



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0301-W/08
RV/0302-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. A. B., S., Adr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung für das Jahr 2005 festgesetzten Mehrbetrages an Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleineigentümer der bebauten Liegenschaft M1. Das Grundstück und das darauf 1927 erbaute Einfamilienhaus ging im Erbwege vor dem Jahr 1970 auf den Bw. über.

Aus der Baubeschreibung für die Einheitswertermittlung im Jahr 1983 ist ersichtlich, dass schon zum damaligen Zeitpunkt die Fassade reparaturbedürftig war. Das Gebäude wurde in den Jahren 1997 bis 2000 vom Bw. generalsaniert. In den Jahren 2000 bis 2004 wurden nach Angabe des Bw. weitere Arbeiten im Hausinneren getätigten und das Mansardenzimmer von der Tochter des Bw. privat und unentgeltlich genutzt. Laut Auszug aus dem zentralen Melderegis-

ter war diese von 14. Februar 2000 bis 31. Jänner 2007 in der gegenständlichen Liegenschaft mit Hauptwohnsitz gemeldet. Die Küche wurde nach Angaben des Bw. erst im Jahr 2004/2005 angeschafft und sodann im Jahr 2005 die Fremdvermietung begonnen.

Am 27. April 2006 erklärte der Bw. erstmals in seiner Steuererklärung für das Jahr 2005 (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die erklärten Mieteinnahmen für das Jahr 2005 beliefen sich auf € 2.800,00, da das Gebäude laut vorgelegtem Mietvertrag ab Juni 2005 um € 400,00 pro Monat vermietet war. Zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage berief sich der Bw. auf § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG und gab den gemeinen Wert des Gebäudes mit € 160.000,00 an. Die davon ermittelte Abschreibung iHv 1,5% beträgt 2.400,00 pro Jahr. Des Weiteren stellte der Bw. den Antrag auf Verteilung von Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG in Höhe von € 2.210,00 und einen Antrag auf Verteilung von Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG in Höhe von € 93.123,00 gesamt, sohin € 6.208,00 pro Jahr. Zur Berücksichtigung der Finanzierungskosten legte der Bw. Kontoauszüge mit Zinsen in Höhe von insgesamt € 2.740,58 vor, erklärte aber versehentlich nur € 1.403,00 in der Beilage E 1b. Hieraus ergab sich ein Überschuss der Werbungskosten in Höhe von € 7.432,00. Mit Bescheid vom 1. Juni 2006 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erkläzungsgemäß mit € -7.432,00 festgesetzt.

Am 19. Februar 2007 wurden ergänzende Informationen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch das Finanzamt erhoben. Hierbei wurde durch den Bw. bekannt gegeben, dass im Zuge der Sanierungsarbeiten in den Jahren 1997 bis 2000 ua. eine Waschküche in ein Badezimmer umgebaut wurde und der erstmalige Einbau einer Gaszentralheizung erfolgte. Diese Generalsanierung konnte im Jahr 2000 abgeschlossen werden, danach seien weitere Investitionen im Hausinneren erforderlich gewesen. Vor 2005 wäre aus diesem Grund eine Vermietung zu einem angemessenen Mietzins nicht möglich gewesen, eine Eigennutzung durch die Tochter in der Mansarde jedoch schon.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wurde am 11. April 2007 fristgerecht gem. § 299 BAO von Amts wegen aufgehoben und mit gleichem Datum ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 erlassen, in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € -1.224,00 ohne die begünstigte Abschreibung nach § 28 Abs. 3 EStG festgesetzt wurden. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass der beantragten Verteilung der Sanierungskosten aus den Jahren 1997 bis 2000 nicht stattgegeben werden könne, da die Vermietung erst Jahre nach der Sanierung erfolgte. Die Absetzung für Abnutzung sei gem. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG vom gemeinen Wert zu Vermietungsbeginn zu berechnen, wobei sich die Kosten der Sanierung hierin widerspiegeln würden und somit die Geltendmachung der Sanierungskosten gem. § 28 Abs. 3 EStG einer Doppelberücksichtigung gleichkomme.

Der Bw. erhab gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 am 25. April 2007 fristgerecht Berufung und beantragte die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie ursprünglich erklärt mit Ausnahme des Übertragungsfehlers betreffend die Höhe der Zinsen. Der Bw. führte in seiner Berufsbegründung aus, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die begünstigte Abschreibung gem. § 28 Abs. 3 Z 2 EStG betreffend die Kosten der Generalsanierung in Höhe von € 93.123,00 gegeben seien und diese auch anlässlich der erstmaligen Veranlagung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begehrt wurden. Die Rechtsansicht, dass diese Sanierungskosten bereits im gemeinen Wert berücksichtigt seien, sei unzutreffend, da unter § 28 Abs. 3 EStG fallende Aufwendungen vorrangig nach dieser Bestimmung abzuschreiben seien. Auch der spätere Beginn der Vermietung sei unschädlich, da sich weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung eine Grundlage dafür finde, dass die begünstigte Abschreibungsmöglichkeit verloren ginge, sollte die erstmalige Erzielung von Mieteinkünften mehr oder weniger lange Zeit nach Beendigung der Sanierungsarbeiten erfolgen. Weiters seien die Absetzung von Sanierungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG sowie der Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG durchaus nebeneinander möglich und zulässig. Fraglich könne nur sein, welcher Buchstabe der Ziffer 8 des § 16 Abs. 1 EStG für die Ermittlung des maßgeblichen Gebäudewertes heranzuziehen sei, sowie insbesondere der Zeitpunkt (vor oder nach der Sanierung) der Beurteilung und auch die Restnutzungsdauer des Gebäudes, um eine Doppelberücksichtigung der Kosten zu vermeiden. Weiters ersuchte der Bw. um Richtigstellung der versehentlich in der Erklärung falsch angeführten Fremdfinanzierungskosten und Berücksichtigung mit € 2.740,58.

Mit einem Ersuchen um Ergänzung vom 11. Juli 2007 wiederholte das Finanzamt seine Rechtsansicht, dass die Kosten bereits durch die Absetzung für Abnutzung vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung berücksichtigt seien und ergänzte, dass eine begünstigte Abschreibung der Herstellungskosten in dem Jahr beginnen müsse, in dem die Kosten angefallen seien, sodass ein nicht unbeträchtlicher Teil dieser Kosten mangels Vermietungstätigkeit verlorengehen würde. Zum Zwecke der Beurteilung des gemeinen Wertes wurde um Bekanntgabe der Größe des Grundstücks und der Wohnnutzfläche ersucht.

Der Bw. legte die Baubeschreibung aus dem Jahr 1983 und einen Einheitswertbescheid vor, aus denen die geforderten Daten ersichtlich sind, und führte in seinem Begleitschreiben vom 2. August 2007 ergänzend aus, dass erst die Generalsanierung das Haus in einen dem heutigen Wohnungsstandard entsprechenden Zustand versetzt und die künftige Nutzung als Mietobjekt ermöglicht hätte. Weiters sei dem Gesetz ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen Sanierungsaufwand und Erzielung von Mieteinkünften als Voraussetzung für die begünstigte Abschreibung nach § 28 Abs. 2 und 3 EStG nicht ableitbar. Da vor der tatsächlichen Erzielung von Einkünften nach § 28 EStG weder eine normale AfA noch eine be-

günstigste Aufwendungsabschreibung möglich sei, könne dies auch nicht für den Beginn der 10- bzw. 15-jährigen Abschreibungsfristen gelten. Zur Vermeidung der Doppelberücksichtigung müsse demnach für Zwecke der AfA-Bemessung nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG der Gebäudewert vor Beginn der Generalsanierung zugrunde gelegt werden.

Am 6. Dezember 2007 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, in der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit -3.964,58 festgesetzt wurden. Entsprechend der Bescheidbegründung ging das Finanzamt von einer Bewertung des Gebäudes für Zwecke der AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG aus, wobei der Zeitpunkt für die Ermittlung dieses Wertes, auch wenn dies nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt sei, nur der der erstmaligen Vermietung sein könne. Überdies sei aus den vorgelegten Unterlagen davon auszugehen, dass der zugrunde gelegte gemeine Wert als nicht zu niedrig angesetzt sei. Die tatsächlichen Finanzierungskosten wurden in diesem Bescheid berücksichtigt, wobei auf Grund eines Versehens des Finanzamts ein zu hoher Betrag abgesetzt wurde.

Innerhalb offener Frist stellte der Bw. am 17. Dezember 2007 einen Vorlageantrag. Dabei berief er sich auf die bereits in der Berufung dargebrachten Gründe und hielt nochmals fest, dass die Sanierungsaufwendungen unabdingbare Voraussetzung der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte gewesen wären, und da er vor diesem Zeitpunkt keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe, die begünstigte 15-jährige Abschreibungsfrist der Aufwendungen nicht vor dem Jahr 2005 begonnen haben könne. Dass die Vermietung des Objekts nicht unmittelbar nach Abschluss der geförderten Baumaßnahmen, sondern erst im Jahr 2005 erfolgte, sei steuerrechtlich irrelevant, des übrigen sei eine frühere Vermietung auch nicht möglich gewesen.

Zwischenzeitig wurde auch die Einkommensteuer für das Jahr 2006 am 9. Juli 2007 vorläufig (mit Berücksichtigung der begehrten 15-jährigen Abschreibung) veranlagt und dieser Bescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Dezember 2007 dahingehend geändert, dass die Abschreibung nach § 28 Abs. 3 EStG ausgeschieden wurde. Zusätzlich erfolgte im Erstbescheid eine von der Erklärung abweichende Veranlagung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, die mittels Berufung fristgerecht am 16. Juli 2007 angefochten wurde. Im geänderten Bescheid vom 7. Dezember wurde der Berufung betreffend die Einkünfte aus Kapitalerträgen teilweise stattgegeben, jedoch die Anrechnung der bezahlten Schweizer Verrechnungssteuer verweigert. Am 27. Dezember 2007 stellte der Bw. einen Vorlageantrag betreffend die Anerkennung der 1/15-Abschreibung im Jahr 2006 und ergänzte diesen Vorlageantrag am 25. März 2007 betreffend die Veranlagung der Kapitaleinkünfte, insbesondere die Nichtberücksichtigung der Schweizer Verrechnungssteuer.

Die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen anrechenbare Schweizer Verrechnungssteuer im Veranlagungswege sei zu berücksichtigen, wobei das Finanzamt dies mit der Begründung, dass eine Anrechnung ohne tarifmäßig zu versteuernde Einkünfte nicht möglich sei, versagte. Die Rückerstattung allfälliger ausländischer Steuerbeträge wäre nach Ansicht des Wohnsitzfinanzamtes beim hierfür zuständigen Finanzamt Eisenstadt zu beantragen. Mit Schreiben vom 10. September 2008 übermittelte der Bw. die abweisende Berufungsentscheidung des UFS vom 29.08.2008, RV/2264-W/08 betreffend seinen zwischenzeitig gestellten Antrag auf Rückerstattung der Schweizer Verrechnungssteuer beim Finanzamt Eisenstadt und beantragte wiederum die Berücksichtigung im Veranlagungswege.

Zusammenfassend beruft der Bw. gegen folgende Punkte seiner Einkommensteuerveranlagung:

1. Berücksichtigung der Abschreibung der Herstellungskosten nach § 28 Abs. 3 EStG über 15 Jahre in den Jahren 2005 und 2006 sowie die Korrektur eines Übertragungsfehlers bei den Fremdfinanzierungskosten in 2005
2. Anrechnung der Schweizer Verrechnungssteuer von Fondausschüttungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berücksichtigung der Abschreibung der Herstellungskosten nach § 28 Abs. 3 EStG über 15 Jahre in den Jahren 2005 und 2006 sowie die Korrektur eines Übertragungsfehlers bei den Fremdfinanzierungskosten in 2005

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG regelt die Absetzung für Abnutzung ua für Gebäude im gegenständlichen Veranlagungsjahr 2005 wie folgt, wobei die danach in Kraft getretenen Änderungen für den Berufungsfall nicht entscheidungsrelevant sind, da die Abschreibung unstrittig in 2005 beginnt:

„Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
- c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
- d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude

vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.“

§ 28 Abs. 3 erlaubt eine beschleunigte Abschreibung für bestimmte Herstellungskosten:

„Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.
2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.
3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Wird das Gebäude auf eine andere Person übertragen, so können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr die restlichen Teilbeträge der auf zehn bis fünfzehn Jahre verteilten Herstellungsaufwendungen nicht mehr abgezogen werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.“

§ 7 Abs. 1 EStG definiert die Absetzung für Abnutzung näher, wobei diese Vorschrift sinngemäß auch im außerbetrieblichen Bereich Anwendung findet:

„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), sind 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.“

2. Anrechnung der Schweizer Verrechnungssteuer von Fondsausschüttungen

DBA Österreich Schweiz – Artikel 10 lautet auszugsweise:

„1. Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragstaat an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

2. Diese Dividenden dürfen jedoch in dem erstgenannten Vertragsstaat, in dem die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttoprises der Dividenden nicht übersteigen. Diese Dividenden sind jedoch im erstgenannten Vertragsstaat von der Steuer befreit, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.

3. Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Dividenden" bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genußaktien oder Genußscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.“

DBA Österreich Schweiz – Artikel 23 lautet auszugsweise:

„1. Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert

werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 11, 12 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.“

§ 93 EStG lautet auszugsweise:

„(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsführung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

d) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

e) Ausländische Kapitalerträge im Sinne der lit. a bis c, die von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.

2. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter.

3. a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten (§ 1 des Kreditwesengesetzes). Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.

(3) Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus

1. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1983 in Schilling oder Euro begeben wurden,

2. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schilling oder Euro begeben wurden,

3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen,

4. Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge

- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3,

- aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2, 3 und 6,
- aus Kapitalerträgen gemäß Z 5, sofern es sich um Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt,
- um gemäß § 40 Abs. 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes als ausgeschüttet geltende Erträge eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt und
- aus Substanzgewinnen, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen,
- aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 1 lit. e,
bestehen,

5. Anteilsrechten an ausländischen Kapitalanlagefonds (§ 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993) sowie an einem ausländischen Immobilienfonds (§ 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes), soweit die ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge aus den in Z 4 angeführten Ertragsbestandteilen bestehen, und Kapitalerträge im Sinne des § 42 Abs. 4 Investmentfondsgesetzes 1993 und § 42 Abs. 2 erster Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.“

§ 97 Abs. 4 EStG lautet:

„Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 sowie im Sinne des § 37 Abs. 8 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, der freiwillig geleistete Betrag und die gemäß § 37 Abs. 8 gesondert zu berechnende Steuer, so ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Dabei ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters bei Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden. Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt folgendes:

1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Dies gilt ungeachtet des § 20 Abs. 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird.
2. Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Der Kinderabsetzbetrag ist dabei im Jahr 1999 mit 475 S monatlich, in den Jahren 2000 und 2001 mit 700 S monatlich und ab dem Jahr 2002 mit 50,90 Euro monatlich anzusetzen.“

Rechtliche Würdigung

Der unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung den am Beginn der Entscheidungsgründe dargelegten Sachverhalt zu Grunde, der sich aus den Angaben und vorgelegten Unterlagen des Bw. ergibt. Außer Streit gestellt ist im konkreten Fall, dass es sich bei den Sanierungskosten um Herstellungskosten handelt, die die Anforderungen des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG erfüllen und somit grundsätzlich für die 15-jährige Abschreibung qualifiziert sind. Unstrittig ist weiters, dass die Abschreibungsbemessungsgrundlage für das unentgeltlich erworbene Gebäude gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG mit dem gemeinen Wert zu erfolgen hat. Zu klären ist hingegen, zu welchem Zeitpunkt dieser gemeine Wert festzustellen ist und folglich, ob die Sanierungsaufwendungen dadurch abgedeckt sind oder parallel in Abzug gebracht werden können.

Generell lässt sich festhalten, dass zunächst die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG zu ermitteln ist. Im gegenständlichen Verfahren wurde von einer Bewertung nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG ausgegangen, welche den Ansatz des gemeinen Werts erlaubt. Im Gesetz wird nicht explizit angeführt, zu welchem Zeitpunkt die Feststellung des gemeinen Werts zu erfolgen hat. Aus der herrschenden Literatur ergibt sich jedoch, dass hier nur der Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung zur Erzielung von Einkünften gemeint sein kann (vgl. Quantschnigg/Schuch EStG-Handbuch § 28 Tz 41.5, Doralt EStG⁹ § 16 Tz 157 bei einem Beispiel zu betrieblicher Nutzung und späterer Entnahme und Vermietung, Jakom/Lenneis EStG § 16 Rz 41; ebenso EStR 2000 in Rz 6432 und Rz 6433 bei Beendigung der außerbetrieblichen Nutzung und späterer, neuerlicher Vermietung). Auch wenn in vielen dieser Beispiele eine andere Vorgeschichte der Gebäudenutzung als im streitgegenständlichen Fall angenommen wird, sind Schlussfolgerungen in Bezug auf den Bewertungszeitpunkt möglich.

Sofern das Gebäude bereits zu einem früheren Zeitpunkt betrieblich oder außerbetrieblich genutzt wurde und während dieses Zeitraums Herstellungskosten angefallen sind, so waren diese im Rahmen der Absetzung für Abnutzung verteilt über die Restnutzungsdauer abzugsfähig, gegebenenfalls war auch eine beschleunigte Abschreibung nach § 28 Abs. 3 EStG möglich. Nach Beendigung der betrieblichen Nutzung oder Vermietungstätigkeit kann die Absetzung für Abnutzung sowie die beschleunigte Abschreibung nicht mehr weiter geltend gemacht werden (vgl. Doralt EStG⁹ § 28 Tz 186). Würde die neuerliche Nutzung zur Einkünfterzielung erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist erfolgen, wird gemäß den EStR auch hier die Option zur Aufwertung auf den gemeinen Wert eingeräumt (vgl. EStR Rz 6432, kritisch Doralt EStG⁹ Tz 156).

Der Hintergrund der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG in der Fassung vor 2006 vorgesehene Möglichkeit, die Abschreibung vom gemeinen Wert zu bemessen, ist eine Nachbildung der Bewertungsbestimmungen für die Einlage von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen. An die Stelle des Teilwerts tritt der gemeine Wert, und die Fristen orientieren sich an den Spekulationsfristen, auch wenn dies im außerbetrieblichen Bereich nach Doralt EStG⁹ § 16 Tz 154 keine Rechtfertigung hat. Dies lässt insofern Rückschlüsse auf den Zeitpunkt der Bewertung zu, als der Teilwert im Falle einer Einlage ins Betriebsvermögen gemäß § 6 Z 5 EStG jedenfalls „im Zeitpunkt der Zuführung“ zu erfolgen hat. Nichts anderes kann somit für den Zeitpunkt der Feststellung des gemeinen Werts im außerbetrieblichen Bereich gelten. Als Äquivalent für den Zeitpunkt der Zuführung kann nur der Beginn der Vermietung angenommen werden, da die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten in den Vorjahren nicht begehrt wurde und auch nicht möglich war, da zum damaligen Zeitpunkt keine Vermietung, sondern eine private Nutzung vorgelegen ist.

Dem entspricht auch die Überlegung, dass durch die Option zur Abschreibung vom höheren gemeinen Wert langjährigen Gebäudeeigentümern, die erst später mit der Vermietung beginnen, die Möglichkeit geboten wird, höhere als die vor mehr als zehn Jahren aufgewendeten Anschaffungskosten anzusetzen. Sofern keinerlei Sanierungsmaßnahmen getätigt wurden, kann insbesondere bei älteren Gebäuden ein Wertverlust eingetreten und der gemeine Wert unter die Anschaffungskosten gesunken sein. In diesem Fall sind zum Vorteil des Steuerpflichtigen die ursprünglich aufgewendeten Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die AfA maßgeblich. Anders verhält es sich, wenn der Eigentümer in das Objekt investiert hat und dadurch einen Wertzuwachs hervorrufen konnte. Für diesen Fall ist die Möglichkeit zur Ansetzung des gemeinen Werts geschaffen worden, um somit auch den zwischenzeitlich getätigten Aufwendungen für Instandhaltung, Instandsetzung und Herstellung auf diese Weise Rechnung zu tragen. Aus diesen Überlegungen ergibt sich klar, dass der gemeine Wert daher nur im Zeitpunkt der neuerlichen Vermietung festgestellt werden kann und keinerlei zusätzliche Abschreibungsmaßnahmen möglich sind. Ohne die in den Vorjahren durchgeführte Sanierungstätigkeit würde der gemeine Wert niedriger ausfallen.

Auch die Vorbringen des Bw. vermögen daran nichts zu ändern. Die Behauptung, dass sich aus den EStR 2000 ergäbe, dass die begünstigte Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 EStG vorrangig gegenüber der Abschreibung nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG anzuwenden ist, entbehrt einer schlüssigen Begründung. Abgesehen davon, dass die EStR keine für den Unabhängigen Finanzamt verbindliche Rechtsquelle darstellen, erläutern die zitierten Rz 6477, 6478 und 6482 die grundsätzliche Behandlung von Herstellungsaufwand, die Möglichkeit, bestimme Herstellungsaufwendungen über Antrag beschleunigt abzuschreiben, und Details zur dafür unter Umständen erforderlichen Förderzusage. Bei Erfüllung der Voraussetzung und fristgerechtem Antrag ist die Abschreibung gem. § 28 Abs. 3 EStG über fünfzehn Jahre möglich, von einer vorrangigen Berücksichtigung gegenüber der laufenden Abschreibung kann jedoch nicht gesprochen werden.

Zur Frage, ob im Zeitpunkt der begünstigten Absetzung gem. § 28 Abs. 3 EStG bereits Mieteinnahmen vorliegen müssen, sei folgendes festzustellen: Bei der Absetzung für Abnutzung handelt es sich um Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988. Bei den außerbetrieblichen Einkünften können Werbungskosten dann in Abzug gebracht werden, wenn eine einkunftsquellenbezogene Veranlassung besteht. Dies ist nach der Lehre (Wiesner/Atzmüller-/Grabner/Lattner/Wanke, EStG 1.1.2006, § 16 Anm. 1) dann der Fall, wenn die Ausgaben - objektiv in Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und - subjektiv zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen geleistet werden und - nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Eine Abzugsfähigkeit von Werbungskosten in Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnobjekten kommt unter bestimmten Voraussetzungen auch für Zeiträume in Betracht, in denen keine Einnahmen zufließen. Dies kann in der Anfangsphase, bei einer vorübergehenden Unterbrechung, aber auch nach Beendigung der Vermietung der Fall sein.

Werbungskosten vor Einnahmenerzielung aus Vermietung können steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung reichen ebensowenig aus wie der Umstand, dass der Bw. bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst (vgl. auch VwGH vom 4.6.2003, 99/13/0173). Es ist daher im gegenständlichen Fall keinesfalls davon auszugehen, dass vorweggenommene Werbungskosten angefallen sind, was auch vom Bw. nicht behauptet wird. Im Gegensatz zu sofort absetzbaren Werbungskosten liegen im konkreten Fall Herstellungskosten vor, bei denen die Abschreibung ohnehin nur verteilt über die (Rest-) Nutzungs dauer möglich ist. Ohne den geforderten, klaren Nachweis, dass die Vermietungsabsicht schon vor der Sanierung bestanden hatte, kann jedoch auch nicht der gemeine Wert bereits zu diesem Zeitpunkt für Zwecke der Absetzung für Abnutzung festgestellt werden.

Dem Bw. ist in seiner Ansicht Recht zu geben, dass auch die spätere Erzielung von Mieteinnahmen die Abschreibungsmöglichkeit nicht bereitstellt. In dieser Argumentation wird jedoch nicht berücksichtigt, dass diese Abschreibung durch den Antrag auf Ansatz des gemeinen Werts als Bemessungsgrundlage berücksichtigt ist. Aus dem Verweis auf den Leitsatz zur Entscheidung der FLD Wien, NÖ, Bgld vom 12.06.1996 FJ-LS 58/1996 kann für den Bw. nichts gewonnen werden, da hier zwar die Zehntelabsetzung des Erhaltungsaufwandes (Großreparatur) iSd § 28 Abs. 2 Z 1 EStG 1972 in der Vergangenheit zugestanden wurde, jedoch keine Aussage dahingehend getroffen wird, von welchem Wert die Absetzung für Abnutzung bemessen wurde. Überdies war die Liegenschaft zum Zeitpunkt, in dem die Großreparatur durchgeführt wurde, bereits vermietet.

Zusätzlich ist zu sagen, dass das Haus nach der Sanierung und während der notwenigen Investitionen im Gebäude privat genutzt wurde und dies die Anerkennung von AfA als vorweggenommene Werbungskosten ausschließt. Auch dem Zeitpunkt, ab wann eine Vermietung möglich war, kann keine Bedeutung beigemessen werden.

Es wird nicht bestritten, dass die AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG und die Aufwandsabsetzung gemäß § 28 Abs. 3 EStG grundsätzlich nebeneinander möglich und zulässig sind, wobei dies aber dann nicht zutreffend kann sein, wenn die Basis für die Abschreibung in der Vergangenheit getätigte Herstellungskosten bereits umfasst. Der Anmerkung in der Berufung des Bw.,

dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes je nach Beurteilungszeitpunkt (vor oder nach Generalsanierung) unterschiedlich sei, ist zuzustimmen. Der relevante Stichtag liegt wie bereits erläutert mit Beginn der Vermietungstätigkeit vor, und die AfA ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG mit 1,5% pro Jahr anzusetzen. Somit war auch die Bemessungsgrundlage des gemeinen Werts, die – wie das Finanzamt richtig ausführt – „als nicht zu niedrig angesetzt zu qualifizieren ist“, nicht um die Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG zu kürzen.

Der Übertragungsfehler bei den Fremdfinanzierungskosten ist zu korrigieren und diese sind mit € 2.740,58 im Jahr 2005 festzusetzen.

Zur Frage der Anrechnung der Schweizer Verrechnungssteuer ist unstrittig, dass die Schweiz 35% Verrechnungssteuer einbehalten und nach Angaben des Bw. davon 20% rückerstattet hat. Unstrittig ist weiters, dass Art 10 und Art 23 des DBA Österreich-Schweiz auf die gegenständlichen Fondsaußschüttungen anwendbar sind. Außerdem ist festzuhalten, dass es sich um endbesteuerungsfähige Kapitalerträge gem. § 93 Abs. 3 Z. 5 EStG mit einer inländischen, kuponauszahlenden Stelle handelt. Diese hat 25% KEST einbehalten und zu klären ist, ob 15% Schweizer Quellensteuer durch den Bw. im Veranlagungsweg auf die Einkommensteuer angerechnet werden können.

Durch das DBA Österreich-Schweiz ist vorgegeben, dass die Doppelbesteuerung durch eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer zu erfolgen hat. Der Bw. beruft sich ua. auf § 97 Abs. 4 EStG, welcher jedoch nur bei Antrag auf Mitveranlagung der Kapitalerträge und dem Sonderfall des „matching credit“ greift (vgl. Hofstätter/Reichel EStG-Kommentar § 97 Tz 6) und somit im Berufungsfall nicht anwendbar ist. Das Finanzamt verweigert die Anrechnung im Veranlagungswege mit der Begründung, dass dies deshalb nicht möglich sei, da die streitgegenständlichen, ausländischen Einkünfte keine tarifmäßig zu besteuern Einkünfte darstellen. Es wird hierzu keine Rechtsgrundlage angeführt und nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist diese Forderung des Finanzamtes auch nicht gesetzlich normiert. § 46 EStG verlangt zwar Ähnliches für den Fall der Anrechnung von Abzugsteuern, wobei im gegenständlichen Fall nicht ein Teil der inländischen Kapitalertragsteuer zurückgefördert, sondern eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf diese bzw. die Einkommensteuer allgemein gefordert wird. Dies fällt nicht unter den Anwendungsbereich des § 46, sondern erfolgt stets auf Grund des betreffenden Abkommens (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/-Lattner/Wanke, EStG-Kommentar § 46 Anm. 17). Diesbezüglich sind Einschränkungen betreffend die Höhe des Anrechnungsbetrags zu beachten. Auf Grund der Abkommensbestimmungen können ausländische Steuern nur bis zur Höhe des "anrechenbaren Höchstbetrages" angerechnet werden. Dieser Höchstbetrag entspricht jenem Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt. Im konkreten Fall ist dies die von den ausländischen Einkünften einbehaltene Kapitalertragsteuer,

da keine Tarifveranlagung erfolgt. Eine Tarifveranlagung ist jedoch nicht zwingend erforderlich, um die hier offensichtlich vorliegende Doppelbesteuerung entsprechend dem DBA zu vermeiden. Auch wenn durch den im Vergleich zu den Tarifsteuersätzen niedrigen Kapitalertragsteuersatz eine gewisse Begünstigung für diese Einkünfte zugestanden wird, so muss dies für ausländische und inländische Einkünfte gleichermaßen gelten, da andernfalls im Ausmaß von 15% weiterhin eine Doppelbesteuerung vorliegt. Eine Nichtanrechnung würde überdies eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen bewirken und somit gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößen. Auch an der Auslands-KESt VO 2003 zeigt sich, dass die ausländische Quellensteuer jedenfalls anzurechnen ist, da dies bei ausländischen Dividenden nun direkt durch den zum Abzug Verpflichteten durchgeführt werden kann. Dies erfolgt unabhängig davon, ob die Dividenden endbesteuert sind oder auf Antrag veranlagt werden. Nimmt das Kreditinstitut das Wahlrecht zur Berücksichtigung der Quellensteuer bei Erhebung der KESt nicht in Anspruch, so müssen die Bestimmungen des jeweiligen DBA herangezogen werden (vgl. Puchinger/Hauer ÖStZ 2004, 5). Auch wenn es nicht Streitgegenstand der Entscheidung des UFS vom 26.11.2007 RV/1539-W-05 ua. war, wurden hier die Einkünfte mit dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 37 Abs. 8 EStG besteuert und entsprechend endbesteuerungsgleich behandelt und dennoch die ausländische Quellensteuer im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt. Auch diese Einkünfte sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt somit die Ansicht, dass die Anrechnung der Schweizer Quellensteuer iHv 15% entsprechend dem DBA Österreich-Schweiz im Veranlagungswege zu erfolgen hat. Zu beachten ist jedoch, dass jeweils nur die im betreffenden Kalenderjahr entrichtete Quellensteuer berücksichtigt werden kann.

Aus den Kontoauszügen geht hervor, dass im Jahr 2005 CHF 36,96 ausländische Quellensteuer einbehalten wurden, wobei hiervon nach Angaben des Bw. CHF 21,09 rückerstattet wurden. Die Differenz in Höhe von CHF 15,87 = € 10,21 (Kurs der Kuponabrechnung 1,5547) kann somit im Veranlagungsweg 2005 berücksichtigt werden. Im Jahr 2006 belief sich die ausländische Quellensteuer auf CHF 138,60, wovon CHF 79,20 nach Angaben des Bw. rück erstattet wurden. Die Differenz in Höhe von CHF 59,40 = € 38,34 (Kurs der Kuponabrechnung 1,5493) ist im Veranlagungsjahr 2006 anrechenbar.

1. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden für das Jahr 2005 mit € -2.561,58 und für 2006 mit € -2.300,44 festgesetzt. Die Fünfzehntelabsetzungen können entsprechend den obigen Ausführungen nicht geltend gemacht werden, die Korrektur des Übertragungsfehlers betreffend die Fremdfinanzierungskosten ist berücksichtigt.

2. Für das Jahr 2005 erfolgt eine Anrechnung von € 10,21 an ausländischen Quellensteuern,
im Jahr 2006 sind € 38,34 anzurechnen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 29. Oktober 2008