



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 25. September 2009 und 16. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 31. August 2009 und 23. August 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2006: 45.556,32 €; Einkommensteuer 2006: 14.711,76 €

Einkommen 2007: 28.952,80 €; Einkommensteuer 2007: 7.473,27 €

Einkommen 2008: 25.914,99 €; Einkommensteuer 2008: 6.148,90 €

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 2003 erwarb der als Zimmerer tätige Abgabepflichtige 30/741 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ 1 GB 2, auf dieser Liegenschaft befindet sich das Gebäude mit der Anschrift A, B-Straße. Mit den Liegenschaftsanteilen war das Wohnungseigentum an der im Dachgeschoss gelegenen Garconniere W 10 mit einer Nutzfläche von 20,98 m² sowie einem unausgebauten Dachboden und dem Parteienkeller Nr. 7 untrennbar verbunden. Der Kaufpreis betrug 36.336,42 €.

Im Jahr 2004 begann der Abgabepflichtige mit einem Dachgeschossausbau. Im Zuge dessen wurde der bestehende Wohnraum (Garconniere) wesentlich erweitert, wobei sich die Wohnnutzfläche von bisher 20,98 m² auf 128,26 m² erhöhte. Der Umbau wurde im Jahr 2005 abgeschlossen, im September 2005 konnte die neu errichtete Dachgeschosswohnung, bestehend aus drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC und Terrasse, vom Abgabepflichtigen einer Vermietung zugeführt werden.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung in A, B-Straße, wurde vom Abgabepflichtigen eine AfA - infolge Inbetriebnahme der Wohnung im September 2005 - erstmals für das Jahr 2005 geltend gemacht. Dabei wurde für die angeschaffte Garconniere (nach Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten und Ausscheidens eines 25%igen Grundanteils) eine AfA-Bemessungsgrundlage von 31.690,70 € ermittelt. Die in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen „*Adaptierungsarbeiten*“ wurden als Herstellungsaufwand behandelt, wofür eine AfA-Bemessungsgrundlage von insgesamt 81.283,09 € ermittelt wurde. Unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 1,5 % (sowohl für den Gebäudeanteil als auch den Herstellungsaufwand) ermittelte der Abgabepflichtige solcherart für das Jahr 2005 eine AfA von 847,31 € (Halbjahres-AfA).

Vom Finanzamt wurden für die Jahre 2003 bis 2007 zunächst erklärungskonforme Veranlagungen durchgeführt. Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle (betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007) wurde der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 9. Juni 2009 aufgefordert, die Fremdleistungsempfänger bezüglich seiner Tätigkeit als Zimmerer bekannt zu geben. Weiters sollte er eine Überschussrechnung und eine Prognoserechnung betreffend das im Jahr 2007 erstmals zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führende Objekt in A, C-Straße, nachreichen.

Mit Schreiben ohne Datum (Datum der Einbringung beim Finanzamt: 30. Juni 2009) übermittelte der Abgabepflichtige dem Finanzamt die Konten „*Bezogene Bauleistungen 20 %*“ und „*Bezogene Leistungen (Fremdarbeit)*“ samt Rechnungen und Zahlungsbelegen sowie eine (berichtigte) Überschussrechnung betreffend die Vermietungstätigkeit in A, C-Straße, die einen Werbungskostenüberschuss von nunmehr -8.678,98 € (statt bisher -2.493,48 €) auswies. Ergänzend führte er aus, dass ihm das gegenständliche Grundstück in EZ 5 GB 6 mit der GSt-Nr. 7 lt. Vergleichsausfertigung des Landesgerichtes vom 18. März 1998, GZ. 8, unentgeltlich übergeben worden sei. Zwischen seiner Mutter AB (als Übergeberin) und ihm sei die Vereinbarung geschlossen worden, dass die gegenständliche Liegenschaft nicht veräußert werden dürfe. Weiters habe er seiner Mutter das Fruchtgenussrecht für die Dauer von zehn Jahren, gerechnet ab dem Tag der Vergleichsausfertigung, eingeräumt. Bei einem Ableben seiner Mutter vor Ablauf der Zehnjahresfrist gehe das Fruchtgenussrecht auf die vier übrigen Kinder

seiner Mutter (BC, CD, DE und EF) über, wobei den vier Berechtigten jedoch nur die Reinerträge aus der Übergabsliegenschaft zuzurechnen seien. Durch die Einräumung der im Grundbuch verbücherten Rechte (Veräußerungsverbot, Fruchtgenussrecht lt. Grundbuchauszug zur neu eröffneten EZ 9 GB 6) habe der Abgabepflichtige als neuer Eigentümer nicht das Recht erlangt, über das Grundstück zu verfügen.

Der Lehre und Rechtsprechung folgend habe seine Mutter über das wirtschaftliche Eigentum am Mietobjekt verfügt und ihr seien sämtliche Mieteinnahmen und Aufwendungen aus der Vermietung des Objektes in A, C-Straße, zuzurechnen gewesen. Nach dem Tod seiner Mutter im Jahr 2007 sei die Zurechnung der Reinerträge vom Todestag an bis Ende März 2008 an die vier übrigen Kinder seiner Mutter erfolgt, wobei seitens des Abgabepflichtigen Ausgaben für die Liegenschaft in A, C-Straße, zu bestreiten gewesen seien (auf das beigelegte Schreiben des RA FG vom 23. April 2008 wurde verwiesen).

Bei der AfA-Bemessung seien die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen, wofür das Ertragswertverfahren als taugliches Instrument herangezogen werden könne. Unter Berücksichtigung der zu erwartenden Jahresnettomieten, einer Nutzungsdauer von 67 Jahren, einem Zinssatz von 5 % und einem daraus resultierenden Multiplikator lt. Barwert-Tabelle von 19,24 sowie einem Abschlag für zu erwartende Aufwendungen, insbesondere Instandhaltungen, ergäben sich für die vermieteten Einheiten Top 1, Top 2, Top 3 und Top 4 die in den Beilagen dargestellten bzw. im Anlagenverzeichnis angesetzten fiktiven Anschaffungskosten.

Prognoserechnung: Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften sei die einzelne Einkunftsquelle. Dies sei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Allgemeinen das einzelne Miethaus. Da die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen lasse, bereits schlüssig und nachvollziehbar vorlägen (bisherige positive Vermietung bis zum Jahr 2007 durch AB; vorläufige Überschussrechnung für das Jahr 2008 mit einem Einnahmenüberschuss von 8.836,54 €), habe der Abgabepflichtige von der Vorlage einer Prognoserechnung Abstand genommen.

Mit Schreiben ohne Datum (Datum der Einbringung beim Finanzamt: 30. Juni 2009) stellte der Abgabepflichtige weiters den Antrag auf Berichtigung „gemäß § 295a BAO iVm § 303 Abs. 4 BAO“ hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007. Er bezog sich dabei auf den Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung, Abteilung Wohnbauförderung, vom 6. März 2007, Geschäftszahl 4, wonach ihm auf Grund seines Ansuchens vom 19. Jänner 2007 für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, Top W 10, ein „Einmalzuschuss Wohnhaussanierung“ gewährt worden sei. Unter Berücksichtigung förderbarer Gesamtbaukosten von 38.956 € habe der Zuschuss 6.314,25 € betragen. Dieser Bescheid

des Amtes der Tiroler Landesregierung stelle ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO (neu entstandene Tatsache) dar, woraus sich die Notwendigkeit der Berichtigung der bisherigen Veranlagungsgrundlagen ergebe.

Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 seien Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliege, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellten. Die Umbaumaßnahmen der Jahre 2004 und 2005 stellten jedenfalls Herstellungsaufwand dar, weil ein vollkommen abgenutztes und verbrauchtes selbständiges Wirtschaftsgut (Garconniere, Dachboden mitsamt Dach) generalüberholt worden sei, sodass an dessen Stelle ein neuer Gegenstand getreten sei (Dachgeschosswohnung bestehend aus drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC, Terrasse).

Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007, Geschäftszahl 4, führe nicht nur zu einer Verminderung der AfA-Bemessungsgrundlage im Ausmaß des Zuschusses von 6.314,25 €, sondern auch dazu, dass der Herstellungsaufwand als solcher gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu behandeln und demnach gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen sei (statt bisher auf 66,67 Jahre = AfA-Satz 1,5 %).

Über die Änderungen im Bereich der Fünfzehntelabsetzung hinaus beantragte der Abgabepflichtige noch folgende Berichtigungen im Bereich der Gebäudeabschreibung:

a) Beginn der Gebäudeabschreibung: Nach der Rechtsprechung sei bei Gebäuden, die der Vermietung dienten, die Geltendmachung der AfA nicht erst ab der Vermietung, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes zulässig, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund trete. Ein angeschafftes Mietobjekt stehe bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereit (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182; VwGH 27.11.1984, 83/14/0046).

Da die ernsthafte Absicht zur künftigen Vermietung aus wirtschaftlichen Gründen bereits für die Kaufentscheidung maßgeblich und somit schon im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes gegeben gewesen sei und zudem der eigene Wohnbedarf des Abgabepflichtigen ausreichend abgedeckt sei, sei die Abschreibung bereits ab dem Jahr 2003 vorzunehmen.

b) Nutzungsdauer: Im Hinblick auf EStR 2000 Rz 6444 beantragte der Abgabepflichtige für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil einen AfA-Satz von 2 % (statt bisher 1,5 %). Es bestünden keine Bedenken, von der genauen Überprüfung der Nutzungsdauer abzusehen, wenn das Gebäude vor 1915 erbaut worden sei und der AfA-Satz nicht mehr als 2 % betrage. Das Gebäude in A, B-Straße, sei im Jahr 1900 erbaut worden.

c) Grundanteil: Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5 % bzw. 2 % angesetzt werde, erfolge der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 % (Hinweis auf EStR 2000 Rz 6447). Die AfA für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil sei daher unter Berücksichtigung eines Grundanteiles von 20 % (statt bisher 25 %) zu berechnen.

Bezüglich der betragsmäßigen Darstellung der Besteuerungsgrundlagen verwies der Abgabepflichtige auf die dem Antrag auf Berichtigung „gemäß § 295a BAO iVm § 303 Abs. 4 BAO“ beigelegten Aufstellungen „Berichtigte Umsatz- und Einkommensteuernummern 2003 bis 2007“ sowie auf die berichtigten Überschussrechnungen für die Vermietung in A, B-Straße, ebenfalls für die Jahre 2003 bis 2007.

Am 31. August 2009 erließ das Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007, mit denen die bescheidmäßigen Feststellungen zu St.Nr. xxx (GH und Mitbesitzer) berücksichtigt wurden (Anteil des Abgabepflichtigen an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von -368,24 € im Jahr 2006 und -1.555,19 € im Jahr 2007). Die Einwendungen der beiden am 30. Juni 2009 beim Finanzamt eingereichten Schreiben und die damit zusammenhängenden berichtigten Überschussrechnungen betreffend die Vermietungstätigkeiten in A, B-Straße, und A, C-Straße, blieben demgegenüber unberücksichtigt.

Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 25. September 2009 fristgerecht Berufung. Er verwies auf die beiden am 30. Juni 2009 beim Finanzamt eingereichten, jedoch unberücksichtigt gebliebenen Schreiben und ersuchte, die berichtigten Überschussrechnungen betreffend die Vermietungstätigkeiten in A, B-Straße, und A, C-Straße, der Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 2006 und 2007 zugrunde zu legen.

Am 20. August 2010 erließ das Finanzamt (im Hinblick auf die grundsätzliche Übernahme der berichtigten Überschussrechnungen) teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 23. August 2010 führte es bezüglich der Abweichungen aus wie folgt:

Fünftehtelabsetzung beim Objekt B-Straße: Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 seien Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellten, dann über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen, wenn es sich um Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen handle und die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliege. Erfolge bei einem Gebäude ohne Vornahme von Sanierungsmaßnahmen die Errichtung (Schaffung) eines Dachbodenausbaues, sei die Neuerrichtung des

Dachbodenausbaues nicht begünstigt (Hinweis auf EStR 2000 Rz 6481). Das bedeute, dass der gegenständliche Herstellungsaufwand nicht auf fünfzehn Jahre, sondern lediglich auf die (Rest)Nutzungsdauer der geschaffenen Wohnung verteilt abgesetzt werden könne.

Nutzungsdauer und Grundanteil beim Objekt B-Straße: Die Nutzungsdauer betrage bei vermieteten Gebäuden grundsätzlich 67 Jahre (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988). Eine kürzere Nutzungsdauer komme nur dann in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen sei. Sei ein Gebäude vor dem Jahr 1915 erbaut worden, bestünden keine Bedenken (Hinweis auf EStR 2000 Rz 6444), wenn der AfA eine Nutzungsdauer von 50 Jahren zugrunde gelegt werde.

Der auf den Grund und Boden entfallende Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sei aus der AfA-Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Diese Aufteilung habe in der Regel nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen. Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5 % bzw. 2 % angesetzt werde, bestünden keine Bedenken, den auszuschneidenden Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 % anzusetzen.

Eine Änderung der vom Steuerpflichtigen ursprünglich zutreffend geschätzten Nutzungsdauer sei nur zulässig, wenn sich die für die Nutzungsdauer maßgebenden Verhältnisse wesentlich und dauernd änderten. Grundsätzlich seien die Herstellungsaufwendungen der bisherigen AfA-Bemessungsgrundlage zuzuschlagen und auf die Restnutzungsdauer des „Altgebäudes“ verteilt abzusetzen, außer der bisherige Restbuchwert sei geringer als der Herstellungsaufwand und die Nutzungsdauer der Herstellung sei länger als die bisherige Restnutzungsdauer. Die Garconniere und der Dachboden seien vom Abgabepflichtigen um 36.336,42 € erworben worden. Die Umbau- und Adaptierungsarbeiten (allesamt Herstellungsaufwendungen) in den Jahren 2004 und 2005 hätten sich auf 77.629,21 € belaufen. Somit würden die Herstellungskosten den Kaufpreis des Objektes wesentlich übersteigen, was zu einer Absetzung der Herstellungskosten auf die gewöhnliche Nutzungsdauer von 67 Jahren führe; damit teile der Kaufpreis das Schicksal der Herstellungsaufwendungen.

Im Hinblick auf den im Jahr 2003 erfolgten Liegenschaftsverkauf seien vom Abgabepflichtigen ein Grundanteil von 25 % festgestellt und für den verbleibenden Gebäudeanteil eine Nutzungsdauer von 67 Jahren gewählt worden. Dieser festgestellte bzw. gewählte Ansatz könne in einem späteren Jahr nicht mehr abgeändert werden, auch nicht deshalb, weil die EStR 2000 eine geringere Nutzungsdauer bei Gebäuden, die vor dem Jahr 1915 erbaut worden seien, und einen geringeren Grundanteil akzeptierten. Die längere Nutzungsdauer und der höhere Grundanteil seien daher beizubehalten.

Mit dem Berufungspunkt „*Beginn der Gebäudeabschreibung*“ setzte sich das Finanzamt in der gesonderten Bescheidbegründung vom 23. August 2010 nicht auseinander, wohl auch deshalb, weil es für die Streitjahre 2006 und 2007 dahingestellt bleiben konnte, ob bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, die Geltendmachung der AfA schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes (diesfalls im Jahr 2003) oder erst ab Vermietungsbeginn (diesfalls im Jahr 2005) zulässig ist; in den Streitjahren 2006 und 2007 ist jedenfalls eine Ganzjahres-AfA für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil absetzbar, unabhängig davon, von welcher AfA-Bemessungsgrundlage nach Ausscheiden des Grundanteiles und welcher Nutzungsdauer auszugehen ist.

Werbungskostenüberschuss beim Objekt C-Straße: Im März 1998 sei mit der Mutter des Abgabepflichtigen ein Vergleich betreffend das Objekt C-Straße geschlossen worden, wonach der Mutter das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft für zehn Jahre eingeräumt worden sei. Für den Fall, dass die Mutter vor Ablauf dieser zehn Jahre versterbe, sei den übrigen vier Kindern der Mutter das gemeinschaftlich auszuübende Fruchtgenussrecht für die Restlaufzeit (also bis März 2008) einzuräumen gewesen, wobei den vier Berechtigten die daraus erfließenden Reinerträge zuzurechnen gewesen seien. Die Mutter des Abgabepflichtigen sei am 6. Juni 2007 verstorben.

Aus den vorgelegten Abrechnungen des RA FG (Sachwalter der Mutter des Abgabepflichtigen) ergebe sich, dass den Geschwistern des Abgabepflichtigen die Einkünfte zuzurechnen und von ihnen die Betriebskosten zu tragen seien; es handle sich somit um einen Nettofruchtgenuss. Der Abgabepflichtige sei zwar zivilrechtlicher Eigentümer der Einkunftsquelle, da einer möglichen AfA und anderen Werbungskosten aber keinerlei Einnahmen gegenüber stünden, handle es sich um eine Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO.

Am 16. Oktober 2010 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 25. September 2009 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Vorlageantrag richtete sich nur mehr gegen die Verweigerung der Fünfzehntelabsetzung für den in den Jahren 2004 und 2005 mit insgesamt 77.629,21 € angefallenen Herstellungsaufwand beim Objekt B-Straße und gegen die Einstufung der Vermietungstätigkeit beim Objekt C-Straße als Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn. Beim Objekt B-Straße wurde demnach der Ansatz eines Grundanteiles von 25 % und eines AfA-Satzes von 1,5 % für den verbleibenden Gebäudeanteil vom Abgabepflichtigen - dem ursprünglich von ihm selbst festgestellten bzw. gewählten Ansatz folgend - akzeptiert. Dementsprechend beantragte er im Vorlageantrag nur mehr,

- die Herstellungsaufwendungen der Jahre 2004 und 2005 beim Objekt B-Straße unter Berücksichtigung der gewährten Förderung des Jahres 2007 gemäß „§ 28 Abs. 3 Z 1 EStG“

(richtig wohl: § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen und

- den erzielten Werbungskostenüberschuss von 8.678,98 € aus der Vermietung des Objektes C-Straße zu berücksichtigen.

Im Vorlageantrag bemängelte der Abgabepflichtige, dass die gesonderte Bescheidbegründung vom 23. August 2010 zwar die rechtliche Thematik umfassend dargestellt habe, jedoch eine detaillierte rechnerische Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vermissen lasse; diese beschränke sich nur auf die Darstellung der AfA-Berechnungsgrundlagen. Aus der gesonderten Bescheidbegründung ergebe sich insbesondere keine rechnerische Darstellung des ab dem Jahr 2007 auf die verbleibende Restnutzungsdauer zu verteilenden Herstellungsaufwandes sowie keine Darstellung der bescheidmäßig berücksichtigten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Weiters brachte der Abgabepflichtige vor, dass sich der Unabhängige Finanzsenat mit der steuerlichen Thematik Fünfzehntelabsetzung bei einem Dachbodenausbau wiederholt auseinandergesetzt habe. Dabei sei die Rechtsauffassung vertreten worden, dass die erfolgte Zusage einer Förderung auf Landesebene weitergehende Überprüfungsmaßnahmen seitens der Abgabenbehörde ausschließe. Infolge Zusicherung eines „*Einmalzuschusses Wohnhaussanierung*“ für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, durch das Amt der Tiroler Landesregierung im Jahr 2007 seien die Errichtung der gegenständlichen Dachgeschosswohnung jedenfalls nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 begünstigt und die Fünfzehntelabschreibung vorzunehmen.

Liebhabe bei Objekt C-Straße: Diesbezüglich brachte der Abgabepflichtige vor, dass gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16 EStG 1988) anzusetzen sei. Die Einkunftsquelle, das Mietobjekt in A, C-Straße, stehe in seinem zivilrechtlichen Eigentum. Seiner Mutter AB sei jedoch lt. geschlossenem Vergleich vom 18. März 1998 das Fruchtgenussrecht auf die Dauer von zehn Jahren zugestanden. Für den Fall, dass seine Mutter vor Ablauf dieser zehn Jahre versterbe, sei den übrigen vier Kindern für die Restlaufzeit bis März 2008 das Fruchtgenussrecht weiter zu gewähren. Die Mutter sei am 6. Juni 2007 verstorben.

Aus dem Schreiben des RA FG vom 23. April 2008 in Zusammenhang mit der Verlassenschaftsabhandlung AB ergebe sich zwar, dass die Mietenzahlungen inklusive Betriebskostenkonti nach dem Ableben der Mutter AB den übrigen vier Kindern als Fruchtnießer zukämen und diese auch die Betriebs- und Heizungskosten in den entsprechenden Zeiträumen zu tragen hätten; es sei jedoch darauf hinzuweisen, dass die Fruchtnießer der ihnen zukommenden Verpflichtung nicht bzw. nur teilweise nachgekommen seien. Die vom Abgabepflichtigen dem

Finanzamt bereits vorgelegten Rechnungen bzw. Vorschreibungen hätten mit dem im Rechenwerk berücksichtigten Ausmaß auch im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens Berücksichtigung gefunden. Die von ihm im Jahr 2007 getätigten Ausgaben in Zusammenhang mit der Vermietung C-Straße verstünden sich auch als vorweggenommene Werbungskosten und Aufwendungen für ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Wohnobjekt.

Es bleibe auch festzuhalten, dass vom Abgabepflichtigen nach dem absehbaren Ablauf des Fruchtgenussrechtes Tätigkeiten entwickelt worden seien, die steuerlich von Relevanz seien (erklärter Einnahmenüberschuss für das Jahr 2008 von 2.647,71 €), und die Ausgaben des Jahres 2007 hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft haben überprüft werden können. Die geltend gemachten Aufwendungen seien daher in Anbetracht des Vorliegens einer steuerlich relevanten Betätigung als abzugsfähig einzustufen.

Am 23. August 2010 erließ das Finanzamt einen Erstbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008, mit dem von der eingereichten Steuererklärung im Hinblick auf das Mietobjekt in A, B-Straße, abgewichen wurde. Begründend führte es aus, dass die AfA bei diesem Vermietungsobjekt analog zu den Berufungsvorentscheidungen vom 20. August 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 korrigiert worden sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 16. Oktober 2010 fristgerecht Berufung, die unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde. Die Berufung richtete sich gegen die Verweigerung der Fünfzehntelabsetzung für den in den Jahren 2004 und 2005 mit insgesamt 77.629,21 € angefallenen Herstellungsaufwand beim Objekt B-Straße. Der Ansatz eines Grundanteiles von 25 % und eines AfA-Satzes von 1,5 % für den verbleibenden Gebäudeanteil beim Objekt B-Straße wurde vom Abgabepflichtigen akzeptiert. Er beantragte, die Herstellungsaufwendungen der Jahre 2004 und 2005 unter Berücksichtigung der gewährten Förderung des Jahres 2007 gemäß „§ 28 Abs. 3 Z 1 EStG“ (richtig wohl: § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen. Zur Begründung wiederholte er seine diesbezüglichen Ausführungen des Vorlageantrages vom 16. Oktober 2010.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Mietobjekt in A, B-Straße: Mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 2003 erwarb der Berufungswerber (Bw.) 30/741 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ 1 GB 2, deren Gutsbestand die GSt-Nr. 3 mit einer bücherlich ausgewiesenen Gesamtfläche von 654 m² umfasst und deren Zubehör das Gebäude mit der Anschrift A, B-Straße, bildet. Mit den Liegenschaftsanteilen war das Wohnungseigentum an der im Dachgeschoss gelegenen Garconniere W 10 mit einer

Nutzfläche von 20,98 m² sowie einem unausgebauten Dachboden und dem Parteienkeller Nr. 7 untrennbar verbunden. Der Kaufpreis betrug 36.336,42 €.

Dem Kaufvertrag vom 1. Oktober 2003 zufolge ermächtigten die Verkäuferinnen den Bw., im eigenen Namen und auf eigene Rechnung alle Anträge zu stellen, Erklärungen abzugeben, Rechtshandlungen zu setzen und Baumaßnahmen durchzuführen, welche zum geplanten Ausbau des Dachgeschosses der Vertragsliegenschaft und zum Erwerb des Wohnungseigentums an den betreffenden Räumlichkeiten notwendig oder zweckmäßig waren. Der Bw. übernahm auch die Verpflichtung, den geplanten Dachgeschossausbau auf seine Kosten durchzuführen und sowohl die Verkäuferinnen als auch die übrigen Wohnungseigentümer der Vertragsliegenschaft insoweit gänzlich schad- und klaglos zu halten. Für den Fall, dass im Zuge des von ihm beabsichtigten Dachgeschossausbaues allgemeine Teile der Vertragsliegenschaft (zB der Dachstuhl, das Dach und dergleichen) in Anspruch genommen werden, verpflichtete sich der Bw., diese allgemeinen Teile auf eigene Kosten wieder ordnungsgemäß herzustellen. Durch den beabsichtigten Ausbau des Dachgeschosses notwendige Malerarbeiten an der Außenfassade des Liegenschaftszubehör bildenden Gebäudes waren vom Bw. auf eigene Kosten durchzuführen, wobei gewährleistet sein musste, dass die Außenfassade einen einheitlichen Farbton aufweist.

Mit dem Dachgeschossausbau wurde im Jahr 2004 begonnen. Im Zuge dessen wurde der bestehende Wohnraum (Garconniere) mit dem unausgebauten Dachboden zusammengelegt und damit wesentlich erweitert, wobei sich die Wohnnutzfläche von bisher 20,98 m² auf 128,26 m² erhöhte. Den Ausführungen des Bw. zufolge sei die im Jahr 2003 erworbene Garconniere vollkommen abgenutzt und verbraucht gewesen. Im Zuge der Generalüberholung sei eine wesentlich größere Dachgeschosswohnung neu errichtet worden. Der Umbau wurde im Jahr 2005 abgeschlossen, im September 2005 konnte die neu errichtete Dachgeschosswohnung, bestehend aus nunmehr drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC und Terrasse, vom Bw. einer Vermietung zugeführt werden. Die in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen „*Adaptierungsarbeiten*“ beliefen sich - den ursprünglich eingereichten Überschussrechnungen zufolge - auf 81.283,09 €.

Die „*Adaptierungsarbeiten*“ der Jahre 2004 und 2005 führten unzweifelhaft zu Herstellungsaufwand. Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zu Instandhaltung oder Instandsetzung (Erhaltung) dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird (vgl. VwGH 23.9.1997, [93/14/0095](#), zur Schaffung eines Wirtschaftsgutes anderer Marktgängigkeit). Die Wesensart des Wirtschaftsgutes kann sich dadurch ändern, dass sich die Funktion, also die Zweckbestimmung, ändert. Zum Herstellungsaufwand gehören auch Aufwendungen, die zur Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen

Verbesserung eines Wirtschaftsgutes führen (vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 136). Im außerbetrieblichen Bereich gelten dafür die gleichen Grundsätze wie im betrieblichen Bereich (vgl. dazu Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 123 ff).

Die Umbaumaßnahmen der Jahre 2004 und 2005 führten dazu, dass an Stelle der abgenutzten und verbrauchten Garconniere ein wesentlich größerer, neuer Gegenstand (Dachgeschosswohnung bestehend aus drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC, Terrasse) getreten ist. Sollte im Zuge des Herstellungsaufwandes auch Erhaltungsaufwand angefallen sein, so gehört der Erhaltungsaufwand grundsätzlich ebenfalls zum Herstellungsaufwand (VwGH 23.3.1977, 46/75; VwGH 20.5.1980, [3410/79](#); VwGH 17.2.1993, [89/14/0248](#); VwGH 11.5.1993, [92/14/0229](#)). So geht der Verwaltungsgerichtshof zB von einer einheitlichen Baumaßnahme (insgesamt Herstellungsaufwand) aus, wenn sämtliche Gebäudeteile ausgetauscht werden und dadurch ein Wirtschaftsgut (Gebäude) neu geschaffen wird (VwGH 17.11.2004, [2002/14/0042](#)). Der BFH nimmt insgesamt Herstellungsaufwand an, wenn der Herstellungsaufwand und der Erhaltungsaufwand bautechnisch ineinander greifen (BFH 9.5.1995, IX R 88/90, BStBl II 1996, 628; vgl. auch Bertl/Fraberger, RWZ 1999, 266). Diesfalls bewirken die Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen insgesamt eine Wesensänderung des Gebäudes (im Sinne einer Generalüberholung). In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung ist für die Frage der Abgrenzung die einheitliche Baumaßnahme entscheidend; eine einheitliche Baumaßnahme (insgesamt Herstellungsaufwand) liegt dann vor, wenn die Maßnahmen bautechnisch voneinander abhängen (vgl. Schmidt²⁸, § 6 Rz 200) und sich (vernünftigerweise) nicht unabhängig voneinander umsetzen ließen.

Mit Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung, Abteilung Wohnbauförderung, vom 6. März 2007, Geschäftszahl 4, erteilte das Land Tirol dem Bw. auf Grund seines Ansuchens vom 19. Jänner 2007 für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, Top W 10, eine Zusicherung nach dem Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991. Unter Berücksichtigung förderbarer Gesamtbaukosten von 38.956 € wurde ein „*Einmalzuschuss Wohnhaussanierung*“ von 6.314,25 € gewährt. Dabei wurden folgende Maßnahmen gefördert: Wohnungseingangstür, Fenstertausch, Gasheizung (mit Brennwerttechnik), Wohnungsvergrößerung, Geschossdeckendämmung, Balkonverbau.

Fünftehtelabsetzung beim Objekt B-Straße: Gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind von der Einkommensteuer befreit Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (§ 4 Abs. 7 EStG 1988), wenn sie auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder eines Beschlusses eines Organes einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt werden. Gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988 zählen

nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

Daraus folgt, dass der in den Jahren 2004 und 2005 angefallene und vom Bw. zunächst mit 81.283,09 € ermittelte Herstellungsaufwand um den „*Einmalzuschuss Wohnhaussanierung*“ zu kürzen ist. Die AfA-Bemessungsgrundlage vermindert sich demnach durch den Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 um 6.314,25 €.

Bei einer nachträglichen (hier im März 2007 eingetretenen) Verringerung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist analog zur nachträglichen Erhöhung der bestehende Restbuchwert zu vermindern und der angepasste Buchwert auf die verbleibende Restnutzungsdauer zu verteilen (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 25). Dies hat offensichtlich auch der Bw. so gesehen (vgl. die berichtigten Anlagenverzeichnisse). So hat der Bw. den zum 31. Dezember 2006 bestehenden Restbuchwert des im Jahr 2005 angefallenen Herstellungsaufwandes von (berichtigt) 64.118,54 € im Jahr 2007 um den „*Einmalzuschuss Wohnhaussanierung*“ von 6.314,25 € gekürzt. Der angepasste Buchwert von demnach 57.804,29 € wurde ab dem Jahr 2007 auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 13 Jahren abgeschrieben.

Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 hat nicht nur auf die AfA-Bemessungsgrundlage des angefallenen Herstellungsaufwandes, sondern auch auf dessen Nutzungsdauer Auswirkungen. Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sind Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen. Bei dem „*Einmalzuschuss Wohnhaussanierung*“ handelt es sich um eine Zusicherung nach dem Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991. Dem Ansuchen des Bw. vom 19. Jänner 2007 für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, Top W 10, liegt überdies - wie bereits dargestellt - Herstellungsaufwand zugrunde (Dachgeschossausbau, im Zuge dessen der bestehende Wohnraum wesentlich erweitert wurde). Die Voraussetzungen für eine Fünfzehntelabsetzung des Herstellungsaufwandes gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sind somit gegeben.

Die Argumentation des Finanzamtes, dass der in den Jahren 2004 und 2005 angefallene Herstellungsaufwand im Hinblick auf die EStR 2000 nicht im Wege einer Fünfzehntelabsetzung abgeschrieben werden könne, geht ins Leere. Die EStR 2000 sehen in Rz 6481 vor, dass die Neuerrichtung des Dachbodenausbaues nicht gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 begünstigt sei, wenn bei einem Gebäude die Errichtung (Schaffung) eines Dachbodenausbaues „ohne

Vornahme von Sanierungsmaßnahmen“ erfolge. Gerade davon kann im Streitfall aber nicht ausgegangen werden, weil die Zusicherung des „*Einmalzuschusses Wohnhaussanierung*“ nach dem Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991 ja gerade die Vornahme von Sanierungsmaßnahmen voraussetzte. Da vom Bw. im Zuge des Dachgeschossausbaues förderbare Sanierungsmaßnahmen gesetzt wurden, wurde die Förderung vom Amt der Tiroler Landesregierung zugesichert und ausbezahlt. Vom gesamten Herstellungsaufwand (der vom Bw. zunächst mit 81.283,09 € ermittelt und sodann auf 77.629,21 € berichtigt wurde) wurden dabei Gesamtbaukosten von 38.956 € als förderbar und damit im Sinne des Tiroler Wohnbauförderungsgesetzes 1991 als auf Sanierungsmaßnahmen entfallend erkannt.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Wohnhaussanierungsrichtlinie verwiesen, die von der Tiroler Landesregierung gemäß § 35 Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991 beschlossen wurde. Gemäß Pkt. 2.2 der Wohnhaussanierungsrichtlinie („*Förderungsfähige Sanierungsmaßnahmen*“) wird eine Förderung ua. für folgende Sanierungsmaßnahmen gewährt: die Vereinigung, die Teilung oder die **Vergrößerung von Wohnungen** oder Wohnheimen sowie die **Änderung von sonstigen Räumen zu Wohnungen** oder Wohnheimen. Der gegenständliche Dachgeschossausbau, im Zuge dessen der bestehende Wohnraum wesentlich erweitert wurde, stellt somit unzweifelhaft eine förderungsfähige Sanierungsmaßnahme im Sinne der landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung (Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991, LGBl. Nr. 55/1991 idgF) dar.

Da das gegenständliche Bauvorhaben unter die vorhin zitierten Förderungstatbestände subsumierbar ist und dem Ansuchen des Bw. vom 19. Jänner 2007 für das gegenständliche Förderungsobjekt in A, B-Straße, Top W 10, mit Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 entsprochen wurde, bedarf es keiner weiteren Überprüfung dahingehend, ob Sanierungsmaßnahmen vorgenommen wurden. Nimmt der Steuerpflichtige die Begünstigung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in Anspruch, hat die Abgabenbehörde bei Zusage einer Förderung nicht mehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Wohnhaussanierungsgesetzes bzw. des Startwohnungsgesetzes oder eines entsprechenden Landesgesetzes für die Gewährung von Darlehen, Annuitätenzuschüssen oder Zinsenzuschüssen bzw. Bürgschaftsübernahme vorliegen, sondern die Behörde kann sich darauf beschränken festzustellen, ob die Zusage der Förderung vorliegt (vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 28 Tz 23/2; vgl. auch UFS 22.1.2010, RV/0346-G/09). Der vom Bw. beanspruchte Tatbestand des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ist dann erfüllt, wenn Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, für die eine Zusage für eine Förderung nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung (hier: Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991, LGBl. Nr. 55/1991 idgF) vorliegt, getätigt werden.

In diesem Sinne ist wohl auch Rz 6481 der EStR 2000, auf die sich das Finanzamt beruft, zu verstehen. Denn wenn in der unter Pkt. 21.4.6.2 der EStR 2000 vorangestellten Überschrift „Sanierungsmaßnahmen nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz und den entsprechenden Landesgesetzen über Wohnhaussanierung“ aufgezählt sind, dann wird damit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der Sanierungsbegriff im Sinne dieser außersteuerlichen Rechtsvorschriften auch für die steuerliche Beurteilung im Rahmen des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 maßgebend ist (vgl. auch UFS 16.12.2009, RV/0837-G/09; UFS 22.1.2010, RV/0346-G/09). In diesem Zusammenhang ist auch auf die ausdrückliche Bestätigung des Bundesministeriums für Finanzen zu verweisen (vgl. die in RdW 1998, 506, veröffentlichte Anfragebeantwortung vom 13. Juli 1998), dass ein Dachbodenausbau, der nach Maßgabe der landesgesetzlichen Regelungen förderbar ist, grundsätzlich unter § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 fällt (vgl. auch Proding, *„Liegenenschaften im Abgabenrecht“*, 2. Auflage, S. 156).

Auf den in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Herstellungsaufwand wendete der Bw. zunächst einen gesetzlichen (vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988) AfA-Satz von 1,5 % an (Nutzungsdauer 66,67 Jahre). Auf Grund des Bescheides des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 ist dieser Herstellungsaufwand als solcher gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu bewerten, wofür - wie vom Bw. beantragt - ein AfA-Satz von 6,67 % zusteht (Nutzungsdauer 15 Jahre). Von der einmal gewählten Nutzungsdauer kann nur wegen Änderung der Nutzung (Verwendung) abgegangen werden (VwGH 10.10.1978, 483, 631/78; VwGH 20.12.2006, [2002/13/0112](#)), oder wenn die Schätzung auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruht hat und nunmehr eine bessere Einsicht vorliegt (VwGH 24.6.2003, [99/14/0015](#)). Eine Berichtigung ist gegebenenfalls dann vorzunehmen, wenn die AfA nicht vorgenommen oder die Nutzungsdauer nicht richtig ermittelt wurde. Die Berichtigung hat zwingend zu erfolgen, wenn die Änderung erheblich ist (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 54, mwN). Bezogen auf den Streitfall ergibt sich bereits aus dem Gesetz (§ 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988), dass die Nutzungsdauer für den in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Herstellungsaufwand falsch ermittelt wurde.

Ist die AfA unterlassen oder - wie im Streitfall - zu niedrig festgesetzt worden, dann gilt das Nachholverbot. Nach der periodengerechten Gewinnermittlung hat eine Berichtigung der AfA bis zur Wurzel zu erfolgen, unabhängig davon, ob eine verfahrensrechtliche Aufrollung der abgelaufenen Jahre möglich ist oder nicht (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 54/1 und 54/2, mwN). Auf Grund des ausdrücklichen Verweises in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind die §§ 7 und 8 EStG 1988 auch im außerbetrieblichen Bereich anzuwenden. Der Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007 führt - dem Bw. folgend (vgl. die berichtigten Anlagen-

verzeichnisse) - dazu, dass die Nutzungsdauer des angefallenen Herstellungsaufwandes rückwirkend mit 15 Jahren (statt 66,67 Jahren lt. Ansicht des Finanzamtes) anzusetzen ist.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass nicht der gesamte in den Jahren 2004 und 2005 angefallene Herstellungsaufwand begünstigt abgeschrieben werden kann. Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 müssen Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen (ua. nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung) vorliegen, um gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden zu können. Nach dem Tiroler Wohnbauförderungsgesetz 1991 förderbare Sanierungsmaßnahmen wurden vom Bw. im Zuge des Dachgeschossausbaues unzweifelhaft gesetzt. Vom gesamten Herstellungsaufwand wurden dabei allerdings (vgl. den Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 6. März 2007) nur Gesamtbaukosten von 38.956 € als förderbar und damit im Sinne des Tiroler Wohnbauförderungsgesetzes 1991 als auf Sanierungsmaßnahmen entfallend behandelt. Nur in diesem Ausmaß ist daher auch eine begünstigte Fünfzehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zulässig (vgl. auch Jakom/Laudacher EStG, 2012, § 28 Rz 123).

Zu bedenken ist ferner, dass mit dem Dachgeschossausbau zwar im Jahr 2004 begonnen wurde, die Dachgeschosswohnung bestehend aus drei Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Bad/WC, Terrasse nach Durchführung der Umbaumaßnahmen aber erst im September 2005 fertig gestellt und einer Vermietung zugeführt werden konnte. Dementsprechend hat der Bw. bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung in A, B-Straße, eine AfA (Halbjahres-AfA) ursprünglich auch erst für das Jahr 2005 geltend gemacht.

Mit der AfA werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer der Nutzung eines Wirtschaftsgutes verteilt abgesetzt. Die AfA beginnt keinesfalls vor der Anschaffung bzw. Herstellung des Wirtschaftsgutes (vgl. VwGH 28.2.2012, [2010/15/0143](#); VwGH 28.2.2012, [2009/15/0218](#)). Der Herstellungsvorgang beginnt dann, wenn Handlungen vorgenommen werden, die darauf gerichtet sind, einen Vermögensgegenstand zu schaffen oder einen bereits existierenden Gegenstand zu erweitern oder wesentlich zu verändern. Der Herstellungsvorgang ist abgeschlossen, wenn der Vermögensgegenstand fertig gestellt ist, dh. einen Zustand erreicht hat, der eine betriebliche Nutzung entsprechend der Zielsetzung des Bilanzierenden bzw. der Funktion des Vermögensgegenstandes zulässt. Das Jahr der Herstellung ist das Jahr der Fertigstellung.

Bei hergestellten Wirtschaftsgütern ist die AfA ausgeschlossen, solange das Wirtschaftsgut nicht fertig gestellt ist (vgl. VwGH 11.8.1993, [91/13/0159](#), zu angeschafften Räumlichkeiten, an denen umfangreiche Adaptierungsarbeiten vorgenommen wurden; ebenso UFS 24.11.2005, RV/2997-W/02, zu einem Dachbodenausbau). Auch der Beginn einer altersbe-

dingten AfA hat zur Voraussetzung, dass das Wirtschaftsgut fertig gestellt ist (vgl. VwGH 25.2.2009, [2006/13/0170](#), mwN). Es fällt keine AfA an, solange die Neuadaptierung der Räumlichkeiten im Zuge des erstmaligen Dachgeschossausbaues nicht abgeschlossen ist.

Der in den Jahren 2004 und 2005 angefallene Herstellungsaufwand von insgesamt 77.629,21 € kann somit erst im Jahr 2005 einer Halbjahres-AfA zugeführt werden. Dabei können 38.956 € im Wege einer Fünfzehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 begünstigt abgeschrieben werden, der restliche Herstellungsaufwand von 38.673,21 € ist auf eine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren (AfA-Satz von 1,5 %) abzuschreiben. Das gilt somit auch für den erst im Streitjahr 2008 als Herstellungsaufwand aktivierten „Ankauf Lagereinheit, Gebühren“ (Bemessungsgrundlage: 2.587,40 €; AfA 38,81 € statt 172,49 €). Der zum 31. Dezember 2006 bestehende Restbuchwert des begünstigt abzuschreibenden Herstellungsaufwandes ist im Jahr 2007 um den „Einmalzuschuss Wohnhaussanierung“ von 6.314,25 € zu kürzen. Der angepasste Buchwert ist ab dem Jahr 2007 - dem Bw. folgend - auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 13 Jahren abzuschreiben. Das Anlagenverzeichnis entwickelt sich im Hinblick auf den in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Herstellungsaufwand wie folgt:

	Bemessungs- grundlage	Nutzungs- dauer	AfA 2005	Buchwert 31.12.2005	AfA 2006	Buchwert 31.12.2006
	€	Jahre	€	€	€	€
Herstellungsaufwand gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988	38.956,--	15	1.298,53	37.657,47	2.597,06	35.060,41
Herstellungsaufwand (Restbetrag)	<u>38.673,21</u>	66,67	<u>290,05</u>	38.383,16	<u>580,10</u>	37.803,06
	77.629,21		1.588,58		3.177,16	
	Buchwert 1.1.2007	Nutzungs- dauer	AfA 2007	Buchwert 31.12.2007	AfA 2008	Buchwert 31.12.2008
	€	Jahre	€	€	€	€
Herstellungsaufwand gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988	35.060,41 -6.314,25 <u>28.746,16</u>	13	2.211,24	26.534,92	2.211,24	24.323,68
Herstellungsaufwand (Restbetrag)	37.803,06	66,67	<u>580,10</u>	37.222,96	580,10	36.642,86
Herstellungsaufwand „Ankauf Lagereinheit, Gebühren“					<u>38,81</u>	2.548,59
			2.791,34		2.830,15	

Nutzungsdauer und Grundanteil beim Objekt B-Straße: Mit den am 30. Juni 2009 eingereichten berechtigten Überschussrechnungen beantragte der Bw. die Berechnung der AfA für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil unter Berücksichtigung eines Grundanteiles von 20

% (statt bisher 25 %), die Berücksichtigung eines AfA-Satzes von 2 % (statt bisher 1,5 %) für den im Jahr 2003 angeschafften, vor 1915 erbauten Gebäudeanteil sowie den Beginn der Gebäudeabschreibung nicht erst mit der Vermietung im Jahr 2005, sondern schon ab dem in der Vermietungsabsicht erfolgten Kauf des Gebäudeanteiles im Jahr 2003. Dabei bezog er sich auf die in den EStR 2000 Rz 6444 und Rz 6447 dargelegte Rechtsansicht der Finanzverwaltung zum Ausmaß des Grundanteiles und zum AfA-Satz von vor 1915 erbauten Gebäuden sowie auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Beginn der Gebäudeabschreibung.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 20. August 2010 hat das Finanzamt diesem Begehren nicht Rechnung getragen. Im Hinblick auf den im Jahr 2003 erfolgten Liegenschafts Kauf seien vom Bw. ein Grundanteil von 25 % festgestellt und für den verbleibenden Gebäudeanteil eine Nutzungsdauer von 67 Jahren gewählt worden. Dieser festgestellte bzw. gewählte Ansatz könne in einem späteren Jahr nicht mehr abgeändert werden, auch nicht deshalb, weil die EStR 2000 eine geringere Nutzungsdauer bei Gebäuden, die vor dem Jahr 1915 erbaut worden seien, und einen geringeren Grundanteil akzeptierten. Die längere Nutzungsdauer und der höhere Grundanteil seien daher beizubehalten. (Der Berufungspunkt „*Beginn der Gebäudeabschreibung*“ war für die Streitjahre 2006 und 2007 ohne Bedeutung, weil in diesen Jahren jedenfalls eine Ganzjahres-AfA für den im Jahr 2003 angeschafften Gebäudeanteil absetzbar ist.)

Mit dem Vorlageantrag vom 16. Oktober 2010 wurde beim Objekt B-Straße der Ansatz eines Grundanteiles von 25 % und eines AfA-Satzes von 1,5 % für den verbleibenden Gebäudeanteil vom Bw. - dem ursprünglich von ihm selbst festgestellten bzw. gewählten Ansatz folgend - akzeptiert und nunmehr außer Streit gestellt (vgl. auch die Berufung vom 16. Oktober 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008). Die AfA ermittelt sich demnach für den Gebäudeanteil wie folgt: Die Anschaffungskosten für den im Jahr 2003 erfolgten Liegenschafts Kauf beliefen sich (nach Berücksichtigung der Nebenkosten und des Kanalan schlusses) auf insgesamt 44.576,50 €. Nach Ausscheiden eines 25%igen Grundanteiles beträgt die AfA-Bemessungsgrundlage für den verbleibenden Gebäudeanteil 33.432,38 €. Unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 1,5 % beträgt die AfA demnach - dem Finanzamt folgend - in den Streitjahren 501,50 € (statt bisher 713,21 €).

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Objekt B-Straße ermitteln sich für die Streitjahre wie folgt:

	2006 €	2007 €	2008 €
Einkünfte B-Straße lt. (berichtigten) Überschussrechnungen	-3.165,89	-3.355,60	-2.989,37

AfA Gebäudeanteil lt. (berichtigten) Überschussrechnungen	713,21	713,21	713,21
AfA Gebäudeanteil lt. BE	-501,50	-501,50	-501,50
AfA Herstellungsaufwand lt. (berichtigten) Überschussrechnungen	5.175,28	4.689,56	4.862,05
AfA Herstellungsaufwand lt. BE	<u>-3.177,16</u>	<u>-2.791,34</u>	<u>-2.830,15</u>
Einkünfte B-Straße lt. BE	-956,06	-1.245,67	-745,76

Mietobjekt in A, C-Straße: Der Vergleichsausfertigung des Landesgerichtes vom 18. März 1998, GZ. 8, zufolge wurde dem Bw. von seiner Mutter AB das Grundstück in EZ 5 GB 6 mit der GSt-Nr. 7 mit einer Gesamtfläche von 577 m² unentgeltlich übergeben. Im Gegenzug räumte er seiner Mutter für die Dauer von zehn Jahren das Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft ein, das auch zu verbüchern war. Zu Gebührenbemessungszwecken wurde dieses Fruchtgenussrecht mit einem monatlichen Betrag von 10.000 S bewertet. Die zehnjährige Laufzeit des Fruchtgenussrechtes begann mit dem Tag der Unterfertigung der Vergleichsausfertigung zu laufen, somit mit dem 18. März 1998. In einem weiteren Punkt dieser Vergleichsausfertigung verpflichtete sich der Bw., die Übergabsliegenschaft nicht ohne Zustimmung seiner Mutter zu veräußern, und räumte er seiner Mutter zur Sicherung des Familienbesitzes an der GSt-Nr. 7 ein Veräußerungsverbot ein, welches ebenfalls zu verbüchern war.

Für den Fall, dass seine Mutter vor Ablauf der Zehnjahresfrist verstirbt, verpflichtete sich der Bw., den vier übrigen Kindern seiner Mutter (BC, CD, DE und EF) für die Restlaufzeit des seiner Mutter zugedachten Fruchtgenussrechtes das gemeinschaftlich auszuübende Fruchtgenussrecht an der Übergabsliegenschaft einzuräumen, wobei die daraus erfließenden Reinerträge auf die vier Berechtigten zu je einem Viertel aufzuteilen sind. Über Verlangen auch nur eines dieser vier Berechtigten verpflichtete sich der Bw., die Zustimmung zur Verbücherung dieses allenfalls anfallenden Fruchtgenussrechtes zu erteilen.

Für das dem Bw. übertragene Grundstück mit der GSt-Nr. 7 wurde die EZ 9 GB 6 neu eröffnet. Seine Mutter AB ist am 6. Juni 2007 verstorben. Der Bestimmung des § 529 ABGB zufolge erlöschen persönliche Servituten (zu denen gemäß § 509 ABGB das Fruchtgenussrecht gehört) grundsätzlich mit dem Tod des Berechtigten. Eine Ausnahme sieht das Gesetz für den Fall vor, dass derartige Dienstbarkeiten „*ausdrücklich auf die Erben ausgedehnt*“ werden, wobei mangels anderweitiger Regelung gilt, dass lediglich die ersten gesetzlichen Erben begünstigt sind. An der Ausdrücklichkeit der Vereinbarung, die Dienstbarkeit auf die Erben des zunächst primär Berechtigten auszudehnen, um den in § 529 Satz 1 ABGB normierten Endigungsgrund des

Todes nicht eintreten zu lassen, ist festzuhalten (vgl. *Klang* in *Klang* II², 612; *Ehrenzweig*, System I/2², 327 und 352; vgl. auch OGH 29.8.1995, [5 Ob 108/95](#)).

Der Vergleichsausfertigung vom 18. März 1998 ist eine solche in § 529 ABGB geforderte ausdrückliche Vereinbarung bezüglich der Ausdehnung des Fruchtgenussrechtes auf die Erben zu entnehmen. Bei den vier übrigen Kindern der Mutter des Bw. (BC, CD, DE und EF) handelt es sich um die gesetzlichen Erben der AB. Das Fruchtgenussrecht der AB ist kraft ausdrücklicher Vereinbarung auf ihre gesetzlichen Erben übergegangen, es wurde nach ihrem Tod (der Vergleichsausfertigung vom 18. März 1998 zufolge) den übrigen vier Kindern der Verstorbenen für die Restlaufzeit vom 6. Juni 2007 bis 18. März 2008 weiter gewährt. Vom Bw. wurde das Fruchtgenussrecht somit insgesamt auf die Dauer von zehn Jahren eingeräumt.

AB erzielte Einkünfte aus der Vermietung des bis zur Vergleichsausfertigung vom 18. März 1998 in ihrem zivilrechtlichen Eigentum befindlichen Mietobjektes in A, C-Straße. Auf Grund dieser Vergleichsausfertigung wurde der Bw. zivilrechtlicher Eigentümer des gegenständlichen Mietobjektes, bei dem seiner Mutter eingeräumten Fruchtgenussrecht handelte es sich um einen Vorbehaltsfruchtgenuss. Wird ein Mietobjekt unter gleichzeitiger Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes übertragen (Vorbehaltsfruchtgenuss), so ergibt sich alleine daraus keine Änderung der bisherigen Zurechnung (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 148, mwN). Dementsprechend erfolgte die Zurechnung der Einkunftsquelle auch nach Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Mutter AB als bisherige Eigentümerin und nunmehrige Fruchtgenussberechtigte. AB erzielte (weiterhin) Einkünfte aus der Vermietung des nunmehr im zivilrechtlichen Eigentum des Bw. befindlichen Mietobjektes in A, C-Straße.

Mit dem Tod der AB am 6. Juni 2007 wurde das ihr eingeräumte Fruchtgenussrecht kraft ausdrücklicher Vereinbarung den übrigen vier Kindern der Verstorbenen (BC, CD, DE und EF) für die Restlaufzeit vom 6. Juni 2007 bis 18. März 2008 weiter gewährt. Dabei handelte es sich um einen Zuwendungsfruchtgenuss (Einräumung des Fruchtgenusses ohne Übereignung der Sache), was auch vom Bw. bestätigt wurde (vgl. das Schreiben vom 7. Juni 2013).

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht (Zuwendungsfruchtgenuss) sind grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen; in bestimmten Fällen können sie aber auch dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zugerechnet werden. Eine Zurechnung zum Fruchtgenussberechtigten setzt aber jedenfalls voraus, dass dieser auf die „*Einkünfteerzielung Einfluss nimmt*“, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Dazu gehört, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben, Hypothekarzinsen, Betriebskosten usw.; vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 147 und 149, jeweils mwN). Dem Fruchtgenussberechtigten verbleibt daher nur der

Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen; Nettofruchtgenuss). Außerdem muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein.

In seinem Erkenntnis vom 28. November 2007, Zl. 2003/14/0065 (vgl. auch VwGH 4.3.1986, [85/14/0133](#); VwGH 25.1.1993, [92/15/0024](#)), hat der Verwaltungsgerichtshof, ebenfalls in Bezug auf einen Zuwendungsfruchtgenuss im Hinblick auf eine bereits bestehende Einkunftsquelle, zum Ausdruck gebracht, dass Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 die Übertragung der Einkunftsquelle ist. Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die „Einkünfte“ im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandsobjekt), bedeutet dies unter anderem, dass der Fruchtniesser auch die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt.

Der gegenständlichen Vergleichsausfertigung vom 18. März 1998 zufolge sind *„die daraus erfließenden Reinerträge auf die vier Berechtigten zu je einem Viertel aufzuteilen“*. Demnach wurde den übrigen vier Kindern der AB ab dem 6. Juni 2007 ein Nettofruchtgenuss eingeräumt. Demgegenüber brachte der Bw. im Vorlageantrag vom 16. Oktober 2010 zum Ausdruck, dass die übrigen vier Kinder seiner Mutter (die Fruchtgenussberechtigten) *„der ihnen zukommenden Verpflichtung nicht bzw. nur teilweise nachgekommen sind“* und demnach die mit dem Fruchtgenuss verbundenen Lasten nicht bzw. nur teilweise getragen haben. Er sei daher verpflichtet gewesen, im Jahr 2007 Betriebskosten von 3.245,60 € zu tragen, die er zusätzlich zur AfA für das Mietobjekt in A, C-Straße, steuerlich geltend mache.

Im Zuge eines vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungsverfahrens legte der Bw. mit Schreiben vom 7. Juni 2013 ua. auch das *„Abhandlungsprotokoll“* vom 29. Februar 2008, ZahlX, betreffend die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung nach der am 6. Juni 2007 verstorbenen AB vor. Darin wurde festgehalten, dass sämtliche Mietzinseinnahmen im Zusammenhang mit dem Mietobjekt in A, C-Straße, vom Todestag bis zum 18. März 2008 den vier Kindern der Verstorbenen (BC, CD, DE und EF) zustehen. RA FG (ehemaliger Sachwalter der Verstorbenen) wurde ermächtigt, den erbl. Kindern BC, CD, DE und EF (somit den vier Fruchtgenussberechtigten) die Mieteinnahmen aus dem Zeitraum vom 6. Juni 2007 bis zum 18. März 2008 *„unter Abzug der von Herrn GH vorab getätigten, von den Fruchtgenussberechtigten zu bezahlenden Aufwendungen und Kosten, wie z.B. Strom- und Wasserkosten der FirmaY für den Zeitraum nach dem Ableben der Verstorbenen etc., auszufolgen“*. Festgehalten wurde auch, dass die laufenden Mietzinseinnahmen weiterhin auf das Konto der Ver-

storbenen erfolgten. RA FG wurde sohin ermächtigt, *„diese nachträglich erfolgten Mietzahlungen vom restlichen Kontostand zu trennen und mit den von Herrn GH vorab beglichenen, von den Fruchtgenussberechtigten zu tragenden Kosten zu verrechnen und den Differenzbetrag an die Berechtigten herauszugeben.“*

Dem „*Abhandlungsprotokoll*“ vom 29. Februar 2008, ZahlX, entsprechend wurden die Betriebskosten, die vom Bw. im Jahr 2007 nach dem Tod seiner Mutter vorab bezahlt wurden, diesem von den vier Fruchtgenussberechtigten sodann im Jahr 2008 nach Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung vergütet. Die mit der Fruchtnießung am Mietobjekt in A, C-Straße, verbundenen Lasten wurden somit tatsächlich von den vier Fruchtgenussberechtigten getragen. Diesbezüglich wurden vom Bw. auch verschiedene Schreiben des mit der Abwicklung betrauten RA FG vorgelegt.

Für die weitere Betrachtung ist somit - dem Bw. und dem Finanzamt folgend - für den Zeitraum vom 6. Juni 2007 bis 18. März 2008 von einem Nettofruchtgenuss und davon auszugehen, dass die Einkunftsquelle (das Mietobjekt in A, C-Straße) mit dem Tod der AB auf die Fruchtgenussberechtigten BC, CD, DE und EF übertragen wurde. Den vier Fruchtgenussberechtigten verblieb nur der Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen) aus der Vermietung, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum vom 6. Juni 2007 bis 18. März 2008 sind ihnen als (originäre) eigene Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 zuzurechnen.

Auf der Grundlage des vorliegenden Nettofruchtgenusses vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Bw. zwar zivilrechtlicher Eigentümer der Einkunftsquelle sei; da einer möglichen AfA und anderen Werbungskosten aber keinerlei Einnahmen gegenüber stünden, handle es sich um eine Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO.

Macht jemand Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse geltend, obwohl ihm die Betätigung steuerlich nicht zuzurechnen ist, so ist bei ihm keine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 71). Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 142).

§ 24 BAO regelt die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften (vgl. VwGH 20.9.1988, [87/14/0167](#)). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften müssen sich daher nicht decken. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über

die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (vgl. VwGH 20.9.1988, [87/14/0167](#)). Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Es wurde bereits ausführlich dargestellt, dass die Einkunftsquelle (das Mietobjekt in A, C-Straße) während der Zeit der Fruchtgenussbestellung den Fruchtnießern zuzurechnen war (zunächst der Mutter AB bis zu ihrem Tod am 6. Juni 2007, sodann deren Kindern BC, CD, DE und EF bis zum Ende der Laufzeit am 18. März 2008) und diese (originäre) eigene Mieteinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 erzielten. Dem Bw. waren im Zusammenhang mit dem Mietobjekt in A, C-Straße, während der Zeit der Fruchtgenussbestellung mangels Einkunftsquelle keine Einkünfte zuzurechnen. Die Eigentumsverhältnisse am Mietobjekt können dabei auf sich beruhen.

Überlässt der Eigentümer das Wirtschaftsgut einem anderen zur Einkünfterzielung unentgeltlich, dann steht weder dem Eigentümer noch dem Benützer die AfA zu: Der Eigentümer erzielt keine Einkünfte und der Benützer ist nicht Eigentümer. Diese Grundsätze gelten insbesondere auch für das Fruchtgenussrecht (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 11 und 12). Bei einem - im Streitfall zu beurteilenden - unentgeltlichen Zuwendungsfruchtgenuss (Nettofruchtgenuss) hat der Fruchtgenussbelastete keine Einkünfte und kann daher mangels Einkunftsquelle eine AfA nicht geltend machen (VwGH 28.10.1992, [88/13/0006](#); UFS 30.6.2005, RV/0485-L/03). Auch der Fruchtgenussberechtigte kann allerdings die AfA vom Fruchtgenussobjekt nicht geltend machen, denn er hat zwar Einkünfte, doch trifft ihn der Wertverzehr des Fruchtgenussobjektes nicht (VwGH 17.9.1986, [85/13/0015](#); UFS 9.3.2007, RV/1267-W/05; UFS 14.12.2005, RV/0346-L/03; anders - vgl. VwGH 28.11.2002, [2001/13/0257](#) - wenn der Fruchtgenussberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer sein sollte, was allerdings im Streitfall nicht zu beurteilen ist).

Daraus folgt, dass beim Bw. als Fruchtgenussbelasteten mangels Einkunftsquelle nicht abzugsfähige Privatausgaben vorliegen. Eine AfA für das Mietobjekt in A, C-Straße, kann im Jahr 2007 nicht geltend gemacht werden. Dasselbe gilt auch für die vom Bw. im Jahr 2007 vorab bezahlten und als Werbungskosten geltend gemachten Betriebskosten von 3.245,60 €. (Im Gegenzug betrifft auch die Vergütung dieser Betriebskosten im Jahr 2008 die Privatsphäre des Bw. und ist - entgegen seiner Ansicht im Schreiben vom 7. Juni 2013 - in diesem Jahr steuerlich nicht zu erfassen.) Der vom Bw. im Jahr 2007 mit 8.678,98 € geltend gemachte Wer-

bungskostenüberschuss kann somit - dem Finanzamt folgend, wenngleich aus anderen rechtlichen Überlegungen - nicht anerkannt werden.

Der Einwand des Bw., die von ihm im Jahr 2007 getätigten Ausgaben in Zusammenhang mit der Vermietung des Mietobjektes in A, C-Straße, verstünden sich auch als vorweggenommene Werbungskosten für die von ihm mit Beendigung der Fruchtgenussbestellung am 18. März 2008 aufgenommene Vermietungstätigkeit, geht ins Leere. Der Bw. übersieht, dass die Einkunftsquelle erst seit Beendigung der Fruchtgenussbestellung, somit seit dem 18. März 2008, ihm zuzurechnen ist und er erst seit diesem Zeitpunkt eigene Mieteinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 aus der Vermietung des Mietobjektes in A, C-Straße, erzielt. Die im Jahr 2007 als Werbungskosten geltend gemachten Beträge (AfA, Betriebskosten) waren nicht auf die Vorbereitung und Aufnahme der mit 18. März 2008 begonnenen Vermietungstätigkeit gerichtet; es besteht vielmehr ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit, wie sie bis 18. März 2008 von den Fruchtgenussberechtigten ausgeübt wurde. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle des Bw. ist nicht gegeben. Die vorab im Jahr 2007 vom Bw. bezahlten Betriebskosten wurden diesem ohnehin im Folgejahr wieder ersetzt.

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln sich wie folgt:

	2006 €	2007 €	2008 €
Einkünfte B-Straße lt. BE	-956,06	-1.245,67	-745,76
Einkünfte C-Straße lt. BE	0,--	0,--	2.647,71
Einkünfte GH und Mitbesitzer, St.Nr. xxx, lt. BE	<u>-368,24</u>	<u>-1.555,19</u>	<u>-7.620,12</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	- 1.324,30	- 2.800,86	- 5.718,17

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 29. Juli 2013