

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Riedl, Pircher & Partner KG Wirtschaftstreuhand u. Steuerberatungs Gesellschaft, Schubertstraße 8, 3430 Tulln, über die Beschwerde vom 06.03.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Waldviertel vom 07.02.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08.06.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielte im Jahr 2010 Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung. Anlässlich einer **Außenprüfung** für den Zeitraum 2008 – 2010 traf das Finanzamt unter Tz 7 des Prüfberichts vom 22.11.2012 bezüglich der Vermietungseinkünfte folgende Feststellung:

„Nach Beendigung der Vermietungstätigkeit (Fitnessstudio F. an die Gattin) entstand im Jahr 2010 aus dem Verkauf des Anlagevermögens ein Buchverlust von 27.528,21 € (Anlagenerlös abzüglich Buchwert), welcher als Werbungskosten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2010 verminderten.

Im Bereich der Vermietung und Verpachtung sind Wertminderungen von Wirtschaftsgütern nur aufgrund außergewöhnlich technischer und wirtschaftlicher Abnutzung steuerlich als Werbungskosten abzugänglich. Da weder eine außergewöhnliche technische Abnutzung (durch besondere Umstände, zB Beschädigung, Brand, Bruch usw. tritt ein gegenüber der gewöhnlichen Abnutzung erhöhter Substanzverbrauch ein) noch eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (außergewöhnliche Umstände lassen eine wirtschaftliche Nutzbarkeit sinken bzw die Verwendungsmöglichkeit enden oder mindern) gegeben ist, wird der realisierte Buchverlust im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (F.) von der Bp nicht anerkannt.

Buchwert abgegangener Anlagen 2010	95.599,87
Erlöse aus Anlagenverkauf 2010	68.071,66

Aufgrund dieser und weiterer Feststellungen der Außenprüfung nahm das Finanzamt gemäß § 303 Abs. 4 BAO das **Einkommensteuerverfahren 2010** wieder auf und es erging ein neuer Einkommensteuerbescheid vom 7.2.2013.

Die **Berufung** vom 6.3.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 richtete sich gegen die Nichtanerkennung der außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung in Höhe von 27.528,21 € im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung vorliege, wenn die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Gegenstandes durch außergewöhnliche Umstände gesunken sei bzw die Verwendungsmöglichkeit ende oder gemindert worden sei, wenn zB eine Maschine durch Ausfall von Aufträgen infolge Geschmackswandel unrentabel werde. Diese Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung sei auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zulässig.

Im konkreten Fall handle es sich um die Ausstattung eines Fitnessstudios, die vorwiegend im ersten Halbjahr 2008 angeschafft und von August 2008 bis Mai 2010 gemeinsam mit den angemieteten Räumlichkeiten im C. X-Stadt an den Betreiber des Fitnessstudios vermietet worden sei. Die ursprüngliche Rentabilität der Vermietung sei durch die Absichtserklärung der Y. X-Stadt und die Prognose der Nutzung durch die Gäste des angeschlossenen Hotels durchaus erfolgsversprechend gewesen.

Die vertragliche Kooperation mit der Y. sei aber nicht zustande gekommen, das Interesse der Studenten selbst an Fitnesseinrichtungen habe nachgelassen und die Nutzung des Hotels habe durch eine geänderte unternehmerische Ausrichtung nur sehr eingeschränkt stattgefunden. Mangels ausreichender Einnahmen sei der Betreiber des Fitnessstudios nicht im Stande gewesen, die vereinbarten Mieten für das Lokal und die Geräte an den Bf zu bezahlen. Das Fitnessstudio sei geschlossen worden. Da kein Nachmieter gefunden werden konnte, habe der Bf seinerseits den Mietvertrag mit dem Eigentümer des Gebäudes aufgekündigt.

Die Möglichkeit einer gemeinsamen Verwendung der Gesamtheit der Ausstattungsgegenstände habe sich nicht geboten, daher habe er einige Geräte vermietet und weitere im Jahr 2010 veräußert. Die aus der Veräußerung resultierende Differenz zwischen den wirtschaftlichen Werten (=erzielbare Veräußerungserlöse) und den Buchwerten stelle die beantragte außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung dar.

Auf einen **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts** erklärte der Bf mit Schreiben vom 11.4.2017, der neue Betreiber des Fitnesscenters wollte die Fitnessgeräte nicht übernehmen, sondern nur Rezeptionspult, Kasten, Waschmaschine und Trockner. Die Z. GmbH + Co KG habe für die fixe Einrichtung 60.000 € bezahlt und einige Gegenstände seien privat verkauft worden. Die versprochene Zusammenarbeit mit A. Hotel und Y. habe nicht stattgefunden, daher sei es sehr schwierig gewesen einen Nachfolger zu finden.

Die Verwendung der vorhandenen Ausstattung für ein Fitnessstudio an einem anderen Standort sei aus finanziellen Gründen damals nicht möglich gewesen. Das Angebot an Fitnesscentern in X-Stadt sei zu groß.

Der Bf habe versucht, die Gesamtheit der Ausstattung zu verkaufen. Die Produkte seien auf einer eigenen Homepage zum Verkauf angeboten worden. Es seien diverse Mails an Wellnesshotels, Fitnesscenter, private Interessenten etc mit Fotos und Preisen versendet worden.

Einige Gegenstände seien derzeit noch immer vorhanden und werden bis zu einem allfälligen Verkauf gelagert.

Beigelegt sind dem Schreiben Rechnungen über den Verkauf von Einrichtungsgegenständen des Fitnesscenters, die vertragliche Regelung zwischen Bf und C. zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses zum 15.9.2010 und einige E-Mails an Interessenten bezüglich des Verkaufs von Einrichtungsgegenständen.

In der **mündlichen Verhandlung am 8.6.2017** führte der Bf ergänzend aus, dass er seit 1987 sein Unternehmen als planender Baumeister erfolgreich geführt habe. Er sei Generalplaner für das C. gewesen und so habe sich die Vermietung des Fitnesscenters als "zweites Standbein" ergeben. Der Standort sei aber offenbar nicht günstig, inzwischen betreibe schon der dritten Nachfolger das Fitnesscenter.

Seine Gattin habe den Betrieb im Juni 2010 eingestellt, da die Umsätze den laufenden Aufwand nicht gedeckt haben.

Er habe versucht, statt seiner Gattin einen neuen Betreiber für das Fitnesscenter zu finden. Die Verhandlungen mit einem Interessenten hätten aber leider zu keinem Erfolg geführt. Er habe lediglich einige Fitnessgeräte an ihn verkauft. Er habe dann eine Homepage eingerichtet, wo die Einrichtungsgegenstände zum Verkauf angeboten worden seien.

Der Vertreter des Finanzamtes wandte ein, dass die Ausführungen des Bf nicht wesentlich für die Frage seien, ob eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung der Wirtschaftsgüter gegeben ist. Die Wirtschaftsgüter seien Privatvermögen. Ein Wertverlust im Privatvermögen sei steuerlich nicht beachtlich.

Der Bf entgegnete, das sei für ihn nicht nachvollziehbar. In dem Moment, in dem ein Betrieb geschlossen wird, seien die Wirtschaftsgüter praktisch wertlos. Es sei alles versucht worden, die Einrichtungsgegenstände zu verkaufen, aber letzten Endes habe ihn das Fitnessstudio sehr viel Geld gekostet.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Der Bf hat von der C. ab 1.8.2008 Räumlichkeiten (426m²) für ein Fitnessstudio angemietet (Mietvertrag vom 2.10.2007). Gleichzeitig hat er das Fitnessstudio – die Räumlichkeiten samt der von ihm angeschafften Einrichtung - an die Ehegattin (fremdüblich) außerbetrieblich weitervermietet. Der Bf hat im Jahr 2010 für die Einrichtungsgegenstände des Fitnesscenters (Anschaffungskosten 213.499,74 €) AfA

in Höhe von 17.546,71 € im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt.

Mangels Rentabilität des Fitnessstudios hat die Ehegattin den Betrieb im Juni 2010 eingestellt und das Mietverhältnis beendet. Da der Bf keinen neuen Mieter für die Räumlichkeiten samt Ausstattung finden konnte, hat er in der Folge per 15.9.2010 den Mietvertrag mit der C. ebenfalls aufgelöst. Die Bemühungen des Bf, die Ausstattungsgegenstände des Fitnesscenters wieder zu verkaufen, waren nur zum Teil erfolgreich. Es gelang ihm, mit dem Verkauf an verschiedene Erwerber insgesamt 68.071,66 € zu erzielen. Der Buchwert dieses im Jahr 2010 veräußerten Anlagevermögens belief sich auf 95.599,87 €. Die verbliebenen Wirtschaftsgüter hat der Bf zum Teil vermietet und zum Teil gelagert.

Strittig ist, ob die Differenz zwischen Anlagenerlös und Buchwert in Höhe von 27.528,21 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2010 in Abzug zu bringen ist. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters liege in Höhe dieses Restbuchwertes der veräußerten Wirtschaftsgüter eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung iSd § 8 Abs. 4 EStG 1988 vor.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

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

Gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig.

Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bleiben bei Veräußerung von Anlagevermögen der Veräußerungserlös und der Restbuchwert außer Ansatz.

Da § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auf §§ 7 und 8 EStG 1988 verweist, kommt bei Vermietungseinkünften der Ansatz einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) in Betracht. Eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 EStG 1988 ist hingegen bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten nicht möglich.

Die AfaA trägt einer Substanzeinbuße (technische Abnutzung) oder einer Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit (wirtschaftliche Abnutzung) Rechnung. Bei der AfaA nach § 8 Abs 4 EStG 1988 handelt es sich um einen Sonderfall der AfA nach § 7 Abs 1 EStG 1988 (Jakom 2016, EStG, § 8 Tz 56).

Außergewöhnlich ist die Abnutzung dann, wenn sie durch ein nicht vorhersehbares Ereignis ausgelöst wird und zu einem durch Nutzungseinschränkung bedingten Wertverzehr führt, der durch die NormalAfA nicht abgebildet ist. Die außergewöhnliche

Abnutzung muss nach hA zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer führen (Jakom 2016, EStG, § 8 Tz 58). Sie kann nur in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem der Wertverlust eingetreten ist (VwGH 16.12.1999, 97/15/0121).

Eine außergewöhnliche technische Abnutzung wurde seitens des Bf nicht behauptet. Nach Ansicht des Bf ist aber eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung darin begründet, dass sich die Vermietung als unrentabel erwiesen hat und der Bf nach Kündigung des Mietvertrages mit der Ehegattin keinen neuen Betreiber für das Fitnesscenter finden konnte.

Eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung liegt vor, wenn durch außergewöhnliche Umstände die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes gesunken ist bzw die Verwendungsmöglichkeit endet oder gemindert wird. Eine Absetzung wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung ist jedenfalls dann zulässig, wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Verwendung durch Nutzung oder anderweitige Veräußerung endgültig entfallen ist. Eine differenzierte Betrachtung der AfaA scheint im außerbetrieblichen Bereich geboten, weil hier eine Abgrenzung zu steuerlich unbeachtlichen Werteinbußen erforderlich ist (*Doralt*, EStG¹², § 8 Tz 60).

Die AfaA ist bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten nicht zulässig, wenn die Gründe der AfaA in Umständen liegen, die den steuerlich unbeachtlichen Vermögensstamm betreffen. Ansonsten könnte ein Wertverlust, der im Fall einer Veräußerung steuerlich unbeachtlich bleibt, im Wege der AfaA geltend gemacht werden (*Doralt*, EStG¹², § 8 Tz 55). Ein Absinken des Marktwerts des Wirtschaftsgutes beeinflusst die Nutzungsdauer nicht, sondern führt allenfalls zu einer Teilwertabschreibung (VwGH 17.3.61, 0207/58).

Eine gesunkene Rentabilität rechtfertigt im außerbetrieblichen Bereich keine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (vgl. UFS 07.10.2005, RV/0241-I/04). Bloß fehlende Nachfrage an einem Mietobjekt vermag die Unbenutzbarkeit nicht zu begründen (s UFS 22.4.11, RV/0319-K/09).

Im vorliegenden Fall hat die Nutzungsmöglichkeit der Einrichtungsgegenstände im Rahmen der Vermietung zwar insofern geendet, als der Bf keinen neuen Betreiber des Fitnessstudios finden konnte bzw als dem Bf nach Beendigung des Mietvertrages mit der C. die erforderlichen Räumlichkeiten nicht mehr zur Verfügung standen. Es erfolgte aber eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung durch Veräußerung bzw Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter. Da somit eine Nutzbarkeit durchaus gegeben war, ist schon aus diesem Grund eine AfaA nicht zulässig.

Bei einer außerbetrieblichen Vermietung verbleiben die der Vermietung dienenden Wirtschaftsgüter im Privatvermögen. Der Wertverlust durch das Absinken des Marktwerts der veräußerten Wirtschaftsgüter betrifft die steuerlich unbeachtliche Vermögensphäre. Im außerbetrieblichen Bereich darf – entsprechend der angeführten Literatur und Rechtsprechung - die AfaA nicht dazu führen, dass Wertveränderungen in der privaten Vermögensphäre im Wege der AfaA steuerwirksam werden. Der Einwand des Bf, dass

mit Schließung des Fitnesscenters die Ausstattung fast wertlos geworden ist, kann der Beschwerde daher nicht zum Erfolg verhelfen.

Der vom Bf erzielte Veräußerungserlös unter dem Buchwert kann aus diesen Gründen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Die Beschwerde war somit abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.3.61, 0207/58) folgt.

Wien, am 13. Juni 2017