

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Regina Vogt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Johann Wally, Hirschvogelgasse 7/15, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 1. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (jetzt Finanzamt Österreich) vom 27. August 2014 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der festgestellten Einkünfte und die Bemessungsgrundlagen, die bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen sind, sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Einleitend wird darauf verwiesen, dass es sich bei dem gegenständlichen Verfahren um ein fortgesetztes Verfahren handelt.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.6.2017, RV/7101780/2015 betreffend Feststellung der Einkünften gem. § 188 BAO und Umsatzsteuer, jeweils für das Jahr 2012, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.9.2020, Ra 2017/13/0062 hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der im Zuge des Beschwerdeverfahrens betreffend RV/7101780/2015 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde im nunmehrigen fortgesetzten Verfahren mit Schreiben der Bf. vom 24.11.2021 zurückgezogen.

Da der Sachverhalt als den Parteien bekannt vorausgesetzt werden kann, wird das Verwaltungsgeschehen nur insoweit dargestellt, als es für die gegenständliche Entscheidung von Relevanz ist:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand im Jahr 2014 eine Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und Einheitliche Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO für das Jahr 2012 statt.

Im Zuge dessen wurden diverse geltend gemachte Aufwendungen nicht anerkannt, u.a. die Instandsetzungskosten aus den Jahren 2010 und 2011 i. H. von insges. € 35.913,52 für das Objekt L.straße, mit der Begründung, dass dieser Aufwand im jeweiligen Jahr geltend gemacht hätte werden müssen.

Gegen den Bescheid vom 27.8.2014, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO mit € 117.663,23 festgestellt worden waren, erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 1.9.2014, eingelangt bei der belangten Behörde am 11.9.2014, Beschwerde und führte betreffend des „Instandhaltungsaufwandes“ L.straße folgendes aus:

Im Zuge der Generalsanierung seien alle Fenster ausgetauscht und die Fassade erneuert worden. Der Aufwand sei zwingend auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben:

Aufwand 2010:	13.588,78 netto
1/15	905,91
Aufwand 2011:	16.339,15 netto
1/15	1.089,27
1/15 aus 2010:	905,27

Da das Objekt 2012 verkauft worden sei, sei der Restbuchwert der Investitionen (27.026,84) im Jahr 2012 als Aufwand anzuerkennen. Aus verfahrensökonomischen Gründen wäre die Anerkennung der noch nicht angesetzten 1/15-AfA der Jahre 2010 und 2011 als nachgeholter Aufwand im Jahr 2012 anzusetzen.

Im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.6.2017, RV/7101780/2015, wurden die getätigten Investitionen als Instandsetzung qualifiziert, die auf 10 Jahre verteilt abzusetzen wären und weiters darauf verwiesen, dass in den Vorjahren nicht getätigte Absetzungen nicht nachgeholt werden könnten.

Der Verwaltungsgserichtshof gab dem Bundesfinanzgericht untern Hinweis auf § 4 Abs. 7 EStG 1988 insoweit Recht als es sich bei den getätigten Aufwendungen um Instandsetzungsaufwand handelte, der auf 10 Jahre verteilt abzusetzen ist. Er erkannte weiters im Sinne des Bundesfinanzgerichtes, dass eine Nachholung auf Vorjahre entfallender Zehntelabsetzungen im Jahr 2012 im Sinne der periodengerechten Gewinnermittlung nicht in Frage komme.

Das Bundesfinanzgericht habe jedoch die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung außer Acht gelassen und damit zu Unrecht die Berücksichtigung des Instandsetzungsaufwandes im Jahr 2012 zur Gänze versagt.

Im Schreiben vom 16.11.2021 teilte die Bf. dem Bundesfinanzgericht mit, dass sich unter Ansatz einer jährlichen Abschreibung der Investitionen der Jahre 2010 und 2011 von einem Zehntel der Nettobeträge im Jahr 2012 folgende Restbuchwerte ergeben würden:

Aufwand 2010: 13.588,78 € netto

Restbuchwert 2012: 10.871,04

Aufwand 2011.: 16.339,15 netto

Restbuchwert 2012: 14.705,24

Der Restbuchwert von daher insges. 25.576,28 sei 2012 als Aufwand anzuerkennen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. führte in dem Objekt L.straße, das sie vermietete, diverse Sanierungsarbeiten durch. Dabei handelte es sich um Instandsetzungsarbeiten, wie Erneuerung der Fenster und der Fassade.

Die dafür getätigten Aufwendungen der Jahre 2010 und 2011 fanden in den jeweiligen Jahresabschlüssen keinen Niederschlag.

Das Objekt wurde 2012 verkauft.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Der Verwaltungsgerichtshof trat der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht entgegen, wonach es sich bei den von der Bf. u.a. in den Jahren 2010 und 2011 getätigten Aufwendungen i.Z. mit der Sanierung des Objektes L.straße um Instandsetzungsaufwand handelte. Diesbezüglich verwies der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis auf die Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG 1988. idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201

Diese lautet:

„(7) Bei Gebäuden, die zum Anlagevermögen gehören und Personen, die nicht betriebszugehörige Arbeitnehmer sind, für Wohnzwecke entgeltlich überlassen werden, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) aufgewendet werden, scheiden insoweit aus der Gewinnermittlung aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.“

Wird das Gebäude aus dem entgeltlich oder unentgeltlich veräußert, entnommen oder durch höhere Gewalt zerstört, sind die offenen Teilbeträge (als Sonderform von Erhaltungs-aufwendungen) sofort abzusetzen (siehe Jakom, 14 Aufl., Rz 374 zu § 4).

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Wörtlich führt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.9.2020 dazu aus:

„§ 4 Abs. 7 EStG 1988 enthält eine besondere Verteilungsregelung für Instandsetzungsaufwendungen. Diese Aufwendungen gehören, wie aus dem letzten Satz dieser Bestimmung ausdrücklich hervorgeht, nicht zum Herstellungsaufwand. Vielmehr handelt es sich dabei um Erhaltungsaufwand, der nur aufgrund der ausdrücklichen Anordnung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 nicht sofort zur Gänze in Abzug gebracht werden kann, sondern auf zehn Jahre zu verteilen ist.

§ 4 Abs. 7 EStG 1988 ordnet somit an, dass die dort genannten Instandsetzungsaufwendungen im Jahr des Aufwands sowie in den folgenden neun Jahren jeweils mit einem Zehntel als

Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Der Umstand, dass im ersten oder einem anderen Jahr der Ansatz des entsprechenden Zehntels rechtswidrig unterblieben ist, ändert daran nichts. Aus § 4 Abs. 7 leg. cit. ergibt sich somit grundsätzlich für jedes der betroffenen Jahre die Betriebsausgabeneigenschaft mit einem Zehntel.

Nur eine „Nachholung“ etwaiger auf die Vorjahre entfallender Zehntelabsetzungen im Jahr 2012 kommt aufgrund des Primats der periodengerechten Gewinnermittlung nicht in Betracht (vgl. das bereits angeführte Erkenntnis und die dort zitierte weitere Judikatur, nämlich VwGH 31.5.2011, 2007/15/0015, VwSlg. 8645/F).

Selbst wenn die Regelung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 zu einem Ansatz in der Steuerbilanz führen sollte (in der Art einer Rechnungsabgrenzung, siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 37.3), so der Verwaltungsgerichtshof weiter, sei aber zu beachten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen sind (vgl. VwGH 27.6.2019, Ra 2018/15/0040, mwN), sodass im Wege der Bilanzberichtigung eine entsprechende Position (Rechnungsabgrenzung) im Jahr des Anfalls des Aufwands einzustellen wäre.

Im o.a. Erkenntnis vom 31.5.2011, 2007/15/0015 wurde hinsichtlich einer zuvor zu hoch angesetzten Abschreibung für Abnutzung für das Beschwerdejahr folgendes ausgeführt:

„Aus der Anordnung des § 4 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988, wonach Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen sind, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschreibung zur Folge hat, und der von der Höhe des Jahreseinkommens abhängigen Progression des in § 33 Abs. 1 EStG 1988 festgelegten Tarifes ergibt sich, dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der "Gesamtgewinnbesteuerung" einräumt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1999, 99/15/0194 und Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 4 Abs. 2 Tz. 73ff).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass im Jahr 2012, dem Jahr der Veräußerung der Liegenschaft, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschrieben Teilbeträge im Gesamtbetrag von € 25.576,28 (siehe die Darstellung der einzelnen Beträge oben) als Aufwand zu berücksichtigen sind.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid vom 27.8.2014 i.H. von € 117.663,23 verringern sich nunmehr um diesen Betrag und betragen € 92.086,95.

Davon entfallen auf:

**** GmbH € 55.252,17 (60%)

**** € 36.834,78 (40%).

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis folgt der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere jener im Erkenntnis vom 24.9.2020, Ra 2017/13/0062 zum Ausdruck gebrachten, weshalb die ordentliche Revision auszuschließen war.

Wien, am 30. November 2021