

GZ. RV/0285-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Beamtin Mag. Irene Eberl, Stadtrat Johann Fuchs und Landesinnungsmeister Manfred Kinder im Beisein der Schriftführerin Kerstin Schmidt über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert, Wirtschaftstreuhänder, gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Baden, vertreten durch Beamtin Mag. Karla Hierhold, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 nach in Baden durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang stattgegeben.

Der angefochtene vorläufige Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt und abgeändert.

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

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist Miteigentümerin einer im Zeitraum von Mai 1995 bis Mai 1997 in dieser Zusammensetzung bestehenden Miteigentumsgemeinschaft betreffend die Vermietung der im Erdgeschoss gelegenen Geschäftsräumlichkeiten in der P-Gasse 16 in B. Miteigentümer an der oa Liegenschaft waren vor dem 7. April 1995 :

zu 1/2 Anteilen J. M.

zu 1/4 Anteil M. Th. R. und

zu 1/4 Anteil Dr. G.

Durch Schenkungsvertrag vom 7. April 1995 erwarb die Mitbesitzerin M.Th.R. den Hälfteanteil des J. M.

In Pkt. V.b des oa Schenkungsvertrages wird ausgeführt:

"das das ebenerdig gelegene und der Fa. K. R GmbH in Bestand gegebene Geschäftslokal (Mietvertrag angezeigt am 3. Jänner 1991) nach Beendigung des zitierten Bestandvertrages nicht mehr von der Bw alleine und auf eigene Rechnung vermietet werden darf. Grund für die Einräumung des alleinigen Vermietungs- und Bestandzinsinkassorechtes für die Bw durch die Vertragsparteien J.M und M.Th.R war der Umstand, dass die seinerzeitigen Ehegatten K und M.Th. R. Gesellschafter der K. R. GmbH zum Zeitpunkt der Inbestandgabe an letztere und M.Th. R. zufolge der Ehe mit dem Geschäftsführer der Fa, nämlich K.R. und aufgrund ihrer damaligen Gesellschaftereigenschaft und ebenso J.M. auf ihren Inkassoanspruch aufgrund des Miteigentums Abstand nahmen. Für den Fall des Ausscheidens von M.Th. R. als Gesellschafterin an der obgenannten Firma erhöht sich lediglich der damalige Bestandzins, wobei jedoch nach dem einvernehmlichen Parteiwillen für den Fall der Beendigung des Bestandverhältnisses die regeln des Miteigentums im Hinblick auf das ebenerdige Geschäftslokal wiederum anzuwenden sind....."

Laut Feststellungsbescheid vom 2. Jänner 1996 stellen sich die Eigentumsverhältnisse wie folgt dar:

M.Th. R. 3/4 tel und

Dr. G. 1/4 tel .

In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften führte die steuerliche Vertretung der Bw aus, dass Dr. G. ihren Viertelanteil an der oa Liegenschaft im Jahr 1982 unentgeltlich erworben habe. Ab dem Jahr 1991 sei die gegenständliche Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden.

Von Anbeginn sei die Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von S 2.500.000,00 und im Ausmaß von 1,5% p.a. gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit b 2. Satz EStG 1988 geltend gemacht worden.

Darstellung der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1996:

| | | |
|--|--------------|-------------|
| Einnahmen: | | |
| Mieterträge 20% (vermieteter Anteil 50%) | S 264.000,00 | |
| Ausgaben: | | |
| 50% Anteil Grundsteuer | | S 2.502,50 |
| 50% Anteil So. Grundbesitzabgaben | | S 3.757,00 |
| 50% Anteil Schneeräumung | | S 1.080,00 |
| 50% Anteil Abfallentsorgung | | S 1.034,78 |
| 50% Anteil Feuerversicherung | | S 746,20 |
| Sonderwerbungskosten M.Th. R. | | S 39.048,75 |

| | | |
|-----------------------------|--------------|--------------|
| Sonderwerbungskosten Dr. G. | | S 62.798,00 |
| Summe Ausgaben | | S 110.967,23 |
| Einnahmenüberschuss | S 153.032,77 | |

Überschussaufteilung 1996:

| | | |
|-------------------------------------|--------------|--------------|
| Überschuss vor Sonderwerbungskosten | S 254.879,52 | |
| Anteil M.Th.R. 75% | S 191.159,64 | |
| -Sonderwerbungskosten | S -39.048,75 | |
| R. gesamt | S 152.110,89 | S 152.110,89 |
| Anteil Dr.G. 25% | S 63.719,88 | |
| -Sonderwerbungskosten | S 62.798,00 | S 921,88 |
| Dr.G gesamt | S 921,88 | |
| Gesamtüberschuss 1996 | | S 153.032,77 |

I. Sonderwerbungskosten M.Th. R.:

| | |
|---|-------------|
| 1.) Schätzgutachten Dipl. Ing. Z | S 16.022,50 |
| 2.) 4% AfA Investitionsablöse vermietetes Geschäftslokal | S 20.000,00 |
| 3.) Gebäude AfA EHW 538.000,00 x 1,5% x 75% vermieteter Anteil 50% | S 3.026,25 |
| Sonder WK M.Th.R. | S 39.048,75 |

Nach dem Gutachten von Dipl. Ing. Z. betrage die Restnutzungsdauer des Gebäudes ab dem Jahr 1996 noch 25 Jahre. Die Investitionsablöse für das vermietete Geschäftslokal sei daher mit 4% p.a. abzuschreiben.

II. Sonderwerbungskosten Dr. G.

| | |
|---|-------------|
| 1) an Rechtsberatungskosten seien angefallen | S 25.298,00 |
| 2.) die fiktiven Anschaffungskosten des Viertelanteiles an der Liegenschaft würden 2,5 Mio S betragen, die 1,5% AfA demnach | S 37.500,00 |
| Summe Sonder WK | S 62.798,00 |

zu 2) In den bisherigen Steuererklärungen von Fr. Dr.G. sei seit 1991 von den fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs.1 Z 8 lit b 2. Satz in Höhe von S 2,5 Mio ausgegangen und eine Jahres AfA von S 37.500,00 geltend gemacht worden.

Mit vorläufigem Bescheid (gemäß § 200 BAO) betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vom 5. Mai 2000 wurde

insoweit von der Erklärung abgewichen, als die Kosten für das Schätzgutachten in Höhe von S 16.022,50 nicht anerkannt worden sind. Begründend wurde ausgeführt, dass diese keine Werbungskosten darstellen würden, da sie nicht "zweckgerichtet" auf die Einnahmenerzielung seien. Weiters sei die AfA für die "Mietrechtsablöse" wie im Jahr 1995 mit 1,5% von S 500.000,00 = S 7.500,00 für 1996 angesetzt worden. Ebenso würden die Rechtsberatungskosten in Höhe von S 25.298,00 bei der Hausgemeinschaft keine Werbungskosten darstellen, sondern seien bei der Einkommensteuerveranlagung von Dr. G. (St. Nr. A) berücksichtigt worden. In diesem Zusammenhang sei auf die dortige Begründung verwiesen worden. Hinsichtlich der beantragten AfA von den fiktiven Anschaffungskosten sei auf die Begründung der Vorjahre verwiesen worden.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Jahr 1996 wurden daher mit vorläufigen Bescheid vom 5. Mai 2000 gemäß § 188 BAO in Höhe von S 243.457,00 festgesetzt.

Davon würden auf

1. M.Th. R. S 180.633,00 und
2. Dr. G. S 62.824,00 entfallen.

Mit Eingabe vom 5. Juni 2000 erhab der steuerliche Vertreter der Bw Berufung gegen den oa Bescheid. Begründend wurde ausgeführt, dass die Behörde die als Sonderwerbungskosten geltend gemachte Absetzung für Abnutzung nicht erklärungsgemäß berücksichtigt habe und wurde dabei auf die derzeit zur Zahl B 4846/96 anhängige Verfassungsgerichtshofbeschwerde, deren Inhalt dieser hiemit zum Bestandteil dieser Berufung gemacht werde, verwiesen. Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Bw die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Eingabe vom 29. Jänner 2003 stellte der steuerliche Vertreter den Antrag (gemäß § 323 Abs. 12 BAO), die Berufung gegen den vorläufigen Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 dem gesamten Berufungssenat zur Entscheidung vorzulegen.

Anzumerken ist, dass hinsichtlich der Frage, ob als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung der Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen sind, gegen den abweisenden Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland vom 9. Oktober 1996 betreffend Einkommensteuer 1992 zur St. Nr. A (GZ GA 17-94/4253) Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben worden ist. Dieser hat mit

Beschluss vom 25. Juni 1999 die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Im Erkenntnis vom 12.9.2002, 99/15/0152, hat der Verwaltungsgerichtshof im Wesentlichen ausgeführt:

"Vermietet ein Steuerpflichtiger ein Gebäude, das er unentgeltlich erworben hat, ist die AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG 1988 zu berechnen (vgl. Doralt, EStG, § 16 Tz 144; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, 3 16 Abs. 1 Z8 Tz 9.3.-B).

Das Mietobjekt P-Gasse 16, das die Beschwerdeführerin ebenfalls unentgeltlich erworben hat, hat sie erstmals im Jahr 1991 vermietet. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 1991 hat sie als Bemessungsgrundlage der AfA den Einheitswert gewählt. Diese Einkünfteermittlung, welche in der Beilage zur Einkommensteuererklärung dargestellt ist, liegt dieser Einkommensteuererklärung und dem in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheid 1991 zugrunde.

Bei dieser Sachlage ist, (...), die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass das Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage der AfA an Stelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, im Zuge der Veranlagung 1991 verbraucht worden ist. Solcherart ist die Bf nicht dadurch in ihren Rechten verletzt worden, dass auch für das Jahr 1992 – für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – die AfA vom Einheitswert bemessen worden ist. "

Festzuhalten ist, dass die Bw am 7. Mai 1997 durch Zwangsversteigerung die restlichen 3/4tel Anteile der gegenständlichen Liegenschaft dazuerworben hat, sodass diese nun seit 7. Mai 1997 Alleineigentümerin ist und damit die Miteigentumsgemeinschaft beendet worden ist.

In der am 28. Juli 2003 über Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde unter anderem ergänzend vorgebracht:

Der steuerliche Vertreter der Bw hob hervor, dass es sich bei den Prozesskosten im Zusammenhang mit der Neuvermietung zweifellos um sofort abzugsfähige Werbungskosten handle.

Die Vertreterin des Finanzamtes schloss sich grundsätzlich der Meinung der steuerlichen Vertretung der Bw an.

Von der Referentin wurde darauf hingewiesen, dass sich aus den Akten des Finanzamtes ergebe, dass im Jahr 1996 nur eine Halbjahres-AfA vom Finanzamt berücksichtigt wurde, obwohl eine Ganzjahres-AfA zustehe.

Von Seiten der Vertreterin des Finanzamtes wurde kein Einwand gegen den Ansatz einer Ganzjahres-AfA erhoben.

Nach ausführlicher Erörterung der Sach- und Rechtslage wurde schließlich das Berufungsbegehren wie folgt eingeschränkt:

- die im Jahr 1996 angefallenen Rechts- und Beratungskosten sollen als Werbungskosten bei der Bw berücksichtigt und
- die AfA soll vom Einheitswert, aber für das gesamte Jahr, angesetzt werden.

Der Senat hat erwogen:

Sonderwerbungskosten eines Miteigentümers müssen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des betreffenden Mietobjektes und nicht erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Miteigentümers geltend gemacht werden (für viele: VwGH 24. 1. 1990, ZI 88/13/0233; 11.12.1990, ZI 90/14/0226; Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, Bd. III, § 28 Tz 17.1).

Sofern der Bw. Sonderwerbungskosten im Rahmen der Miteigentümergemeinschaft erwachsen sind, haben diese daher im Einkünftefeststellungsverfahren – und nicht erst im nachgelagerten Einkommensteuerverfahren – Berücksichtigung zu finden (siehe hierzu auch die Begründung zur Berufungsentscheidung vom heutigen Tag zur GZ RV/2087-W/02).

1. Bemessungsgrundlage der AfA bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

1.1 Sonderwerbungskosten der Bw:

Wie bereits oben ausführlich dargestellt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12.9.2002, 99/15/0152, betreffend die Liegenschaft P-Gasse 16 hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1992 ausgesprochen, dass Bemessungsgrundlage für die AfA seitens der Bw. der Einheitswert ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ist bei einem Gebäude, das nicht zu einem Betriebsvermögen gehört und unentgeltlich erworben worden ist, der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb der Bemessung der Absetzung für Abnutzung zugrunde zu legen.

Der Einheitswert zum 1. Jänner 1982 betrug S 478.000,00; da im gegenständlichen Fall die Liegenschaft im Jahr 1982 unentgeltlich erworben worden ist, stellt dieser Wert die Bemessungsgrundlage dar.

In Entsprechung der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist daher im Jahr 1996 – ab Mai 1995 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Form einer

Miteigentumsgemeinschaft betrieben – als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung der Einheitswert heranzuziehen.

Da die Bw während des gesamten Jahres 1996 Miteigentümerin mit einem Viertelanteil war, steht ihr die Ganzjahres-AfA (und nicht die nur irrtümlich angesetzte Halbjahres-AfA) zu.

Die auf den Viertelanteil der Bw entfallende AfA für das ganze Jahr 1996 beträgt daher S 1.792,50 (= S 119.500 x 1,5%).

Diese kann jedoch – wie ausgeführt - nur in Form von Sonderwerbungskosten der Bw im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und nicht erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der Miteigentümerin berücksichtigt werden.

2. Rechtsberatungskosten in Höhe von S 25.297,60:

Nach Meinung des Senates 7 kann - wie auch ursprünglich in der Beilage zur Erklärung der Einkünfte aus Personengesellschaften erklärt - die im Jahr 1996 geleistete Akontozahlung für den Prozess GZ 23 in Höhe von S 25.297,60 nur im Feststellungsverfahren als Sonderwerbungskosten der Bw geltend gemacht werden.

Da es sich hierbei – wie nunmehr auch das Finanzamt einräumt – um Werbungskosten handelt, waren diese im gegenständlichen Verfahren zu berücksichtigen.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die ausführliche Begründung in Punkt 2 der Berufungsentscheidung vom heutigen Tag zur GZ RV/2087-W/02 verwiesen.

3. Vorläufigkeit:

Gemäß § 200 Abs.1 BAO dürfen Abgabenbescheide nur vorläufig erlassen werden, wenn eine "zeitlich bedingte" Ungewissheit über das Bestehen bzw den Umfang der Abgabepflicht besteht.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs.1) beseitigt ist.

Im vorliegenden Fall ist auf Grund der damals anhängig gewesenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde hinsichtlich der Frage, ob als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung der Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen sind, der Bescheid vom 5. Mai 2000 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1996 vorläufig ergangen.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.9.2002, 99/15/0152, ist diese Ungewissheit weggefallen und somit ist der Bescheid unter einem für endgültig zu erklären.

Darstellung der Berechnung:

| | |
|---|--------------|
| Überschuss vor Sonderwerbungskosten lt. Erkl. | 254.879,52 |
| Anteil M.Th. R 75% | 191.159,64 |
| -Sonder WK lt FA (unstrittig) | -10.526,25 |
| Anteil M.Th. R gesamt | S 180.633,39 |
| Anteil Dr. G 25% | S 63.719,88 |
| -Sonder WK lt BE | S -27.090,50 |
| Anteil G. gesamt | S 36.629,38 |

Die im Kalenderjahr 1996 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

| | | | |
|---|--------|--------------|--------------|
| Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung | | S 217.263,00 | € 15.789,11 |
| M.-Th. R | Anteil | Einkünfte | S 180.633,00 |
| Dr. G. | Anteil | Einkünfte | S 36.630,00 |

Wien, 31. Juli 2003