



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/1908-W/12 und
RV/2490-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr.Bw., vertreten durch Stb. vom 30. Juli 2012 und 28. Oktober 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 11. Juli 2012 und 30. August 2011 betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 sowie Zurückweisung der Berufung gemäß § 273 BAO betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2008 entschieden:

Die werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheid bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Miteigentümergemeinschaft der bebauten Liegenschaft X. Miteigentümer sind Ing. H. zu 25%, K. zu 60% und P. zu 15%. Das Grundstück wurde mit Kaufvertrag vom 21.11.2007 erworben und im Jahr 2011 einer Generalsanierung das Gebäude der Vermietung zugeführt.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

"Tz.1 Berechtigung zum AfA-Abzug erst mit Bereitstellung

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt eine Abschreibung für Abnutzung erst in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb eine

Abnutzung vorliegt. Der AfA-Zeitraum beginnt daher grundsätzlich mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes.

In Ausnahmefällen (bei Wertverzehr schon vor der Inbetriebnahme) beginnt der AfA-Zeitraum mit der Anschaffung, wenn das Wirtschaftsgut bereits durch seine Existenz einer technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung unterliegt. Dies gilt nach der Rechtsprechung aufgrund der altersbedingten Abnutzung insbesondere für Wohngebäude.

Bei Mietgebäuden beginnt die AfA mit Bereitstellung zur Vermietung und nicht mit dem erstmaligen Erzielen von Einkünften. Im Sinne der VwGH-Rechtsprechung ist dies in der Regel der Zeitpunkt der Anschaffung.

Dies gilt nach ho Ansicht jedoch nicht uneingeschränkt, weil auch im Falle einer altersbedingten AfA vorausgesetzt werden muss, dass das Wirtschaftsgut fertig gestellt ist (vgl. allgemein VwGH vom 25.02.2009, 2006/13/0170 mwN). Im Erkenntnis vom 23.02.2010 hat der VwGH den Zeitpunkt der Fertigstellung umfangreicher Adaptierungsarbeiten eines zuvor angeschafften Gebäudes für die Frage der Ganz- oder Halbjahres-AfA beurteilt, womit der Gerichtshof implizit bejaht hat, dass nicht die Anschaffung, sondern die Fertigstellung der Adaptierungsarbeiten für den Beginn des AfA-Zeltraumes relevant war (VwGH vom 23.02.2010, 2008/15/0027).

Vor Fertigstellung eines Wirtschaftsgutes ist eine altersbedingte AfA in der Regel nicht möglich, weil eine Verwendung zur Erzielung von Einkünften ausgeschlossen ist (siehe Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 7 Tz 9). Unter Fertigstellung ist bei einem Mietgebäude die Bereitstellung zur Vermietung zu verstehen. Dies ist durch die bloße Anschaffung des Mietgebäudes nicht der Fall, wenn es auf Grund der Sanierungsbedürftigkeit noch nicht zur Vermietung bereitgestanden ist.

Im ggst. Verfahren hat die Miteigentümergemeinschaft Bw. das Objekt AdrBw mit Kaufvertrag vom 21.11.2007 erworben. Nach Erwerb der Liegenschaft wurde das Gebäude einer Generalsanierung unterzogen. Erst nach Abschluss der Generalsanierung im Jahr 2011 wurde das Gebäude zur Vermietung bereitgestellt und erstmals Mietverträge abgeschlossen.

Eine Vermietung unmittelbar nach Anschaffung als Substandard wäre möglich gewesen, dies war aber nicht die Intuition der Miteigentümergemeinschaft Bw. Eine Bereitstellung für eine Vermietung, wie sie von der Miteigentümergemeinschaft Bw. beabsichtigt war, war daher im Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft AdrBw nicht gegeben.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist ein Wirtschaftsgut "gebraucht", wenn es schon in einer Weise verwendet wurde, dass darin eine, seinen Wert mindernde, Benutzung zu erblicken ist. Entsteht durch den Prozess der Herstellung ein bisher noch nicht existentes Wirtschaftsgut, das eine andere Verkehrsgängigkeit aufweist als seine Bestandteile, kann das Wirtschaftsgut nicht bereits vor seiner Inbetriebnahme in einer Weise verwendet worden sein, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken und seine Eigenschaft als ungebrauchtes Wirtschaftsgut verneint werden könnte (vgl. VwGH vom 16.12.2009, 2009/15/0079; VwGH vom 20.02.2008, 2006/15/0130 mwN).

Die, am Objekt in AdrBw durchgeführte, Generalsanierung ist als Herstellung zu bewerten, weil dadurch erst das Gebäude in einen Zustand versetzt wurde, der für die, von der Miteigentümergemeinschaft Bw. beabsichtigten Vermietung hochwertiger Wohnungen erforderlich ist. Das Wirtschaftsgut, das von der Miteigentümergemeinschaft Bw. angeschafft wurde, war nach Wesen und seiner Beschaffenheit anders, als das später vermietete Wirtschaftsgut. Dieses ist erst durch die Generalsanierung entstanden. Die Anschaffung war der erste Akt des Herstellungsprozesses des Mietgebäudes. Dieser wurde durch die Generalsanierung fortgesetzt. Mit dem Ende der Generalsanierung ist der Herstellungsprozess des Wirtschaftsgutes Mietgebäude abgeschlossen und es steht ein Mietgebäude mit anderer Verkehrsgängigkeit als das ursprünglich erworbene Objekt zur Vermietung bereit.

Wie bereits oben angeführt, ist eine altersbedingte AfA nicht vor der Fertigstellung des Wirtschaftsgutes möglich. Nach Ansicht der ho Finanzbehörde wurde durch die Generalsanierung ein neues Mietgebäude mit einer anderen Verkehrsgängigkeit als das erworbene Objekt hergestellt. Dieses neue Mietgebäude wurde erst mit Beendigung der Generalsanierung im Jahr 2011 fertiggestellt, daher waren die Voraussetzungen für eine Absetzung für Abnutzung in den Jahren 2008 und 2009 nicht gegeben.

Tz. 2 Überschussrechnung laut Betriebsprüfung

Die Überschussrechnungen für die Jahre 2007 und 2008 ermitteln sich daher wie folgt:

	2007	2008
Verlust bisher:	-293.270,96	-232.974,08
Hinzurechnung Abschreibungen	6.427,72	10.067,72
Verlust It. SP:	-286.843,24	-222.906,36"

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet:

"Gemäß Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung vom 24.8.2011 ist für die altersbedingte Abschreibung Voraussetzung, dass das Wirtschaftsgut fertiggestellt ist. Im Erkenntnis vom 23.2.2010 hat der VwGH den Zeitpunkt der Fertigstellung umfangreicher Adaptierungsarbeiten eines zuvor angeschafften Gebäudes für die Frage der Ganz- oder Halbjahresabschreibung beurteilt, womit der Gerichtshof implizit bejaht hat, dass nicht die Anschaffung, sondern die Fertigstellung der Adaptierungsarbeiten für den Beginn des AfA-Zeitraumes relevant war. Ein Bezug zur beschleunigten Abschreibung für Herstellkosten wird weder im Außenprüfungsbericht vom 26.8.2011 noch im VwGH-Erkenntnis hergestellt.

Für die begünstige Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 EStG gibt es keine Einschränkung - wie oben erwähnt -, vielmehr sind die begünstigten Herstellkosten, auch Teilherstellungskosten auf 15 Jahre verteilt abzusetzen, und zwar unabhängig vom Beginn der tatsächlichen Nutzung."

Die Bw. stelle daher den Antrag, die Einkünfte für das Jahr 2007, 2008, 2009 und 2010 unter Berücksichtigung der Ausführungen im Außenprüfungsbericht vom 26.8.2011 mit den um die altersbedingte Abschreibung korrigierten Aufwendungen wie folgt festzusetzen:

Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2007: € -289.643,24

Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2008: € -225.706,36

Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2009: € 57.428,78

Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2010: € -51.371,79

Weiters wurde mit 28.10.2011 eine Berufung gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008 vom 30.8.2011 eingebracht, welche mit Bescheid vom 11.7.2012 als verspätet zurückgewiesen wurde.

In der Berufung gegen die Zurückweisung wurde eingewendet, dass am 30.9.2011 fristgerecht um Verlängerung der Berufungsfrist gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens

betreffend die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2007 und 2008 ersucht wurde. Die Festsetzung dieser Einkünfte wäre ohne die Rechtmäßigkeit der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Zurückweisungsbescheid betreffend Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2007 bis 2008)

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist ein Monat. Die Berufungsfrist kann gemäß § 245 Abs. 3 BAO, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt. Der Wiederaufnahmbescheid und der neue Sachbescheid sind zwei getrennte Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind; daher kann auch die Rechtsmittelfrist für beide Bescheide gesondert verlängert werden (Ritz, BAO³, § 307 Tz 7).

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass mit Eingabe vom 30.9.2011 ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist nur betreffend die Wiederaufnahmbescheide, nicht aber betreffend die Sachbescheide hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2007 und 2008 gestellt wurde. Der beantragten Frist bis 31.10.2011 wurde mit Bescheid vom 4.10.2011 entsprochen.

Am 28.10.2011 wurde weiters eine Berufung gegen die Feststellungsbescheide gemäß §°188 BAO 2007 und 2008 vom 30.8.2011 eingebracht, welche mit 1.9.2011 zugestellt worden sind. Die Berufungsfrist ist daher am Montag, den 3.10.2011 (beim 1.10.2011 handelt es sich um einen Samstag) abgelaufen. Für diese Bescheide wurde kein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gestellt und auch nicht verfügt.

Somit handelt es sich bei der am 28.10.2011 eingebrachten Berufung um eine eigenständige Berufung, welcher kein Antrag auf Fristverlängerung vorausgegangen ist. Da die Berufung gegen die Sachbescheide hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß §°188 BAO 2007 und 2008 vom 30.8.2011 erst am 28.10.2011 eingebracht wurde, war sie daher zu Recht als verspätet zurückzuweisen.

Ad Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2009 bis 2010)

Rechtslage: § 16 Abs. 1 Z 8 EStG regelt die Absetzung für Abnutzung ua für wie folgt:

"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."

Rechtliche Würdigung:

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, 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.

Strittig ist hingegen, ob die Fertigstellung der Adaptierungsarbeiten für den Beginn des AfA-Zeitraumes auch auf die beschleunigte Abschreibung für Herstellkosten in Bezug zu stellen ist; d.h. ob für den Beginn des AfA-Zeitraumes in Bezug auf die beschleunigte Abschreibung für Herstellkosten die Fertigstellung der Adaptierungsarbeiten relevant ist, somit im Zeitpunkt der begünstigten Absetzung gem. § 28 Abs. 3 EStG bereits Mieteinnahmen vorliegen müssen:

Dazu wird auf die jüngst ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.9.2012, ZI 2008/13/0240 wie folgt verwiesen:

"§ 28 EStG 1988 regelt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988), zu denen u.a. nach § 28 Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen gehören. Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sieht § 28 Abs. 3 leg. cit. die begünstigte Abschreibungsmöglichkeit von Herstellungsaufwand ("gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt") unter bestimmten Voraussetzungen vor. § 28 Abs. 3 Z. 2 leg. cit. nennt dazu Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn dazu näher angeführte Förderungszusagen vorliegen."

Aus der Stellung der Bestimmung des § 28 Abs. 3 EStG 1988 im Gesetz ergibt sich, dass die dort vorgesehene - gegebenenfalls auch einer Normal-AfA vorgehende - Verteilungsmöglichkeit von Herstellungsaufwand nur dann zum Tragen kommen kann, wenn im Zeitpunkt seines Anfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (zum im Einkommensteuerrecht geltenden Prinzip der Periodenbesteuerung vgl. in diesem Zusammenhang beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 30.3.2011, 2008/13/0024).

Für eine Verteilungsmöglichkeit von bereits vor dem Zeitraum der erstmaligen Einkünfterzielung getätigtem Herstellungsaufwand ergibt sich nach der Gesetzeslage kein Anhaltspunkt."

Im vorliegenden Fall wurde erst nach Abschluss der Generalsanierung im Jahr 2011 das Gebäude zur Vermietung bereitgestellt und erstmals Mietverträge abgeschlossen. Ohne den geforderten, klaren Nachweis, dass die Vermietungsabsicht schon vor der Sanierung bestanden hat, kann jedoch auch nicht der gemeine Wert der getätigten Herstellungskosten bereits zu diesem Zeitpunkt für Zwecke der Absetzung für Abnutzung festgestellt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2012