



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes A. betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1999 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 werden abgändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Für die Jahre 1999 und 2000 erfolgte eine erklärungskonforme vorläufige Veranlagung.

Bei der Bw. fand eine den Zeitraum 1999 bis 2003 umfassende Betriebsprüfung statt und wurde in der Niederschrift über die Schlußbesprechung vom 23. Juni 2005 soweit es das streitgegenständliche Verfahren betrifft, ausgeführt:

„1) Nichtabzugsfähige Afa 1999 u. 2000

Nach Ansicht der BP erfolgte die Bereitstellung des Gebäudes mit der erstmaligen Vermietung im Jahr 2001, da auf Grund des Bauzustandes des Gebäudes eine Vermietung in den Jahren 1999 u. 2000 nicht möglich war.

nicht abzugsfähige Afa 1999 u. 2000 jeweils: 56.317,00".

Im Bericht – ebenfalls vom 23. Juni 2005 – wird unter „Steuerliche Feststellungen“ zur Tz 1 Folgendes ausgeführt:

„Tz. 1 Afa

nicht abzugsfähige Afa

	1999	2000
Nicht abzugsfähige Afa lt. Beilage zur Niederschrift	56.317,00	56.317,00
V + V: Afa-Berichtigung		
Zeitraum	1999	2000
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	56.317,00	56.317,00
Differenz	56.317,00	56.317,00

Das Finanzamt erließ am 8. Juli 2005 jeweils für das Jahr 1999 und 2000 einen endgültigen Sachbescheid und berücksichtigte die Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob am 8. August Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 und 2000 vom 8. Juli 2005 und führte dazu aus:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der normalen Abschreibung für ein im Jahr 1999 angeschafftes Gebäude in der Höhe von ATS 56.317,00 pro Jahr im Rahmen einer Betriebsprüfung. Die Abschreibung sei in den Bescheiden für die Jahre 1999 und 2000 versagt worden. Als Begründung werde in der Niederschrift angeführt, dass die Bereitstellung des Gebäudes erst im Jahr 2001 mit der erstmaligen Vermietung erfolgt sei, da auf Grund des Bauzustandes eine Vermietung in den Jahren 1999 und 2000 nicht möglich gewesen wäre. Es werde beantragt, dass die Afa ab dem Anschaffungszeitpunkt wirksam werde.

Begründend führt die Bw. weiter aus, dass das im Jahr 1999 angeschaffte Gebäude aus dem Jahr 1929 stamme und ausschließlich zum Zweck der Vermietung erworben worden sei. Es

habe auch keinen Grund zur Eigennutzung gegeben, da der Wohnbedarf der Käufer ausreichend abgedeckt gewesen wäre.

Laut Sachverständigengutachten sei der Bauzustand dem Baujahr entsprechend gewesen, Renovierungen seien früher nur in geringem Ausmaß durchgeführt worden. Ohne Renovierungsarbeiten habe an keine lukrative Vermietung gedacht werden können. In den Jahren 2000 und 2001 wäre mit der Sanierung insofern begonnen worden, dass die Elektroversorgung auf den gegenwärtigen technischen Stand gebracht und die Möglichkeit einer zeitgemäßen Heizung geschaffen worden sei. Die ersten Mieteinkünfte hätten sich in der Folge im Jahr 2001 zu Buche geschlagen.

Die ernsthafte Absicht zur künftigen Vermietung sei jedenfalls aus wirtschaftlichen Gründen für die Kaufentscheidung maßgeblich und somit schon im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes gegeben gewesen. Dies sei der Abgabenbehörde in der ersten Steuererklärung für das Jahr 1999 mitgeteilt worden.

Nach der Rechtsprechung komme bei Gebäuden eine Afa bereits ab dem Anschaffungszeitpunkt in Frage. Der VwGH spreche Recht, dass bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, nicht erst ab der Vermietung, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes die Geltendmachung der Afa zulässig sei, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund trete. Ein angeschafftes Mietobjekt stehe bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereit (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182 und VwGH 27.11.1984, 83/14/0046). Diese Rechtsansicht vertrete auch Univ. Prof. Dr. Werner Doralt im Kommentar zum EStG unter der RZ 31 zu § 7, ebenso Dr. Gerhard Kohler in seinem Steuerleitfaden zur Vermietung von Gebäuden im Abschnitt 12.6.

Demnach sollte der schlechte Bauzustand keine maßgebliche Begründung für die Versagung der Afa darstellen. Die rein altersbedingte Abnutzung trete hier in den Vordergrund, vor allem auch deshalb, weil das Gebäude weiterhin den Witterungseinflüssen ausgesetzt sei und ein Verschleiß nicht nur von der Bewohnung durch Personen verursacht werde, möglicherweise sogar im Gegenteil dadurch schadhafte Stellen wie zB Nässeeinwirkung, Mauerrisse usw. nicht rechtzeitig zu erkennen seien. Die Bereitstellung liege zweifelsohne zum Anschaffungszeitpunkt vor.

Die Bw. ersuche daher das Finanzamt, der Berufung stattzugeben und berichtigte Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 und 2000 zu erlassen. Für den Fall einer negativen Berufungsentscheidung werde um Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht.

Der Betriebsprüfer führt in seiner Stellungnahme zur Berufung wie folgt aus:

„Betr.: Stellungnahme des Prüfers zur Berufung v. 9.8.2005 gegen die Feststellungsbescheide vom 8.7.2005 für die Jahre 1999 u. 2000.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde für die obigen Jahre die Afa für das zu vermietende Gebäude mit der Begründung nicht anerkannt, daß in diesen Jahren die Bereitstellung des Gebäudes noch nicht vorgelegen ist.

Siehe u.a. VwGH Erkenntnis, Geschäftszahl 92/14/0182:

Bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, ist die Geltendmachung der Afa nicht erst mit der Vermietung zulässig, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes.

Da das Gebäude sich in den betreffenden Jahren in einem so schlechten Zustand befand, daß eine Vermietung nicht möglich war, ist in diesem Jahren von einer Bereitstellung des Gebäudes nicht zu sprechen. Siehe dazu auch den Vermerk in der „Steuerbeilage 1 für 1999“ durch den Steuerpflichtigen bzw. Steuerberater: „Das Gebäude wird seit dem Erwerb adaptiert, da es im gekauften Zustand nicht vermietbar war. Die Adaptierungen werden 2001 abgeschlossen, danach wird das Gebäude vermietet.“

Das Finanzamt wies die Berufung vom 9. August 2005 gegen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 mit Berufungsvorentscheidung vom 18. August 2005 als unbegründet ab und führt begründend dazu aus.

„Nach der Rspr. (vgl. VwGH 27.11.1984, 83/14/0046) kommt bei Gebäuden eine Afa bereits ab der Fertigstellung, somit uU vor der Erzielung von Mieteinnahmen, in Betracht. Voraussetzung ist aber, dass von einer Bereitstellung des Gebäudes zur Vermietung auszugehen ist.

Im vorliegenden Fall hat sich das Gebäude in den betreffenden Jahren offenbar in einem so schlechten Zustand befunden, dass eine Vermietung nicht möglich war (siehe auch Ihre Erläuterungen in der Beilage zu den Steuererklärungen für 1999: „Das Gebäude wird seit dem Erwerb adaptiert, da es im gekauften Zustand nicht vermietbar war ...“). Somit ist in diesen Jahren eine Bereitstellung des Gebäudes zur Vermietung nicht gegeben. Nach Ansicht des Finanzamtes ist dieser Fall analog zu einem nicht fertig gestellten Wirtschaftsgut zu sehen: Vor Fertigstellung des Wirtschaftsgutes erscheint eine Verwendung zur Erzielung von Einkünften in der Regel ausgeschlossen. Eine Afa kommt daher nicht in Betracht. Aus den angeführten Gründen ist die Berufung daher abzuweisen.“

Mit Schriftsatz vom 19. September 2005 brachte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und führte dazu aus:

„ ... Die im Erstbescheid versagte normale Abschreibung für die Jahre 1999 und 2000 wurde in der Berufungsentscheidung bestätigt. Als Begründung wird angeführt, dass die Bereitstellung des Gebäudes zur Vermietung nicht gegeben wäre, weil dieser Fall analog zu einem nicht fertiggestellten Wirtschaftsgut zu sehen wäre und eine Verwendung zur Erzielung von Einkünften vor Fertigstellung des Wirtschaftsgutes in der Regel ausgeschlossen ist.

Wir beantragen die Anerkennung der Afa ab dem Anschaffungszeitpunkt für die Jahre 1999 und 2000. Wie schon in der Berufung angeführt, war der Bauzustand laut Sachverständigengutachten dem Baujahr entsprechend und der Kaufpreis daran angepasst. Die notwendigen Renovierungsarbeiten in den Jahren 2000 bis 2003 waren in erster Linie nur deshalb notwendig, um die Elektro- und Heizungsversorgung auf den derzeitigen technischen Stand zu bringen und eine Zwischendecke zu sanieren. Ohne diese Sanierungsarbeiten wäre keine lukrative Vermietung möglich gewesen, sondern nur zu Preisen der schlechtesten Kategorie. Während dieser Arbeiten gelang es bereits, ab 2001 kurzfristige Mieteinkünfte zu erzielen.

Wenn in der Berufungsvorentscheidung von einer Fertigstellung des Wirtschaftsgutes die Rede ist, könnte es sich dabei nur um Herstellungsaufwand handeln, der über die Abschreibung zu Werbungskosten führt. Nachdem jedoch die in den Jahren 2000 bis 2003 angefallenen Kosten als Instandsetzungskosten erklärt und auch von der abgabenrechtlichen Prüfung als solche qualifiziert wurden, kann von der Fertigstellung eines Wirtschaftsgutes nicht gesprochen werden. Vor allem auch deshalb nicht, weil an der Bausubstanz nichts verändert wurde.

Im Weiteren wiederholt die Bw. schon in der Berufung getroffene rechtliche Beurteilungen und stellt abschließend fest, dass die Bereitstellung zweifelsohne zum Anschaffungszeitpunkt vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren der Beginn einer Gebäudeabschreibung. Die Bw. vermeint die Abschreibung wäre mit der Anschaffung des Gebäudes und des Vorliegens der Vermietungsabsicht zu gewähren, während das Finanzamt den Ansatz einer Abschreibung schon in den Jahren 1999 und 2000 deshalb verneint, weil das Mietobjekt in den Jahren 1999 und 2000 für die Vermietung noch nicht bereitgestellt wäre, da es sich in einem schlechten Zustand befunden habe.

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Im Jahr 1999 wurde von der Bw. ein Gebäude für Vermietungszwecke angeschafft, und im gleichen Jahr mit der Afa für dieses Gebäude begonnen.

In der „Steuerbeilage 1 für 1999“ wird unter Vermietung und Verpachtung wie folgt ausgeführt:

„Wir haben mit Kaufvertrag vom 13.1.1999 eine Liegenschaft in .., zum Zwecke der Vermietung erworben. Im Jahr 1999 wurden noch keine Mieteinnahmen erzielt. Das Gebäude wird seit dem Erwerb adaptiert, da es im gekauften Zustand nicht vermietbar war. Die Adaptierung wird im Jahr 2001 abgeschlossen, danach wird das Gebäude vermietet.“

Fest steht, dass der Bauzustand dem Baujahr (1929) entsprechend gewesen ist. Auch der Kaufpreis hat dem Bauzustand entsprochen. Es wurden früher Renovierungen nur in geringem Ausmaß durchgeführt. Ohne Renovierungsarbeiten hat an keine lukrative Vermietung gedacht werden können. In den Jahren 2000 und 2001 ist mit der Sanierung insofern begonnen worden, dass die Elektroversorgung auf den gegenwärtigen technischen Stand gebracht und die Möglichkeit einer zeitgemäßen Heizung geschaffen worden ist. Weiters wurde eine Zwischendecke saniert. Die ersten Mieteinkünfte wurden 2001 erzielt.

Die Vermietungsabsicht der Bw. war schon im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes gegeben und ist dies auch nicht strittig.

Das Finanzamt ging in seiner Berufungsvorentscheidung davon aus, dass das Gebäude seit dem Erwerb adaptiert wird, da es im gekauften Zustand nicht vermietbar war und somit in diesen Jahren eine Bereitstellung des Gebäudes zur Vermietung nicht gegeben war. Das Finanzamt geht davon aus, dass der streitgegenständliche Fall analog zu einem nicht fertiggestellten Wirtschaftsgut zu sehen ist. Vor Fertigstellung des Wirtschaftsgut erscheint eine Verwendung zur Erzielung von Einkünften in der Regel ausgeschlossen. Eine Afa kommt daher nicht in Betracht.

Die Bw. verweist in ihrem Vorlageantrag darauf, dass in der Berufungsvorentscheidung von einer Fertigstellung des Wirtschaftsgutes die Rede ist, und könnte es dabei nur um Herstellungsaufwand handeln, der über die Abschreibung zu Werbungskosten führt. Nachdem jedoch die in den Jahren 2000 bis 2003 angefallenen Kosten als Instandsetzungskosten erklärt und auch von der abgabebehördlichen Prüfung als solche qualifiziert wurden, kann von der Fertigstellung eines Wirtschaftsgutes nicht gesprochen werden. Vor allem auch deshalb nicht, weil an der Bausubstanz nichts verändert wurde.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Die Afa beginnt mit der Inbetriebnahme (betriebliche Verwendung) des Wirtschaftsgutes. Dies ergibt sich aus der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Daher ist der Zeitpunkt der Anschaffung für den Beginn der Afa grundsätzlich nicht maßgeblich.

Der Anschaffungszeitpunkt ist ausnahmsweise bei einer altersbedingten Abnutzung dann maßgeblich, wenn die tatsächliche Abnutzung des Wirtschaftsgutes von der Inbetriebnahme unabhängig ist (zB bei Gebäuden).

Eine Afa bereits vor Inbetriebnahme läßt sich daraus für alle Wirtschaftsgüter ableiten, die bereits durch ihre Existenz einer technischen Abnutzung (zB. Maschinen, die der Witterung ausgesetzt sind und rosten) oder einer wirtschaftlichen Abnutzung (hochtechnisierte Anlagen) unterliegen.

Bei hergestellten Wirtschaftsgütern ist die Afa idR ausgeschlossen, solange das Wirtschaftsgut nicht fertiggestellt ist (VwGH 11.8.1993, 91/13/0159, zu angeschafften Räumlichkeiten, an denen umfangreiche Adaptierungsarbeiten vorgenommen wurden (vgl Doralt, EStG6, § 31ff).

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 2.3.1993, 92/14/0182 auszugsweise zitiert wie folgt aus:

„ ... Die belangte Behörde hat zutreffend erkannt, daß bei hergestellten Wirtschaftsgütern die Afa in der Regel ausgeschlossen ist, solange das Wirtschaftsgut nicht fertiggestellt ist, und Afa erst in Betracht kommt, wenn das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt. ... Sie hat außerdem die zutreffende Ansicht vertreten, bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, sei nicht erst mit der Vermietung, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes die Geltendmachung der Afa zulässig, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund trete ...

Die Ansicht, was für Anschaffungskosten eines Mietobjektes gelte, müsse umsomehr für die Herstellungskosten eines solchen Objektes gelten, ist unrichtig, weil ein angeschafftes Mietobjekt bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereitsteht.“

Der Gerichtshof geht daher davon aus, dass ein angeschafftes Mietobjekt, sofern sich die Frage einer Herstellung nicht stellt, bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereitsteht.

Da aber im streitgegenständlichen Fall mit der Anschaffung eines Gebäudes in der Absicht es zu vermieten, kein Sachverhalt einer Herstellung vorlag, kam es nicht auf eine Fertigstellung an, sondern war das angeschaffte Mietobjekt bereits mit der Anschaffung nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung zur Vermietung bereit.

Damit stand aber auch einer AfA eine Adaptierung nicht entgegen, die über eine Instandsetzung des angeschafften Gebäudes nicht hinausging (keine Herstellung).

Auch ist aus dem Erkenntnis des VwGH vom 11.8.1993, 91/13/0195, für das Finanzamt deshalb nichts zu gewinnen, da zwar die dort in Streit stehenden Räume völlig neu adaptiert und erst nach Jahren nach dem Kauf bezugsfertig waren, es sich aber in diesem Fall um die Herstellung der dem Betrieb der Bf. dienenden Wirtschaftsgüter „Büroräume“ handelte. Im Jahr 1986 war diese Adaptierung (Herstellung) noch nicht abgeschlossen und wurde deshalb eine AfA vor Fertigstellung nicht zugelassen.

Wenn auch ohne Adaptierung eine Vermietung möglich gewesen wäre, nur – wie die Bw. ausführt – eine nicht so lukrative Vermietung wie nach einer Sanierung, so spricht dies dafür, dass das angeschaffte Mietobjekt bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereitgestanden hat.

In der Folge werden die aus der geänderten AfA resultierenden Ergebnisänderungen dargestellt:

Zeitraum	1999	2000
	ATS	ATS
Vor BP	-140.256,00	-122.411,00
AfA Berichtigung lt. BP	-56.317,00	-56.317,00
AfA Berichtigung lt. BE	56.317,00	56.317,00
AfA lt. BE	-140.256,00	-122.411,00
Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		S - 140.256,00
	Anteil	
B.	Einkünfte	S-70.128,00
C.	Einkünfte	S-70.128,00
Die im Kalenderjahr 2000		

erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt		
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		€ -8.895,95 S-122.411,00
	Anteil	
B.	Einkünfte	€ -4.448,01 S- 61.206,00
C.	Einkünfte	€ - 4.447,94 S -61.205,00

Wien, am 23. Juni 2008