

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Danubia Treuhand StB GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Einkommen	413.570,-- S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	109.495,02 S -22.437,70 S
			87.057,00 S	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			6.326,68 €	

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Der Berufungswerber (im folgenden Bw.) hat bis zum Jahr 1993 den Betrieb eines Sägewerkes geführt. Im Zuge einer Betriebsprüfung der Jahre 1992 bis 1994 wurde festgestellt, dass diese Tätigkeit im Jahr 1993 beendet worden sei. Es sei also eine Betriebsaufgabe im Jahr 1993 anzunehmen. Diese Feststellung wurde seitens des Bw. mit Berufung bekämpft. Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Wien (RV/xxxx-W/02) wurde die Ansicht der Betriebsprüfung bestätigt.

Im Jahr 1993 wurde vom Bw. eine "Lagerhalle Neu" (Objekt III) mit einem Gesamtausmaß von 2.900 m² errichtet. Da im Jahr 1994 lediglich 720 m² vermietet worden seien, seien nach Ansicht der Betriebsprüfung lediglich 26,67% der AfA (4%) zu berücksichtigen (AKo: 8.599.908,-- ATS). Im gem. § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren (Einkommensteuer für das Jahr 1994 vom 9.12.1994) wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend dieses Objektes folglich mit einem Betrag von - 296.533,15 ATS berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 9.1.1997 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 vom 9. Dezember 1996 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der AfA 1994 für den nicht in Verwendung befindlichen Teil des Objektes III (73,33%) in Höhe von 252.252,00 ATS. Für die Qualifikation als Werbungskosten sei ausschließlich der ursächliche Zusammenhang mit der Einkunftszielung maßgeblich. Entscheidend sei die Zweckbestimmung und nicht die tatsächliche Erzielung von Einnahmen. Im konkreten Fall sei daher die AfA für den noch leer stehenden Teil des Objektes III (Neue Halle) zu berücksichtigen, da der noch nicht in Verwendung befindliche Teil der Halle nicht zur privaten Nutzung, sondern zur Erzielung von Einnahmen bestimmt sei.

In einer Stellungnahme des Betriebsprüfers zur gegenständlichen Berufung wurde ausgeführt, dass die im Jahre 1993 errichtete Halle im Prüfungszeitraum nur zu 26,67% vermietet gewesen sei. Da somit mehr als 2/3 der Lagerhalle nicht benutzt würden, sei von der

Betriebsprüfung nur der vermietete Teil des Objektes III als Bemessungsgrundlage für die AfA herangezogen worden.

In einem Vorhalt seitens des zuständigen Finanzamtes vom 12.3.2001 wurde der Bw. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

- Warum seien in den Folgejahren keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der streitgegenständlichen Liegenschaft erzielt worden?
- Würden in Zukunft Einkünfte aus dieser Liegenschaft erzielt werden?
- Welchem Zweck hätte die Liegenschaft vor dem Jahre 1994 gedient?
- Wieso sei im Jahr 1994 nur ein Teil des Objektes III in Verwendung gestanden?

In der Beantwortung vom 9.4.2001 wurde ausgeführt, dass die steuerlichen Ergebnisse für das Jahr 1994 zur Gänze vom Ergebnis der Betriebsprüfung 1991-1993 bei der Fa. KS abhängen würden. Eine diesbezügliche Berufung sei noch in der zweiten Instanz (Finanzlandesdirektion für Wien und Niederösterreich) anhängig. Im übrigen werde noch festgestellt, dass die Einzelfirma KS mit Wirkung vom 1.1.1995 in die Fa. S GmbH eingebreacht worden sei und daher für den Bw. ab 1995 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Unternehmen in St.V. anfallen würden.

In einem neuerlichen Schreiben (24.3.2004) an den Bw. seitens des nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Linz) wurde dieser nochmals um Angaben hinsichtlich des streitgegenständlichen Objektes (Lagerhalle neu bzw. Objekt III) ersucht:

- In welchem Ausmaß werde die Halle gegenwärtig vermietet? Wer sind jetzt bzw. waren im Berufungsjahr die Mieter (Mietverträge)?
- Welche Maßnahmen seien gesetzt worden um die Halle auszulasten? Wie sei der nicht vermietete Teil genutzt worden?
- Welche Nutzungsmöglichkeiten würde diese Halle bieten?
- Plan bzw. genaue Skizze dieses Gebäudes.

Mit Datum 21.4.2004 wurden diese Fragen wie folgt beantwortet:

Mit Mietvertrag vom 18.3.1994 sei die Halle an die Firma W zu ca. einem Drittel vermietet worden (Werkstatt und Bauhof). Sogleich nach Fertigstellung der Halle sei mit einem Interessenten konkret über ein weiteres Drittel der Hallenfläche verhandelt worden. Diese Verhandlungen seien jedoch mangels Bonität (späterer Konkurs) abgebrochen worden. Im Anschluss sei ein namhaftes Immobilienbüro mit der Verwertung beauftragt worden. Im Jahr 1995 (seit 1.1.1995 würden sich alle Anlagegüter im Eigentum der Firma S. GmbH befinden) hätte es den gleichen Mieter wie 1994 gegeben. Im Jahr 1996 sei die Halle bereits zu 75%

vermietet gewesen (Mieter Fa W und BHS); im Jahr 1997 bereits zur Gänze (Mieter Firma W und F.O.). Gegenwärtig sei die Halle zu 100% vermietet. Mieter seien die Firma M, F.O. und Firma G. Zur weiteren Entwicklung des Unternehmens könne mitgeteilt werden, dass auf Grund der anhaltenden Nachfrage weitere Vermietungsprojekte (Lagerhallen, Bürogebäude) neu errichtet worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Werbungskosten unter anderem Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung. Gehört ein Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so können bei Gebäuden die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Die Anerkennung der AfA beginnt grundsätzlich immer erst mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes als Einkunftsquelle. Ausnahmsweise kann die AfA bereits vor der Inbetriebnahme Berücksichtigung finden, sofern sich die Vermietungsabsicht als ernsthaft erweist (VwGH vom 27.8.1984, 83/14/0046, 0048; 22.2.1993, 92/15/0048).

Für den unabhängigen Finanzsenat ergaben die Ermittlungen, dass bereits ab Fertigstellung des Gebäudes eine ernsthafte Vermietungsabsicht bestand (direkte Verhandlungen mit einem potentiellen Mieter, Beauftragung eines Immobilienbüros).

Mit Berufungsentscheidung vom 15.12.2003 (RV/xxxx-W/02) wurde die mit dieser Berufung zusammenhängende Berufung erledigt. In dieser Entscheidung wurde eine Betriebsaufgabe im Jahr 1993 festgestellt. Daraus folgt, dass das Objekt nicht mehr Teil eines Betriebsvermögens sein kann (Betriebsaufgabe 1993). Das Gebäude muss sich also im Jahr 1994 im Privatvermögen des Bw. befunden haben. Es liegen folglich eindeutig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Da bei der Vermietung einer Halle von einer Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung auszugehen ist, sind Anlaufverluste jedenfalls anzuerkennen.

Die AfA für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 geregelt. Die Gebäude-AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 kommen dabei niemals in Betracht, und zwar auch dann nicht, wenn das betreffende Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient. Steuersystematisch sind die unterschiedlichen AfA-Sätze damit zu begründen, dass die stillen Reserven eines Gebäudes bei Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen steuerhängig bleiben. Dies ist bei Gebäuden im

Privatvermögen mangels Besteuerung der Einkunftsquelle nicht der Fall (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 28 Tz.38).

Für die gegenständliche Berufung bedeutet dies, dass im Jahr 1994 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass die AfA nur für den vermieteten Teil des Objektes III zustehe. Wie oben ausgeführt, ist aber bei ernsthafter Vermietungsabsicht der Beginn der AfA mit Fertigstellung des Gebäudes gleichzusetzen. Die AfA für das streitgegenständliche Objekt beginnt folglich bereits im Jahr 1994 (für das gesamte Objekt).

Die gesamten Anschaffungskosten betrugen 8.599.908,-- ATS (1993: 8.281.227,-- ATS und 1994: 318.981,-- ATS). Dieser Betrag wurde auch nicht in Zweifel gezogen. Seitens der Betriebsprüfung wurde ein AfA-Satz von 4% festgesetzt, allerdings nur für den bereits vermieteten Teil des Gebäudes (26,67%). Daraus ergab sich ein AfA-Betrag in Höhe von 91.744,-- ATS.

Wie oben bereits ausgeführt, kommt der unabhängige Finanzsenat aufgrund von VwGH-Erkenntnissen (ernsthaftes Vermietungsabsicht) zu einem anderen Ergebnis.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sind bei ernsthafter Vermietungsabsicht die vollen Anschaffungskosten ab Fertigstellung zu berücksichtigen (vgl. hierzu auch die Berufungsentscheidung des UFS-Wien, RV/4636-W/02)

Nach den oben angeführten gesetzlichen Grundlagen (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988) beträgt der AfA-Satz nicht wie von der Betriebsprüfung zum Ansatz gebracht 4 %, sondern 1,5 % (vgl. VwGH 27.1.1994, 92/15/0141; 23.6.1992, 92/14/0037).

Die im Jahr 1994 zu berücksichtigende AfA beträgt folglich 129.000,-- ATS (d.h. 1,5 % von den gesamten Anschaffungskosten iHv 8.599.908,-- ATS).

Mit Eingabe vom 15. Juni 2004 wurde die gegenständliche Berufung noch dahingehend ergänzt, dass weitere aktivierungspflichtige Kosten zu berücksichtigen seien.

Seitens der Betriebsprüfung wurden unter dem Titel Instandhaltungskosten Aufwendungen iHv. 420.114,15 ATS nicht berücksichtigt, da der Zahlungsfluss erst im Jahr 1995 gewesen sei (BP-Bericht Tz. 18). Diese Kosten könnten im Jahr 1994 nicht berücksichtigt werden, da die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgenommen wurde.

Aufgrund der nachgereichten Rechnungen handelt es sich diesbezüglich nicht Instandhaltungsaufwendungen, sondern um aktivierungspflichtige Herstellungsaufwendungen. Bei den getätigten Investitionen, Asphaltierungsarbeiten (Vorplatz zur Halle) und

Kanalverlegearbeiten, erscheint eine Nutzungsdauer von 15 Jahren als angemessen. Beginnend mit dem Jahr 1994 ist demnach ein zusätzlicher AfA-Betrag von 28.008,-- ATS (AfA-Basis 420.114,-- ATS) zu berücksichtigen.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung St.V.	
Ergebnis lt. Betriebsprüfung	-296.533,-- ATS
Korrektur AfA Betriebsprüfung	91.744,-- ATS
AfA lt. Berufungsentscheidung	-129.000,-- ATS
AfA Asphaltierung, Kanal	-28.008,-- ATS
Ergebnis lt. Berufungsentscheidung	-361.797,-- ATS

Unter Berücksichtigung zweier weiterer (hier nicht berufungsgegenständlichen) Objekte, ergeben sich demnach folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Vermietung Nebenbetrieb	245.874,-- ATS
Vermietung Tankstelle	91.278,-- ATS
Vermietung St.V.	- 361.797,-- ATS
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 24.645,-- ATS

Bei der Steuerberechnung wurden folgende geänderten Mitteilungen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) berücksichtigt.

Firma E	- 45.098,-- ATS
Firma M	- -35.582,-- ATS
Firma S	-128.500,-- ATS
ehemalige betr. Tätigkeit (lt. BP)	432.777,-- ATS
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	223.597,-- ATS

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 18. Juni 2004