



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden VS und die weiteren Mitglieder r, bs und Bs im Beisein der Schriftführerin scf über die Berufung des bw, vertreten durch stb, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch fav, betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 26. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut den Beilagen zur Einkommensteuererklärung des Jahres 2007, Blatt 16 f.

Veranlagungsakt, begehrt der Bw. die Weiterführung von Zehntelabsetzungen aus Instandhaltungsaufwendungen der Jahre 1998-2001 betreffend im Jahr 2006 (hinsichtlich der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) übertragener Liegenschaftsanteile (Eigentumswohnungen) in Höhe von € 1.085,18 (Gasse11) und € 5.761,18 (G.39).

Aus den diesbezüglichen Grundbuchseintragungen ist die Löschung des Belastungs- und Veräußerungsverbots für die Geschenknehmer im Jahre 2006 erkennbar.

Das Finanzamt versagte den Abzug der Werbungskosten unter Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 28 Absatz 2 EStG 1988, wonach im Falle der Übertragung der Einkunftsquelle unter Lebenden das Recht auf Zehntelabsetzung verloren ginge.

Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters des Bw. führe dies zu einer Ungleichbehandlung

gegenüber einer sofortigen Vollabsetzung und beziehe sich nur der erste Satz des § 28 Absatz 2 EStG 1988 auf Instandhaltungsaufwendungen.

In der am 26. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Intention der gesetzlichen Regelungen, insbesondere jener des § 28 Absatz 2 EStG 1988 im Grundsatz der Vollverausgabung der Instandhaltungsaufwendungen gelegen ist. Das diesbezüglich eingeräumte Wahlrecht auf Zehntelung könne daran nichts ändern, weil dieses Wahlrecht einen Ausgleich für den im Bereich der Einkünfteermittlung aus Vermietung und Verpachtung fehlenden Verlustabzug schaffen sollte. Demzufolge ist auch bei Übertragung der Einkunftsquelle unter Lebenden die Zehntelabsetzung fortzuführen, zumal der Verlust der Zehntelabsetzungen vom Gesetzeswortlaut nur für Instandsetzungsaufwendungen vorgesehen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

„Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.

Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.“

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. Wird das Gebäude auf eine andere Person übertragen, dann können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden. Nur bei Erwerb von Todes wegen kann der Rechtsnachfolger die Zehntelabsetzungen weiter geltend machen, wenn er die Absetzung für Abnutzung für das erworbene Gebäude vom Einheitswert berechnet.

Nach der herrschenden Auffassung gehen im Fall der Übertragung der Einkunftsquelle unter Lebenden die restlichen offenen Zehntelbeträge verloren. Dies gilt gleichermaßen für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen (vgl. Jakom, EStG Kommentar, 1. Aufl. 2008, Tz 99 und 107; Doralt, EStG, Kommentar, § 28 Tz 170 und 175; Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 28 Tz 52 und 52.1; sowie Durchführungsrichtlinien zu der Einkunftsart Vermietung und

Verpachtung, BMFF-Erl. Vom 5.9.1989, GZ 06 1701/19-IV/6/89, abgedruckt in SWK Heft 28, 5. Oktober 1989, Seite 419 ff, Punkt 7.5 Absatz 2 Steuerliche Folgen bei Übertragungen, Seite 429).

Allerdings werden bezüglich der Rechtsfolgen bei Instandhaltungsaufwendungen gegenüber der gänzlichen Verausgabung Zweifel an der sachlichen Rechtfertigung geäußert (vgl. Doralt, a.a.O. Tz 175).

Solchen Bedenken ist zum einen die mit der Einkunftsermittlung (durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) und damit der steuerlichen Unbeachtlichkeit von in der privaten Sphäre gelegenen Vermögensänderungen einhergehenden Auswirkungen entgegenzuhalten.

So muss ein steuerlicher Nachteil gegenüber der sofortigen Absetzung nicht eintreten. Etwa, wenn hohe Instandhaltungsaufwendungen zu negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und damit zu nicht vortragsfähigen Verlusten führen.

Weiters erfolgt für Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Vermietungstätigkeit anfallen, aber über den Betätigungszeitraum hinaus wirken (z.B. Wohnungssanierung und nachfolgende kurzfristige Vermietung) keine rückwirkende Aliquotierung mehr.

Von daher ist der Verlust künftiger Absetzbeträge grundsätzlich vertretbar (etwa wie noch nicht im Wege der AfA abgesetzte Anschaffungskosten), weil die Wirkungen solcher Aufwendungen in der (privaten) Vermögenssphäre weiter bestehen und mangels Einkunftsquelle keine nachträglichen Werbungskosten mehr anfallen können.

Zum anderen könnte trotz Übertragung der Einkunftsquelle eine Doppelabsetzung nicht ausgeschlossen werden. Im Fall der Veräußerung erhält der Verkäufer ein wirtschaftliches Äquivalent für geleistete Instandhaltungen und wird durch den Kaufpreis die Abschreibungsgrundlage erhöht; im Fall der unentgeltlichen Übertragung wird ein Vermögensvorteil (in Bezug auf geleistete Instandhaltungen) weitergereicht, der im Zuge der Wahl der AfA Basis von fiktiven Anschaffungskosten auch steuerwirksam werden kann. Diese Auffassung steht in Einklang mit der ab dem Veranlagungsjahr 2008 geltenden Neuregelung, wonach eine Doppelabsetzung dadurch verhindert wird, dass im Schenkungsfall zwar die Zehntelabsetzung vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden kann aber gleichzeitig nach § 16 Absatz 1 Ziffer 8 lit b EStG 1988 eine Aufwertung auf den Ansatz fiktiver Anschaffungskosten ausgeschlossen ist.

Im Ergebnis müsste umgekehrt eine Gleichbehandlung dahingehend erreicht werden, dass im Fall der gänzlichen Absetzung bei unentgeltlicher Übertragung eine Aliquotierung und damit eine Erfassung besonderer Einkünfte (analog der Vorgehensweise nach § 28 Abs. 3) erreicht wird bzw. im Fall der Beendigung der Vermietung (insbesondere bei Privatnutzung) entgegen

der geltenden Rechtslage, wonach die restlichen 10tel nachträgliche Werbungskosten darstellen, müssten diese Zehntelbeträge ebenfalls wegfallen.

Mit anderen Worten kann nicht aus der „Begünstigung“, in bestimmten Fällen Zehntelabsetzungen weiterhin vornehmen zu können, das Fehlen einer sachlichen Rechtfertigung für den Wegfall der Absetzungen abgeleitet werden.

Weiters wäre eine abweichende Behandlung von Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen durch § 28 Abs 2 unverständlich, weil wirtschaftlich annähernd gleiche Sachverhalte (zB. Fenstertausch mit und ohne Erhöhung des Nutzwertes, vgl. Jakom, a.a.O. § 28 Tz 98 und 105) in Bezug auf Finanzbedarf, Umfang und Art der Wirtschaftsgüter bzw. der nachgefragten Fremdleistung vorliegen. Dafür spricht, dass bereits im Regime des EStG 1972 in dessen § 28 Absatz 2 auf den Begriff Großreparaturen abgestellt wurde und die gleichen Rechtsfolgen für den Übertragungsfall vorgesehen waren (vgl. Das Einkommensteuergesetz, Hrsg. Dr. Karl Dollak, Dr. Egon Bauer, Dr. Emmerich Simon, Mag. Franz Zaussinger, 11. Auflage, nach dem Stande vom 1. Jänner 1986). Die im EStG 1988 mit Wirksamkeit ab 1989 im § 119 Abs 2 enthaltene Übergangsbestimmung enthielt für alle von § 28 Abs 2 EStG 1988 umfassten Zehntelabsetzungen beim Erwerb von Todes wegen die gleiche Rechtsfolge, nämlich Fortführung der Absetzungen beim Erwerber, sofern die AfA vom Einheitswert berechnet wurde (vgl. Erläuterungen zu § 119 in Einkommensteuergesetz 1988, Wien 1988, Hrsg. Bundesministerium für Finanzen).

Die EB (betreffend § 28 EStG 1988) der Regierungsvorlage zum Schenkungsmeldegesetz 2008 (abgedruckt in SWK 16/2008, T 100) stellen unter Bezug auf die bisherige Rechtslage klar, dass die Gesetzesbestimmung für offene Verteilungen von Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen gleichermaßen zur Anwendung gelangt. Diese Aussage wurde auch in den Erläuterungen zum Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1988 getroffen (vgl. ÖStZ 41. Jahrgang, 11. April 1988, Nr. 7, Erläuterungen zu § 28, Seite 126 f, wonach beide Gruppen von Aufwendungen steuerlich gleich behandelt werden).

Wien, am 27. März 2009