



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. veräußerten im Jahr 1999 ein im Jahr 1997 um 8.832.563,00 S erworbenes und zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VuV) verwendetes gewerblich genutztes Grundstück (93 % der Mieteinnahmen aus diesem Gebäude wurden bei den dem 20 %-igen Umsatzsteuersatz unterliegenden Einnahmen erklärt). Der Verkaufspreis betrug S 11.268.824,00.

Den Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus VuV im Jahr der Veräußerung ermittelten sie in Höhe von –119.185,00 S, wobei vom laufenden Überschuss in Höhe von 89.430,00 S die AfA von 45.408,00 S und eine 1/10 Instandsetzung von 163.207,00 S abgezogen wurden. Erläuternd führte der steuerliche Vertreter aus, dass diese Baumaßnahmen notwendig waren, da nach Absprache mit dem späteren Käufer B. der Bauzustand dem verhandelten Kaufpreis nicht entsprochen hätte.

Bei der Berechnung der Höhe der Spekulationseinkünfte erhöhten sie die abzugsfähigen Anschaffungskosten wiederum um die im Jahr 1999 getätigten Instandsetzungsaufwendungen und ermittelten den Spekulationsgewinn wie folgt:

Anschaffungskosten 1997	8.832.563,00 S
Instandsetzung 1999	1.632.078,00 S
Mehrkosten B.	101.250,00 S
Anschaffungskosten gemäß § 30 EStG 1988	10.565.864,00 S
Verkaufspreis B.	11.268.824,00 S
Spekulationsgewinn	702.960,00 S

Im Zuge einer für die Jahre 1998 – 2000 durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen rechnete der Prüfer die geltend gemachte 1/10 Absetzung bei den Einkünften aus VuV wieder hinzu, da die Instandsetzungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung angefallen wären und nicht zum Erwerb, zur Sicherung oder zur Erhaltung der Einnahmen aus VuV aufgewendet wurden.

In der daraufhin gegen den Feststellungsbescheid erhobenen Berufung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass bereits anlässlich des Kaufes mit Bescheid der RA 3 der

Steiermärkischen Landesregierung vom 20.5.1996 diverse Baumaßnahmen vorgeschrieben worden wären und sich das gekaufte Objekt nach etwa 1-jähriger Nutzung als sanierungsbedürftig herausgestellt hätte. Wegen des großen Finanzierungsbedarfes der Bw. (der eigene Gewerbebetrieb musste verlegt werden) hätten sie das Objekt wieder zum Verkauf angeboten. Um aber einen einigermaßen vernünftigen Verkaufspreis erzielen zu können, mussten die bisher aufgeschobenen Sanierungsarbeiten durchgeführt werden. Diese hätten mit dem Verkauf direkt aber nichts zu tun. Würde man diese Meinung aufrecht erhalten, wäre nach Ansicht des Steuerberaters jedwede Sanierungsmaßnahme im Hinblick auf einen späteren Verkauf zu hinterfragen. Bei den Instandsetzungsarbeiten handle es sich vielmehr um Anschaffungskosten und sei daher eine Zehntelabsetzung bei den Einkünften aus VuV zulässig.

Das Finanzamt wies die Berufung mit der Begründung ab, dass eine Doppelabsetzung der Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV und bei den Spekulationseinkünften nicht möglich sei. Auf Grund der unmittelbaren zeitlichen Nähe der Instandsetzungsarbeiten und des Verkaufes ergebe sich eindeutig, dass die Instandsetzungsarbeiten den Verkaufsabsichten und somit den Spekulationseinkünften zuzurechnen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erhaltungsaufwendungen im nahen zeitlichen Zusammenhang zur Anschaffung werden zu den Anschaffungskosten gezählt und sind daher zu aktivieren (anschaffungsnahe bzw. nachgeholter Erhaltungsaufwand); dazu gehört insbesondere auch der anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwand. Als anschaffungsnahe gilt ein Zeitraum von etwa drei Jahren. Der VwGH begründet die Aktivierung dieses Aufwandes im außerbetrieblichen Bereich damit, dass er der Erwerbung bzw. Erhaltung der Einkunftsquelle dient und nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., TZ 130 zu § 28).

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, die Instandsetzungsaufwendungen, so weit sie nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, gleichmäßig verteilt auf zehn Jahre abzusetzen. Somit wird lediglich im Anwendungsbereich des § 28 Abs. 2 EStG 1988 die nach allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen geltende Aktivierungspflicht von nachgeholten Instandsetzungsaufwendungen durch die Anordnung der zwingenden Verteilung der

Instandsetzungsaufwendungen auf zehn Jahre verdrängt. Diese zwingende Verteilung ist jedoch, wie oben angeführt, nur für Gebäude vorgesehen, die Wohnzwecken dienen.

Im vorliegenden Fall erwarben die Bw. im Jahr 1997 ein gewerblich genutztes Grundstück (der Veräußerer betrieb darauf einen Handels- und Servicebetrieb für Baumaschinen aller Art) und verwendeten es zur Erzielung von Einkünften aus VuV.

Zwei Jahre später wurden umfangreiche Sanierungsarbeiten getätigt. So weit der Steuerberater im Rechtsmittelverfahren die Ansicht vertritt, bei den dadurch entstandenen Aufwendungen handle es sich um Anschaffungskosten, ist dem somit auf Grund der kurzen Zeitspanne zwischen Ankauf und Sanierung zuzustimmen. Wenn er daraus nun aber die Schlussfolgerung zieht, die Zehntelabsetzung sei (anders als bei Finanzierungskosten) bei der Ermittlung der Einkünfte aus VuV zusätzlich möglich, ist dem entgegenzuhalten, dass im vorliegenden Fall die Instandsetzungsaufwendungen auf Grund der gewerblichen Nutzung des Mietgebäudes zwingend aktiviert und im Wege der Abschreibung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (AfA) auf die Restnutzungsdauer verteilt abgeschrieben werden müssen.

Die Inanspruchnahme einer Zehntelabsetzung bei der Ermittlung der Einkünfte aus VuV ist hier somit unabhängig davon, ob das Grundstück innerhalb der Spekulationsfrist verkauft wurde oder nicht, auf Grund der eindeutigen Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 (kein Wohngebäude) nicht möglich. Sehr wohl sind aber gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988, wonach im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen sind, die Sanierungsaufwendungen bei der Berechnung des Spekulationsgewinnes als Teil der Anschaffungskosten überschussmindernd zu berücksichtigen.

Im Übrigen ist hinsichtlich der grundsätzlichen Zulässigkeit einer Doppelabsetzung von negativen Einkommenskomponenten (Betriebsausgaben, Werbungskosten) darauf zu verweisen, dass sie bei einer Veranlassung durch verschiedene Betätigungen iSd §§ 21 bis 31 EStG 1988 im Rahmen des Einkommens ein- und desselben Steuerpflichtigen nur einfach abgesetzt werden können, weil sie in Wirklichkeit vom Steuerpflichtigen nur einfach getätigt worden sind. Gleiches gilt auch für die positiven Einkommenskomponenten (VwGH 28.1.1997, 96/14/0165).

Nur im Bereich der Ermittlung der Spekulationseinkünfte iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 können auch dann die tatsächlichen Anschaffungskosten zum Abzug gebracht werden, wenn auf Grund einer der Veräußerung vorangegangenen außerbetrieblichen Nutzung des

Spekulationsobjektes Teile der Anschaffungskosten im Wege der AfA einkunftsmindernd berücksichtigt worden sind. Der VwGH erachtet aber die in Rede stehende Bestimmung als Ausnahmebestimmung, deren Zweck darin gelegen sein mag, in Anbetracht der Geringfügigkeit des AfA-Betrages, der bei Ermittlung des Spekulationsgewinnes berücksichtigt werden müsste, eine Vereinfachung der Einkunftsermittlung herbeizuführen. Diese Ausnahmebestimmung lässt sich jedoch nicht entgegen ihrem klaren Wortlaut auf andere Aufwendungen übertragen (vgl. VwGH 28.1.1997, 96/14/0165).

Instandsetzungsaufwendungen, die nicht als Teil der Anschaffungskosten im Wege der AfA, sondern auf 10 Jahre verteilt abgesetzt werden, fallen daher jedenfalls unter das Verbot der Doppelverwertung.

Graz, 10. Oktober 2003