27.1.1994, 92/15/0127 und vom 7.9.1993, 93/14/0081).

Investitionen des Mieters sind auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 65 zu § 7, Stichwort „Mieterinvestitionen“ mit weiteren Judikaturangaben; VwGH 25.4.2002, 99/15/0255). Ist der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, dann ist für die Abschreibung die technische Nutzungsdauer der Investition maßgeblich (Doralt, aaO, mit Verweis auf VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

Es kommt allerdings auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist der Begriff „Mieter“ aber abstrakt zu verstehen; auf eine Begrenzung der Mietvertragsdauer durch die voraussichtliche Lebenserwartung des Mieters oder die Dauer dessen Berufstätigkeit kommt es daher nicht an, sondern nur auf die objektive Nutzbarkeit der Mietereinbauten (siehe die oben zitierten VwGH-Erkenntnisse vom 27.1.1994, 92/15/0127 und vom 7.9.1993, 93/14/0081).

Dass die technische Nutzbarkeit der Mietereinbauten unter 50 Jahren liegen würde, hat auch der Bw. nicht behauptet.

Er bringt allerdings vor, dass bei einer Weitergabe des Bestandsobjektes nach Ablauf von 10 bis 20 Jahren keine Ablöse der getätigten Investitionen verlangt werden kann, weshalb mit einer früheren Weitergabe zu rechnen sei.

Es kann dahin gestellt bleiben, ob dem die Bestimmung des Punktes VII. des Mietvertrages widerspricht; der Bw. übersieht nämlich Folgendes:

Im von ihm zur Stützung seiner Rechtsansicht zitierten OGH-Urteil vom 12.9.1985, 7Ob627/85, wurde vom Gerichtshof als zulässig angesehen, dass der Vormieter – dem wie im Berufungsfall ein Weitergaberecht eingeräumt war – vom Nachmieter deshalb eine Ablöse verlangt hat, weil der Nachmieter zu dem dem Vormieter eingeräumten günstigen Bedingungen in den Mietvertrag eintreten konnte.

Genau dies wäre aber auch dem Bw. im Weitergabefall möglich; die Vermieterin ist nämlich diesfalls an den seinerzeit mit dem Bw. vereinbarten Mietzins gebunden, weshalb der Bw. unter dem Titel „Mietzinsersparnis“ einen Betrag vom Nachmieter fordern würde können, der auf Basis der Differenz zwischen der äußerst niedrigen tatsächlichen Miete und der möglichen Marktmiete zu berechnen wäre. Hierfür ist die Befristung des § 10 MRG keinesfalls anwendbar. Da hierbei der Bw. auch nach Ablauf von 20 Jahren – zu diesem Zeitpunkt beträgt die Weitergabefrist des Nachmieters, auf dem das Weitergaberecht laut Mietvertrag übergeht, noch 80 Jahre – durchaus beträchtliche Beträge lukrieren kann, ist eine Beendigung des Mietverhältnisses vor Ablauf von 20 Jahren keinesfalls als wirtschaftlich geboten anzusehen. Es ist daher auch eindeutig rechtsunrichtig, dass dem Bw. nach 20 Jahren „jegliche Ertragschance“ fehlt, umso mehr, als auch eine Untervermietung zu einem marktkonformen Mietzins, wenn auch „derzeit nicht geplant“, jederzeit möglich ist.

Da somit die objektive Nutzbarkeit der Mieterinvestitionen nur durch die Nutzungsdauer des Gebäudes begrenzt wird, erfolgte die Kürzung des AfA-Satzes auf 2% zu Recht.

Wien, am 13. Jänner 2005