

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.05.2013

Geschäftszahl

2010/15/0067

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Waldviertel in 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 58, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 4. März 2010, Zl. RV/0022-W/06, betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 (mitbeteiligte Partei: J S in K, vertreten durch die Astoria Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungs GmbH & Co KEG in 3500 Krems an der Donau, Edmund Hofbauer Straße 1), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der Mitbeteiligte hatte am 28. Oktober 2003 ein mit einem denkmalgeschützten Gebäude bebautes Grundstück gekauft. In der Folge führte er am Gebäude eine Generalsanierung durch. Ab dem Jahr 2006 erzielte er Mieteinnahmen aus der Vermietung der Liegenschaft.

Der Mitbeteiligte erklärte bereits für das Jahr 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, und zwar einen Verlust von 2.480 EUR, der sich aus der Gebäude-AfA ergab.

Das Finanzamt veranlagte den Mitbeteiligten zunächst erklärungsgemäß. In der Folge hob es den Einkommensteuerbescheid 2003 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2003, in welchem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Null angesetzt waren. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, eine Vermietung des Gebäudes sei im Jahr 2003 noch nicht möglich gewesen, weil noch die Sanierung durchgeführt worden sei. Während der Sanierung liege keine Verwendung oder Nutzung in der Absicht, Einkünfte zu erzielen, vor.

Auch für das Jahr 2004 erklärte der Beschwerdeführer einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung, wobei er - neben anderen Werbungskosten - wiederum die Gebäude-AfA in Ansatz brachte.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 berücksichtige das Finanzamt die Gebäude AfA nicht und brachte lediglich den verbleibenden Verlust aus Vermietung und Verpachtung von 4.486,04 EUR zum Ansatz.

Mit Eingabe vom 31. August 2005 erhob der Mitbeteiligte Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 und begehrte die Berücksichtigung der AfA. Wenn ein fertiges Gebäude für Zwecke der Vermietung angeschafft werde, sei ab der Anschaffung die AfA in Ansatz zu bringen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, solange das Gebäude generalsaniert werde, liege keine Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften vor. Eine derartige Nutzung sei erst mit der Fertigstellung der Sanierung und Bereitstellung des Gebäudes zur Vermietung gegeben.

Der Beschwerdeführer stellte in der Folge den Vorlageantrag. Darin brachte er ergänzend vor, das in Rede stehende Gebäude sei in vermietungsfähigem Zustand angeschafft worden.

Bemessungsgrundlage für die AfA der Streitjahre sei der auf das Gebäude entfallende Kaufpreis samt Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr. Die Sanierungskosten des denkmalgeschützten Gebäudes würden auf 15 Jahre verteilt abgesetzt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung räumte das Finanzamt ein, die von Anfang an gegebene Vermietungsabsicht sei unstrittig. Wäre das Gebäude von Anfang an vermietet worden, stünde nach Ansicht des

Finanzamtes die AfA zu, auch wenn in weiterer Folge eine Generalsanierung durchgeführt würde, da dann eben eine entsprechende Abnutzung eingetreten wäre.

In der Folge schränkte der Mitbeteiligte das Berufungsbegehren dahingehend ein, dass für das Jahr 2003 - wegen der Anschaffung des Gebäudes im zweiten Halbjahr 2003 - bloß der Ansatz der "Halbjahres-AfA" begehrt wurde.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, der Mitbeteiligte habe am 28. Oktober 2003 ein fertig gestelltes, 100 Jahre altes Gebäude erworben. Es sei ein mehrstöckiges Wohnhaus in Massivbauweise. Die Absicht des Mitbeteiligten zur Vermietung habe bereits bei Anschaffung des Gebäudes bestanden.

Der altersbedingte Wertverzehr habe im Anschaffungszeitpunkt begonnen. Ab der Anschaffung sei das Gebäude theoretisch durch Vermietung nutzbar gewesen. Dies wäre praktisch davon abhängig gewesen, Mieter mit entsprechend geringen Ansprüchen zu finden und sich mit entsprechend niedrigen Mieteinnahmen zufrieden zu geben.

Im gegenständlichen Fall sei entscheidend, wann die Verwendung oder Nutzung des Gebäudes begonnen habe.

Die Rechtsprechung zu dieser Frage sei nicht einheitlich. Der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei zu entnehmen, dass die Verwendung im Sinne der Regelungen über die AfA auch in der Nutzung mittels Sanierung zum Zwecke der anschließenden Vermietung liegen könne.

Aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 1984, 83/14/0046, 0048, und vom 31. Mai 2006, 2001/13/0171, ergebe sich für die belangte Behörde, dass im gegenständlichen Fall der Beginn des altersbedingten Wertverzehres des Gebäudes der 28. Oktober 2003 sei und als Beginn der Nutzung iSd § 7 EStG 1988 anzusetzen sei.

Für das am 28. Oktober 2003 angeschaffte Gebäude sei daher ab der Anschaffung die AfA-Berechtigung hinsichtlich des zu diesem Stichtag vorliegenden Zustandes gegeben. Es habe die Vermietungsabsicht bestanden. Diese Absicht, das Gebäude zu vermieten, sei nicht dadurch zunichte gemacht worden, dass die Vermietung erst nach einer Generalsanierung beginnen solle. Die Generalsanierung verbessere das Gebäude. In Bezug auf die Vermietungsabsicht sei es aber jedenfalls noch dasselbe Wirtschaftsgut.

Das Finanzamt hat gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten die "Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8)"

In dem dem hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2001/13/0171, zugrunde liegenden Fall wurde (wie sich aus dem damit zusammenhängenden Vorerkenntnis vom 31. Mai 2000, 94/13/0045, ergibt) eine bebaute Liegenschaft zum Zwecke der Vermietung angekauft, wobei nach der Anschaffung eine Sanierung des Gebäudes sowie ein Dachbodenausbau vorgenommen und erst anschließend die einzelnen Wohneinheiten tatsächlich vermietet wurden. Aus dem Erkenntnis ergibt sich, dass der Lauf der AfA schon ab Erwerb des der Vermietung gewidmeten Hauses anzunehmen ist, weil bei Wohngebäuden die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in der Regel in den Vordergrund tritt, sodass die AfA nicht erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Vermietung des Gebäudes zusteht. Das Erkenntnis enthält keinen Hinweis, dass die Sanierung, die in diesem Fall am Gebäude vorgenommen worden ist, nicht (bloß) Erhaltungsaufwand gewesen wäre und lediglich im Dachbodenbereich Herstellungsmaßnahmen gesetzt worden sind.

Dem hg. Erkenntnis vom 27. November 1984, 83/14/0046, 0048, liegt der Fall eines im Erbweg erworbenen Gebäudes zugrunde. In den auf den Erwerb folgenden Jahren wurden Baumaßnahmen vorgenommen. Der Erwerber hatte behauptet, er sei in Vermietungsabsicht tätig geworden, eine tatsächliche Vermietung ist allerdings nicht erfolgt, letztlich ist das Gebäude in Form von Eigentumswohnungen verkauft worden. Strittig war die steuerliche Behandlung der Kosten der Baumaßnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Verwaltungsgerichtshof verwies in diesem Erkenntnis darauf, dass Werbungskosten (im Rahmen der Vermietung) nur vorliegen könnten, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestanden hat. Für das fortzusetzende Verwaltungsverfahren führte er aus, im Falle der Nachweisbarkeit der ernsthaften Vermietungsabsicht bedürfe es der Feststellung, ob die Baumaßnahme zu Herstellungs- oder zu Erhaltungsaufwand geführt hat. Sollte Herstellungsaufwand vorgelegen sei, so wäre dieser nur verteilt auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der AfA absetzbar, und zwar zusätzlich zur AfA für das Gebäude selbst. Die Auffassung der belangten Behörde, die AfA stünde vor der Vermietung des Gebäudes nicht zu, erkannte der Gerichtshof als nicht dem Gesetz entsprechend, weil bei Wohngebäuden in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund trete. Zur Frage, ob der Lauf der AfA (für das Gebäude) allenfalls vor Abschluss der Herstellungsmaßnahme beginnen könnte, enthält das Erkenntnis keine Aussage.

Das vom Finanzamt in der Beschwerde angeführte Erkenntnis vom 25. Februar 2009, 2006/13/0170, betrifft Herstellungskosten eines Dachbodenausbaus in einem Gebäude, dessen übrige Teile schon seit Jahren vermietet

waren. Der Dachbodenausbau war im Streitjahr noch nicht fertig gestellt und noch nicht genutzt. Der Verwaltungsgerichtshof erkannte es als nicht rechtswidrig, dass während des Herstellungszeitraumes noch nicht mit der Abschreibung der Herstellungskosten des Dachbodenausbaus im Wege der AfA begonnen wurde, zumal der Beginn der altersbedingten AfA die Fertigstellung zur Voraussetzung hat.

Das Finanzamt bezieht sich weiters auf das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2008/15/0027. Dieses Erkenntnis betrifft ein Gebäude, das im Jahr der Anschaffung umgebaut und adaptiert wurde (wohl im Wege von Herstellungsaufwendungen). Für einen Teil des Gebäudes wurden die Umbauarbeiten erst in der zweiten Hälfte des (Anschaffungs)Jahres fertig gestellt. Der Verwaltungsgerichtshof hat es bei dieser Sachlage nicht als rechtswidrig aufgegriffen, dass die belangte Behörde in ihrer Berufungsentscheidung für diesen Teil des Gebäudes bloß die Halbjahres-AfA anerkannte, während sie für den anderen Gebäudeteil die volle Jahres-AfA gewährte.

Das hg. Erkenntnis vom 11. August 1993, 91/13/0159, betraf eine (für Büro Zwecke) angeschaffte Eigentumswohnung, die unmittelbar nach der Anschaffung im nachfolgenden Jahr "völlig neu adaptiert" wurde, sodass "die Herstellung des dem Betrieb ... dienenden Wirtschaftsgutes" im Anschaffungsjahr noch nicht abgeschlossen war. Bei dieser Sachlage erachtet der Verwaltungsgerichtshof für das Anschaffungsjahr eine AfA für nicht zulässig, weil das Wirtschaftsgut in diesem Jahr noch nicht fertiggestellt war.

Aus den angeführten hg. Erkenntnissen lässt sich Folgendes ableiten:

Wird ein Wohngebäude zum Zwecke der Erzielung von Einkünften angeschafft, so beginnt der Lauf der AfA (§ 7 bzw. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988) grundsätzlich bereits mit dem Zeitpunkt der Anschaffung, weil in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund tritt. Werden nach der Anschaffung Erhaltungsaufwendungen auf das Gebäude getätigt, hindert dies den Beginn des Laufes der Abschreibung nicht.

Anderes gilt im Fall von Herstellungsaufwendungen: Wenn unmittelbar nach der Anschaffung Herstellungsmaßnahmen (nicht nur in untergeordnetem Ausmaß) getätigt werden, so beginnt der Lauf der Abschreibung nicht vor dem Abschluss der Herstellung. Räumlich abgrenzbare Teile eines Gebäudes können dabei eine unterschiedliche Betrachtung erfahren; so hindert beispielsweise eine auf den Dachbodenausbau begrenzte Herstellungsmaßnahme nicht den Beginn der Abschreibung der Anschaffungskosten für die anderen, der Vermietung gewidmeten Teile des Gebäudes.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Erhaltungsaufwand nicht schon wegen seiner zeitlichen Nähe zum Anschaffungsvorgang als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand zu werten ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2006, 2005/13/0076).

Im Beschwerdefall ist sohin von entscheidender Bedeutung, ob die vom Mitbeteiligten gesetzten Baumaßnahmen als Erhaltung oder als Herstellung zu beurteilen sind, und ob, falls Herstellungsmaßnahmen vorliegen, diese auf bestimmte Teile des Gebäudes begrenzt sind.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, entsprechende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, aufgrund derer beurteilt werden kann, ob die Baumaßnahmen zu Erhaltungs- oder zu Herstellungsaufwendungen geführt haben.

Der angefochtene Bescheid ist somit mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 23. Mai 2013