



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Dir. Anton Pfeifer im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster **über die Berufung** des Bw, bei Berufungserhebung vertreten durch Stb.ges.1, nunmehr vertreten durch Stb.ges.2, **vom** 31. August 2005 gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 des Finanzamtes X vom 10. August 2005 nach der am 24. Februar 2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung **entschieden:**

Der Berufung wird (hinsichtlich 2003: im eingeschränkten Umfang) stattgegeben.

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.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) kaufte mit Vertrag vom 28. Oktober 2003 das bebaute Grundstück Adresse in Ort (EZ Einlagezahl der KG Katastralgemeinde; Grundbuchauszug: UFS-Akt BI 13), nahm an dem darauf befindlichen, denkmalgeschützten Gebäude eine Generalsanierung vor und erzielte ab 2006 Mieteinnahmen daraus (Mietverträge: ESt-Akt 2006).

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diesem Objekt iHv -2.480 € für das Jahr 2003 setzte der Bw eine AfA iHv 2.480 € ab (ESt-Akt BI 12/2003). Im

Einkommensteuerbescheid 2003 vom 23. Februar 2005 berücksichtigte das Finanzamt die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (ESt-Akt BI 13/2003).

Diesen Bescheid hob das Finanzamt mit Bescheid vom 10. August 2005 gemäß § 299 BAO auf (ESt-Akt BI 18/2003) und erließ einen neuen – den angefochtenen – Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10. August 2005, in welchem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv Null angesetzt waren (ESt-Akt BI 19/2003). Dies begründete das Finanzamt damit (ESt-Akt BI 22f/2003), dass das ggstdl Gebäude noch generalsaniert werde, eine Vermietung derzeit nicht möglich und eine Fertigstellung bzw Bereitstellung zur Vermietung noch nicht erfolgt sei. Verweis auf *Hofstätter/Reichel*, Tz 9 zu § 7: Die Nutzung eines Gebäudes iSd § 7 Abs 1 EStG beginne nicht erst mit der Erzielung positiver Einkünfte, sondern bereits mit der Verwendung oder Nutzung in der Absicht, Einkünfte zu erzielen. Solange das ggstdl Gebäude jedoch generalsaniert werde, liege keine Verwendung oder Nutzung in der Absicht, Einkünfte zu erzielen, vor. Eine derartige Nutzung liege erst mit Fertigstellung der Sanierung und Bereitstellung des Gebäudes zur Vermietung vor.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diesem Objekt iHv -7.078,64 € für das Jahr 2004 setzte der Bw eine AfA iHv 2.591,60 € ab (ESt-Akt BI 20/2004). Mit Schreiben vom 4. Juli 2005 (ESt-Akt BI 24/2004) wurde bekanntgegeben, dass der Bw beabsichtige, nach erfolgter Sanierung das Haus am Adresse zu vermieten; Mietverträge hätten zum damaligen Zeitpunkt noch nicht bestanden. Die Abschreibung ab Ankauf des Objektes werde gemäß RZ 6423 der EStR geltend gemacht. Auch in Tz 32 zu § 7 des Einkommensteuerkommentares von *Prof. Doralt* werde darauf verwiesen, dass bei einer altersbedingten Abnutzung ausnahmsweise ab dem Anschaffungszeitpunkt eine Abschreibung vorgenommen werden könne.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 10. August 2005 setzte das Finanzamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -4.486,04 € unter Verweis auf die Begründung für das Vorjahr an.

(rechnerisch richtig: Nichtberücksichtigung/Stornierung der AfA:  $-7.078,64 + 2.591,60 = -4.487,04$ )

Mit Schreiben vom 31. August 2005 wurde Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 vom 10. August 2005 erhoben unter Anfechtung der Nichtanerkennung der AfA (ESt-Akt BI 32f/2004). In Tz 9 zu § 7 EStG in *Hofstätter/Reichel* werde die AfA für halbfertige bzw nicht fertiggestellte Bauten nur mit Bezug auf hergestellte Gebäude ausgeschlossen. Der Bw habe das Objekt Adresse jedoch fertig angeschafft und nicht hergestellt. Es erfolge derzeit lediglich eine Sanierung des Gebäudes. In der Vermietung könne nur auf die technische Nutzungsdauer abgeschrieben werden, die im Regelfall auch wesentlich länger sei als die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Da die technische Nutzungsdauer

der altersbedingten Nutzungsdauer entspreche, könne diese auch vor Einkünfteerzielung angesetzt werden. (Verweise auf *Hofstätter/Reichel*, aaO und RZ 3127 der EStR).

Daraus sei abzuleiten, dass eine AfA nur dann ausgeschlossen sei, wenn ein Gebäude hergestellt werde, und nicht bei einer Anschaffung des fertigen Gebäudes und einer nachfolgenden Adaptierung.

Abschließend wurde in der Berufungsschrift ausgeführt:

*„Sollte die Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werden, beantragen wir bereits jetzt eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO sowie eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO. Erfolgt eine Entscheidung durch einen Einzelrichter im Sinne dieser Berufung gilt der Antrag als zurückgezogen.“*

Hierzu ist klarzustellen:

Bedingte verfahrensrechtliche Anträge sind grundsätzlich unzulässig, außer die Prozesshandlung wird von einem bestimmten im Verfahrensablauf eintretenden Ereignis abhängig gemacht, ohne dass dadurch ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand herbeigeführt wird (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 85 Tz 3).

Unproblematisch ist diesbezüglich die Beantragung der Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und einer mündlichen Verhandlung unter der Bedingung, dass die Berufung an den UFS zur Entscheidung vorgelegt wird, denn nur bei einer Entscheidung durch den UFS – nicht jedoch im Rahmen der Erlassung einer BVE durch das Finanzamt – sind gemäß § 284 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat überhaupt von Belang. Unzulässig ist hingegen die Abhängigmachung der Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und des Antrages auf mündliche Verhandlung von der Berufungserledigung im Sinne der Berufung. Eine derartige Bedingung kann aus Gründen des Verfahrensablaufes nicht beachtet werden, denn zuerst erfolgt die Inangriffnahme der Entscheidung entweder durch das Einzelorgan oder den gesamten Senat, und erst danach ist eine Entscheidung möglich, die ohne mündliche Verkündung im Übrigen erst durch Zustellung der schriftlichen Ausfertigung wirksam wird. Zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Entscheidung (Verkündung, Zustellung) ist aber erst endgültig bestimmt, ob die Bedingung erfüllt wird oder nicht; eine rückwirkende Berücksichtigung der Bedingung ist dann unmöglich. Dies wäre mehr als ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand.

Die bedingte Zurücknahme des Antrages auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat ist daher unbeachtlich.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 5. Oktober 2005 datierte Berufungsvorentscheidung (ESt-Akt Bl 43f/2004). Da das Objekt noch nicht fertiggestellt sei, könne für die Jahre 2003 und 2004 noch von keiner Vermietungsabsicht ausgegangen werden. Denn solange das Gebäude generalsaniert werde, liege keine Verwendung oder Nutzung in der Absicht, Einkünfte zu erzielen vor. Eine derartige Nutzung liege erst mit der Fertigstellung der Sanierung und Bereitstellung des Gebäudes zur Vermietung vor. Die Generalsanierung sei als Herstellung eines Wirtschaftsgutes zu werten (Verweis auf VwGH 11.8.1993, 91/13/0159).

Mit Schreiben vom 2. November 2005 wurde ein Vorlageantrag gestellt (ESt-Akt Bl 46/2004). Es handle sich um ein in vermietungsfähigem Zustand angeschafftes Gebäude.

Aus dem Anlageverzeichnis 2006 sind die Bemessungsgrundlagen für die AfA der Streitjahre zu ersehen, wobei der Grundanteil 20% und der Gebäudeanteil 80% von Kaufpreis, GrESt und Grundbucheintragungsgebühr ausmacht und die Sanierungskosten des denkmalgeschützten Gebäudes auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden:

Gebäude-Anteil	Datum	Betrag
Kaufpreis	28.10.2003	124.000,00 €
GrESt	16.01.2004	4.340,00 €
Grundbuch	23.02.2004	1.240,00 €
Summe		<u>129.580,00 €</u>

(2% von 124.000 € sind 2.480 €; 2% von 129.580 € sind 2.591,60 €.)

In der am 24. Februar 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Seitens des Finanzamtes bestehe im Fall einer Abweisung der Berufung kein Einwand gegen die Berichtigung eines Rechenfehlers bei der Ermittlung der Einkommensteuer 2004; diesfalls würde die Bemessungsgrundlage um 1 € reduziert werden.

Seitens des Bw wurde eingeräumt, dass im Jahr 2003 lediglich eine Halbjahres-AfA anzusetzen sei, wenn der Berufung gefolgt werde.

Seitens des Finanzamtes werde von der Zulässigkeit einer 50jährigen Restnutzungsdauer ausgegangen.

Auf Vorhalt an beide Streitparteien,

- wie denn die im Jahr 2004 verausgabten Anschaffungsnebenkosten (GrESt, Grundbucheintragungsgebühr) im Falle der grundsätzlichen AfA-Berechtigung ab 2003 abzusetzen wären, denn genau genommen verbleibe unter der Annahme einer 50jährigen Nutzungsdauer (2% AfA) bei einer Halbjahres-AfA im Jahr 2003 dann im Jahr 2004 nur noch eine Restnutzungsdauer von 49,5 Jahren; bzw sei die AfA von

Anschaffungs(neben)kosten unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Verausgabung vorzunehmen,

stellten beide Parteien außer Streit, dass Grunderwerbssteuer und Grundbucheintragungsgebühr zu den Anschaffungsnebenkosten zählten und unabhängig vom Zeitpunkt der Verausgabung gemeinsam mit dem Kaufpreis zu aktivieren seien.

Seitens des Finanzamtes wurde darauf verwiesen, dass aufgrund der nachfolgenden Sanierung im Zeitpunkt der Anschaffung noch kein im Wege der AfA zu berücksichtigender Wertverlust eingetreten sein könne. In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fänden sich verschiedene Aussagen; für das Finanzamt sei maßgeblich gewesen, dass infolge der Sanierung tatsächlich (in den Streitjahren) noch keine Vermietung vorgenommen habe werden können.

Die Vermietungsabsicht ab Anschaffung sei unstrittig.

Wäre das Gebäude von Anfang an vermietet worden, stünde nach Ansicht des Finanzamtes eine AfA zu, auch wenn in weiterer Folge generalsaniert werde, da eben eine entsprechende Abnutzung eingetreten sei. Ein derartiger Sachverhalt sei hier aber nicht gegeben.

Seitens des Bw wurde entgegnet, dass kein Unterschied im Wertverzehr bestehe, ob nun von Anfang an vermietet oder zunächst saniert werde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Für die Streitfrage relevanter Sachverhalt:

Bei der Anschaffung am 28. Oktober 2003 war ein Gebäude vorhanden; dieses hatte zu diesem Zeitpunkt noch eine Substanz, die einem Wertverzehr unterliegen konnte. Dies ergibt sich aus der Zuordnung von 80% der Anschaffungskosten zum Gebäude und dem Vorbringen seitens des Bw, bestätigt durch die Tatsache, dass noch eine Generalsanierung vorgenommen werden konnte. Die während der Generalsanierung aufgenommenen Fotos (ESt-Akt Bl 25f/2004) zeigen ein mehrstöckiges Wohnhaus in Massivbauweise. Ein Alter von 100 Jahren und mehr spricht bei einem derartigen Haus noch nicht für das Vorliegen einer Ruine.

Das Gebäude wurde lange vor dem 28. Oktober 2003 fertiggestellt. Daher war es auch zu diesem Anschaffungszeitpunkt fertiggestellt, denn die Eigenschaft als fertiggestellt kann nicht mehr verloren gehen – nur der Restwert und die Restnutzungsdauer könnten theoretisch bis auf Null sinken, was hier aber nicht der Fall ist (vgl. zuvor).

Die Absicht des Bw zur Vermietung bestand bereits bei Anschaffung des Gebäudes. Dies wird geschlossen aus der alsbaldigen Durchführung einer Generalsanierung und der tatsächlichen anschließenden Vermietung.

Der altersbedingte Wertverzehr begann im Anschaffungszeitpunkt. Ab Anschaffung war das Gebäude theoretisch durch Vermietung nutzbar; dies wäre praktisch davon abhängig gewesen, Mieter mit entsprechend geringen Ansprüchen zu finden und sich mit entsprechend niedrigen Mieteinnahmen zufrieden zu geben.

Rechtliche Würdigung:

Der für betriebliche Einkunftsarten formulierte, jedoch sinngemäß auch für außerbetriebliche Einkunftsarten anzuwendende § 7 EStG 1988 bestimmt in seinen ersten zwei Absätzen:

*„§ 7. (1) 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) Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.“*

Daraus folgt: Die „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ ist diejenige Zeitspanne, auf die die Anschaffungs- oder Herstellungskosten „gleichmäßig verteilt“ (d.h. auf die gesamte Zeitspanne) abzusetzen sind, womit klar ist, dass mit dem Beginn dieser Zeitspanne auch die AfA beginnt. Daher ist der Beginn der „Verwendung oder Nutzung“ zugleich der AfA-Beginn. Aus § 7 Abs 2 EStG 1988 (nur „genutzt“) ist zu schließen, dass „Nutzung“ einerseits der weitergehende Begriff ist, der auch die „Verwendung“ umfasst. Andererseits wäre zwar eine Differenzierung zwischen „Nutzung“ (zB eines Gebäudes) und „Verwendung“ (von Werkzeug) möglich, erscheint aber mangels unterschiedlicher steuerlicher Auswirkungen als entbehrlich.

Hier wird aus Vereinheitlichungsgründen nur mehr der Begriff der „Nutzung“ verwendet werden. Entscheidend ist also, wann die „Nutzung“ des Gebäudes beim Bw begonnen hat.

Rechtsprechung und Literatur erscheinen diesbezüglich nicht einheitlich, wenngleich unterschiedliche rechtliche Schlussfolgerungen auch aus den jeweils unterschiedlichen zugrundeliegenden Sachverhalten resultieren können:

Die zeitliche Entwicklung der Rechtsprechung des VwGH stützt – mit Ausnahme des zweitjüngsten der folgenden Erkenntnisse – die Ansicht des Bw:

- VwGH 4.12.1953, 1720/51: „... Demnach bildet es eine Voraussetzung für den Abzug von AfA, dass das Wirtschaftsgut im Betrieb zur Erlangung von Einkünften verwendet werden kann. Dies ist in der Regel ausgeschlossen, solange das Wirtschaftsgut nicht fertiggestellt ist. Halbfertige Bauten dienen nicht der Erzielung von Einkünften....“
- VwGH 19.1.1982, 81/14/0064, 0166: Wird zwar in der Literatur zitiert, betrifft aber nicht das Vorbereitungsstadium zur Erzielung von Mieteinnahmen, sondern den Wechsel von negativen zu positiven Einkünften bei gleichzeitig fortlaufender Mieteinnahmenerzielung.
- VwGH 27.11.1984, 83/14/0046, 0048: „Die Auffassung der belangten Behörde, die AfA stünde vor Benützung (Vermietung) des Gebäudes nicht zu, kann der Gerichtshof im übrigen nicht teilen, denn bei Wohngebäuden (einschließlich dem Herstellungsaufwand auf sie) tritt in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund.“
- VwGH 11.8.1993, 91/13/0159: Eine Eigentumswohnung wurde zu Büroräumlichkeiten adaptiert. Die Fertigstellung des „Wirtschaftsgutes der Büroräume“ wurde erst mit Abschluss der Adaptierung angesetzt.
- VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171: „Dass die belangte Behörde an der Prognoserechnung der Beschwerdeführer deren Vorgangsweise kritisiert hat, die AfA nicht schon ab Erwerb des Hauses anzusetzen, ist auch nicht zu beanstanden, weil sich die belangte Behörde für diese ihre Auffassung zutreffend auf das hg. Erkenntnis schon vom 27. November 1984, 83/14/0046, 0048, stützen konnte, in welchem der Gerichtshof klargestellt hat, dass bei Wohngebäuden die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in der Regel in den Vordergrund tritt, sodass die AfA nicht erst ab Vermietung des Gebäudes zusteht. Der Versuch der Beschwerdeführer, sich auf ein von ihnen diesbezüglich gesehenes "Wahlrecht" zu berufen, kann ihrem Standpunkt nicht zum Erfolg verhelfen, weil ein solches Wahlrecht nicht besteht.“

Die Rsp des UFS ist nicht einheitlich: Im Sinne des Bw: UFS 9.10.2006, RV/0379-G/05; im Sinne des Finanzamtes: UFS 1.12.2009, RV/0317-W/07.

Die Literatur spricht – soweit darin Sachverhalte wie der hier vorliegende gemeint sind – vorwiegend für den Bw (*Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 7 Tz 32; *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, Tz 9 zu § 7, Tz 3 zu § 16 Abs 1 Z 8; *Jakom/Kanduth-Kristen*, § 7 Rz 71; *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 7 Tz 47; *Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm 16 zu § 7 EStG). Nur *Perl*, RdW 2009, 547 (2009/539), Pkt 4, betreffend nachträgliche Aufwendungen auf ein angeschafftes Mietgebäude, stützt die Ansicht des Finanzamtes.

Anwendung auf den hier zu entscheidenden Fall:

Im Sinne der neueren Rsp des VwGH ist davon auszugehen, dass der äußerste Wortsinn der „Nutzung“ auch die Nutzung mittels Sanierung zum Zwecke der anschließenden Vermietung umfasst.

Wie in VwGH 27.11.1984, 83/14/0046, 0048 und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171 wird hier der Beginn des altersbedingten Wertverzehres des Gebäudes beim Bw, d.h. der 28. Oktober 2003, als Beginn der Nutzung iSd § 7 EStG 1988 gesehen.

Hinsichtlich des am 28. Oktober 2003 angeschafften Gebäudes, welches der Bw zu vermieten beabsichtigte, in dem Zustand an diesem Tag, lag daher ab Anschaffung die grundsätzliche AfA-Berechtigung vor. Die auf dieses Gebäude bezogene Absicht, es zu vermieten, wurde nicht dadurch zunichte gemacht, dass die Vermietung erst nach Generalsanierung erfolgen sollte. Die Generalsanierung verbesserte das Gebäude; zur Beurteilung der Vermietungsabsicht ist es aber jedenfalls noch dasselbe Wirtschaftsgut.

Zur Höhe der AfA-Basis, insb für 2003:

Für die AfA ist der Zeitpunkt der Bezahlung der Anschaffungskosten nicht von Belang (vgl in diesem Sinne zu der insoweit vergleichbaren § 4 Abs 3–Gewinnermittlung: *Hofstätter/Reichel*, Tz 9 zu § 7 EStG 1988).

Die erst im Jahr 2004 angefallenen Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr) sind daher nicht erst im Jahr 2004 zu „aktivieren“ (sinngemäß bei außerbetrieblicher Einkunftsart) und auf 49,5 Jahre abzusetzen, sondern es sind als AfA-Basis bereits für das Jahr 2003 zusätzlich zum Kaufpreis auch die Anschaffungsnebenkosten anzusetzen (jeweils soweit auf das Gebäude entfallend).

Die AfA-Basis iHv 129.580 € ist daher bereits für 2003 maßgebend.

Zum effektiv anzuwendenden AfA-Satz im Jahr 2003:

Die Regel des § 7 Abs 2 EStG 1988 (Halbjahres-AfA) ist auch bei Arbeitsmitteln und Gebäuden anzuwenden (*Hofstätter/Reichel*, Tz 7 zu § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988). Für das Jahr 2003 ist wegen des hier für die AfA maßgebenden Anschaffungszeitpunktes 28. Oktober 2003 die Hälfte einer Jahres-AfA zu berücksichtigen. Da dies seitens des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung akzeptiert wurde, wird die Berufung diesbezüglich als eingeschränkt aufgefasst, sodass auch für das Jahr 2003 der Spruch der Berufungsentscheidung auf Stattgabe lautet.



Berechnungen (hinsichtlich 2004 erklärungskgemäß):

<b>AfA-Berechnung</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
AfA-Basis	129.580,00 €	129.580,00 €
AfA-Satz für 1 Jahr	2%	2%
Halb-/Ganzjahres-AfA	Halbjahres-AfA	Ganzjahres-AfA
angewendeter AfA-Satz	1%	2%
Ergebnis (Basis x %Satz)	1.295,80 €	2.591,60 €
<b>Einkünfteermittlung</b>		
Einnahmen	0,00 €	54,60 €
abzügl.AfA	-1.295,80 €	-2.591,60 €
abzügl.unstrittige so.WK	0,00 €	-4.541,64 €
Vermietungseinkünfte	-1.295,80 €	-7.078,64 €

Erght auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 4. März 2010