



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 13

GZ. RV/0253-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Leopold Ursula und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Dr. Barbara Postl und Leopold Pichlbauer über die Berufung des Bw., vom 30. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch HR Dr. Josef Reiter, vom 19. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 6. Oktober 2011 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat mit Kaufvertrag vom 7. Februar 2006 ein Grundstück samt darauf errichteten Baulichkeiten vom Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des R.S. erworben.

Die Liegenschaft besteht aus drei Hallen, die vom Bw. als Hallen A,B und C bezeichnet wurden. (Von der Betriebsprüfung wurde in der Folge die Bezeichnung 3,2, und 1 gewählt).

Die Halle 1 (C) wurde wie beim Kauf geplant ab 1. Jänner 2007 an die A vermietet.

Im Jahr 2007 erklärte der Bw. einen Verlust in Höhe von 67.248,79 Euro, der sich aus Einnahmen in Höhe von 24.833,33 Euro und Werbungskosten von 92.082,12 Euro errechnete. Die Absetzung für Abnutzung wurde vom Bw. mit 33.956,91 Euro beziffert. Dazu gab der Bw. am 15. September 2008 nachstehende „Erläuterung zum Jahresabschluss 2007“ ab:

„Die Einkünfte aus Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten, werden durch eine Überschussrechnung der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Die gesamte Liegenschaft besteht aus drei Hallen und wurde zu dem Zweck angeschafft, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten.“

„Für eine der Hallen, das sind laut Betriebsprüfung 38% der Gesamtliegenschaft, wurden bereits 2006 Vorwerbungskosten geltend gemacht, welche entsprechend weitergeführt wird. Die Hallen 2 und 3 bzw. die restlichen 62% der Gesamtliegenschaft, werden erstmalig ab 2007 vermietet und die Abschreibung geltend gemacht, und es wird für diese Teile die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten, entsprechend dem StruktAnpG 2006 (BGBl. I Nr. 100/2006) berechnet.“

Einem Ergänzungsschreiben legte der Bw. die Kopie eines Sachverständigengutachtens bei und schlüsselte die AfA für die Gebäude A und B bzw. Halle 3 und 2 auf:

Lt. Gutachten betrage die „Gebäude AfA_Bemessung“ 1.032.700 Euro. 62% davon seien 640.274 Euro. Unter Berücksichtigung eines AfA-Satzes von 4,17% betrage für das Jahr 2007 für die Hallen 2 und 3 die AfA 26.678,08 Euro.

In dem in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 19. November 2008 verringerte das Finanzamt den Verlust aus Vermietung und Verpachtung auf 46.468,46 Euro. Dies mit nachstehender Begründung:

„In Ihrem Schreiben vom 20. November 2007 geben Sie zu Punkt 4 Nachfolgendes bekannt: Die Liegenschaft wurde zu dem Zweck angeschafft, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde von Ihnen niederschriftlich angegeben, dass bereits nach Anschaffung 7. Februar 2006 Teile dieser Gebäude genutzt wurden (Lagerung von Brennmaterial etc.). Von Ihnen wird nunmehr beantragt, dass hinsichtlich des Gebäudeanteiles von 62% als AfA BMG die fiktiven Anschaffungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 heranzuziehen wären. Dieser Rechtsmeinung kann sich das Finanzamt nicht anschließen, da die gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d in Ihrem Fall nicht zutreffen. Daher wurde für das gesamte Gebäude die im Zuge der BP ermittelten Anschaffungskosten von 314.945,84 Euro zu Grunde gelegt. Diese Bemessungsgrundlage entspricht dem tatsächlich laut Kaufvertrag entrichteten Kaufpreis einschließlich der

Korrekturen im Zuge der Betriebsprüfung. Auf die Niederschrift vom 24. Juni 2008 wird hingewiesen."

Dagegen wandte sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der *Berufung* und führte aus, die streitgegenständliche Liegenschaft bestehe aus drei Hallen A, B, und C, welche als selbständige Baulichkeiten anzusehen seien. Sie seien durch Feuermauern getrennt, hätten eigene Eingänge und auch die Stromversorgung sei mit eigenen Schaltkästen und Zählern ausgestattet.

Im Jahr 2006 sei mit einem Mieter ein Vorvertrag für die Vermietung ab Jänner 2007 für die Halle C abgeschlossen worden. Die AfA 2006 für diese Halle sei nach den tatsächlichen Anschaffungskosten berechnet worden und auch von der im Jahr 2008 statt gefundenen Betriebsprüfung für diese 38% der Gesamtliegenschaft anerkannt worden. Für die Hallen A und B sei für das Jahr 2007 erstmalig die AfA geltend gemacht und nach dem Strukturanpassungsgesetz 2006 berechnet worden. Um die hier klar zutreffend neue Gesetzeslage anwenden zu können, sei von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen ein Liegenschafts-Bewertungsgutachten erstellt worden, welches zur Bemessung der AfA für 2007 nach den fiktiven Anschaffungskosten (Ertragswert) für die zwei Hallen A und B herangezogen worden sei. Von der Veranlagungsstelle sei dies nicht anerkannt worden und entgegen der abgegebenen Einkommensteuererklärung sei die AfA für alle drei Hallen von den tatsächlichen Anschaffungskosten berechnet worden. Dagegen richte sich nun seine Berufung und er ersuche, seinem Einspruch zugunsten und entsprechend der neuen Gesetzeslage statt zu geben.

Mittels Vorhaltes vom 19. August 2010 wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat zu der von ihm aufgestellten Behauptung „*Die Liegenschaft wurde zu dem Zweck angeschafft, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten*“, eingeladen bekannt zu geben, ob sich die Liegenschaft in einem vermietungsfähigen Zustand befunden habe und wie sich die behauptete Vermietungsabsicht nach außen erkennbar dargestellt habe, bzw. was unternommen worden sei, um Mieter zu finden.

Weiters wurde der Bw. aufgefordert, die in seinen Erläuterungen für das Jahr 2006 getätigten Aussage „*Im Jahr 2006 wurde ein Vorvertrag für die Vermietung ab 2007 mit einem Interessenten geschlossen, mit einem weiteren Mieter ist eine Vereinbarung für 2008 bereits getroffen*“ bzw. die in seinen Erläuterungen für das Jahr 2007 aufgestellte Behauptung „*die restlichen 62% werden erstmalig ab 2007 vermietet,*“ durch Vorlage von vertraglichen Vereinbarungen nachzuweisen und die in den Jahren 2007, 2008 und 2009 erzielten Einnahmen auf die jeweiligen Mieter aufzuschlüsseln.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2010 führte der Bw. dazu aus:

„In den Erläuterungen zum Jahresabschluss 2006 und 2007 habe ich angeführt „Die Liegenschaft wurde zu dem Zweck angeschafft, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten.“ Das ist richtig, und selbstverständlich wurde die Liegenschaft damals auch für den Eigenbedarf angeschafft.

Wie auch in der Betriebsprüfungs-Niederschrift vom 18. Juni 2008, Punkt 2), auf Seite drei, angeführt, waren die Halle A für meinen, damals als Einzelunternehmer geführten KfZ – Technik –Betrieb, und die Halle B nach dem damaligen Planungsstand für den Eigenbedarf im Zuge eines Nahwärmeprojektes vorgesehen. Für die Halle C war von Beginn an Vermietung geplant.“

Weiters wies der Bw. darauf hin, dass der bauliche Zustand gut gewesen sei. Die Räumlichkeiten seien mit Abfallholz voll geräumt und deshalb nicht vermietungsfähig gewesen.

Er selbst habe bis zur zweiten Jahreshälfte 2007 keinerlei Aktivitäten gesetzt, um Mieter zu werben bzw. zu finden. Ab Ende des Jahres 2007 habe er selbst Maßnahmen zur Mietergewinnung gesetzt: „*So habe ich neben anderen Maßnahmen wie Mundwerbung, Aushang und Annoncen, z.B. auch an dem im April 2008 erstellten Leerflächenmanagement des gesamten Steyrtales teilgenommen.*“

Der genannte Vorvertrag sei mit der A am 14. Februar 2006 für die Halle C geschlossen worden. Die genannte Vereinbarung mit einem weiteren Mieter für 2008 habe (nur unter Vorbehalt) in mündlicher Form bestanden. Ende Mai sei der Geschäftsführer der Fa. B. von sich aus auf ihn zugekommen, weil er aufgrund der leer stehenden Räume, welche der Straße zugewandt seien, der Meinung gewesen wäre, die Halle werde eventuell zur Vermietung angeboten. Ihm sei eine Vermietung bis zur geplanten Eigennutzung gelegen gekommen. In der Folge habe der Interessent sein Interesse an diesem Objekt verloren.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2011 brachte der Unabhängige Finanzsenat dem Bw. zur Kenntnis, dass bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden können.

In der am 6. Oktober 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ein Sachverständigungsgutachten zur Frage der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beigebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die „fiktiven Anschaffungskosten“ zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988).

Dieser Fall der lit. d des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 stellt in erster Linie darauf ab, dass ein Wirtschaftsgut vom Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden, anschließend aber anders als zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften genutzt worden ist. Einige Zeit danach schließt sich die erstmalige Nutzung von außerbetrieblichen Einkünften an. In einem solchen Fall werden die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der AfA herangezogen (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16, Tz 152).

Hingegen sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dann der AfA-Bemessung zugrunde zu legen, wenn die Vermietung spätestens ein Jahr nach der Anschaffung oder der Beendigung der Herstellung beginnt. Dasselbe gilt, wenn innerhalb dieses Zeitraums Aktivitäten gesetzt werden, die auf eine Vermietung abzielen, beispielsweise eine werbende Tätigkeit. Wird mit einer Vermietung erst später begonnen oder werden erst später auf eine Vermietung abzielende Aktivitäten gesetzt, so sind der AfA-Bemessung anstelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG zugrunde zu legen (Hammerl/Herzog, RdW 2009, 44).

Ist bereits ab Anschaffung eines Mietobjektes nachweislich die Absicht der Vermietung vorhanden, wird die AfA (von den Anschaffungskosten) bereits in einer Zeit angesetzt, in welcher noch keine Mieter gefunden worden sind. Es liegt daher ein Fall der lit. a vor. Bei Beginn der tatsächlichen Vermietung ist eine Bewertung nach lit. d nicht möglich (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Tz 9.3).

Der Bw. hat in seinen Erläuterungen zum Jahresabschluss 2006 vom 20. November 2007 ausgeführt: „Im Jahr 2006 wurde ein Vorvertrag für die Vermietung ab 2007 mit einem Interessenten geschlossen, mit einem weiteren Mieter ist eine Vorvereinbarung für 2008 bereits getroffen.“ In seinen Erläuterungen zum Jahresabschluss 2007 vom 15. September 2008 hat der Bw. die Behauptung aufgestellt, *dass die restlichen 62% der Gesamtliegenschaft erstmalig ab 2007 vermietet werden.*

Von dieser Sachlage ist das Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides offensichtlich ausgegangen und hat die AfA auch für die restlichen 62% der Gesamtliegenschaft bereits im Jahr 2007 berücksichtigt.

Diesen Sachverhalt kann der Unabhängige Finanzsenat jedoch nach den durchgeführten Ermittlungen nicht als verwirklicht annehmen. Vielmehr vertritt der Unabhängige Finanzsenat aus nachstehenden Überlegungen die Auffassung, dass im Jahr 2007 noch keine Vermietungsabsicht bestanden hat, weshalb die AfA auch nicht als Vorwerbungskosten angesetzt werden kann:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2001/15/0085, ausgeführt hat, können Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für eine Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.

Das bedeutet das Vorliegen von vor allem für Dritte erkennbaren effektiven Bemühungen, tatsächlich vermieten zu wollen (z.B. Einschaltung eines Maklers, Zeitungsinserate etc.) (vgl. dazu Doralt EStG⁹, § 28 Tz. 94).

Im Sinne der zitierten Rechtsprechung und Lehre wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert darzustellen, wie sich seine Vermietungsabsicht nach außen erkennbar dargestellt hat.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2010 führt der Bw. aus:

„Die Liegenschaft wurde gekauft, um die Halle C zu vermieten, die Halle A in Eigennutzung für mein KFZ-technisches Einzelunternehmen, sowie die Halle B für die Eigennutzung eines damals von mir geplanten Nahwärmeprojektes zu verwenden. Für die Halle C wurde kurz nach Kauf eine Mietvereinbarung getroffen und wie geplant realisiert. Weil die Hallen A und B erst ausgeräumt und adaptiert werden mussten, habe ich den Start für den Einzug meines Einzelunternehmens sicherheitshalber auf Anfang 2009 gelegt. Erst etwas mehr als eineinhalb Jahre nach dem Kauf, in der zweiten Hälfte des Jahres 2007, hat sich durch Nachfragen von Interessenten die Möglichkeit geboten, auch die Hallen A und B zu vermieten. Ich habe dann im Herbst 2007 die Entscheidung getroffen auch die Hallen A und B zu vermieten. Es wurden ab diesem Zeitpunkt die ersten Aktivitäten zur Vermietung der Hallen A und B nach außen hin sichtbar gesetzt und entsprechende Tätigkeiten gestartet. Deshalb wurde für die Hallen A und

B, für 2007 erstmalig auch die AfA geltend gemacht und dies aufgrund der aktuellen Gesetzeslage, von den fiktiven Anschaffungskosten, welche durch ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelt wurden."

Wie der Bw. somit selbst in dieser Vorhaltsbeantwortung bekannt gegeben hat, sind bis Ende 2007 von ihm ausgehend keine Maßnahmen zur Mietergewinnung gesetzt worden. Ende Mai sei eine Firma von sich aus an ihn herangetreten, die eine vorübergehende Lagermöglichkeit für ca. ein Jahr gesucht habe und aufgrund der leer aussehenden Räume der Meinung gewesen sei, dass die Halle eventuell zur Vermietung angeboten werde.

Daraus folgt jedoch, dass der Bw. selbst keine Maßnahmen gesetzt hat, sondern lediglich der Umstand, dass Räume leer standen, das Interesse an ihnen geweckt hat.

Ein zufälliges Gespräch mit einem Interessenten, der für kurze Zeit einen Lagerplatz sucht, manifestiert jedoch noch nicht das Vorliegen einer ernsthaften Vermietungsabsicht. Vielmehr ist der Bw. laut eigener Angaben von einem grundsätzlichen Eigenbedarf an diesen Hallen ausgegangen.

Dies wird auch durch folgende Aussage des Bw. in der Niederschrift vom 20. Juni 2008 bestätigt:

„Mit 1. Jänner 2006 wurde das Grundstück erworben. Im Grundstück waren große Mengen an Abfallholz in den Hallen 1 und 2 gelagert. Die Halle 3, in welcher sich Büroräumlichkeiten befinden, war leer stehend. Es war schon damals beabsichtigt die Halle 3 und teilweise die Halle 2 selbst zu nutzen.“ Ab 2009 sei geplant, den Standort der Kfz Technik vom jetzigen Mietobjekt in die Halle 3 zu verlegen. Derzeit sei die Halle 3 nach wie vor leer stehend.

Die vom Bw. aufgestellte Behauptung in seiner Erläuterung 2007, *die restlichen 62% werden erstmalig ab 2007 vermietet*, bezieht sich laut Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2010 auf die Vermietung an seinen eigenen Kfz-Betrieb und ist somit für das Jahr 2007 eindeutig falsch .

Auch wenn dem Bw., wie er in dieser Vorhaltsbeantwortung weiter ausführt, „*eine Vermietung bis zur geplanten Eigennutzung gelegen gekommen*“ wäre, lässt sich daraus jedoch keine geplante Vermietungsabsicht ableiten.

So vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die geforderten, für Dritte erkennbare, effektiven Bemühungen vorliegendenfalls nicht vorhanden sind. Für die vom Bw. behauptete „Bewerbung“ des Objektes wurden trotz diesbezüglicher Aufforderung keine Nachweise vorgelegt.

Wie bereits ausgeführt reichen bloße Absichtserklärungen, ein Objekt vermieten zu wollen, die durch keine nach außen erkennbare konkrete Handlungen dokumentiert sind, nicht aus, um eine einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle zu begründen.

Die Tatsache, dass die Hallen ab dem Jahr 2009 wie ursprünglich auch geplant von seinem Betrieb, der mittlerweile aufgrund der Überschreitung der Buchführungsgrenzen in eine GmbH eingebbracht worden war, genutzt wurden, vermag eine Vermietungsabsicht im Streitjahr noch ebenso wenig zu begründen, wie ein weiteres, im Sommer 2008 mit einem Interessenten geführtes Gespräch oder eine Annonce im April 2008.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. der Sachverhalt entsprechend seiner Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2011 wieder gegeben.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage kann es im Jahr 2007 nicht zur Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung als vorweggenommene Werbungskosten kommen. Der Verlust laut Bescheid vom 19. November 2008 verringert sich folglich um die nicht anzuerkennende AfA für die Hallen A und B in Höhe von 5.897, 75 Euro auf 40.570,71 Euro. Es erübriggt sich eine Auseinandersetzung mit dem in der Berufungsverhandlung vorgelegten Schätzungsgutachten, da die Frage der Höhe des AfA Satzes im Streitjahr 2007 noch nicht von Bedeutung ist.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 10. Oktober 2011