



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, vertreten durch F, vom 12. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch A, vom 16. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Alleinerbin der von ihrem verstorbenen Ehegatten vermieteten bebauten Liegenschaften. Die Einnahmen aus den vermieteten Objekten in der K 3 sowie in R 9 und 9a sind ihrem am 9. Dezember 2007 gestorbenen Ehemann zur Gänze vor seinem Todestag zugeflossen. Die Absetzung für Abnutzung der vermieteten Liegenschaften (Jahresabschreibung in Höhe von € 19.558,21) sowie die übrigen Werbungskosten wurden von der Berufungswerberin als Erbin in der nach ihrem verstorbenen Ehemann zur St. Nr. 9 eingereichten Einkommensteuererklärung des Jahres 2007 geltend gemacht und von der Abgabenbehörde erster Instanz anerkannt.

Im Februar 2008 teilte die Berufungswerberin der Abgabenbehörde erster Instanz unter anderem mit, dass sie ab Jänner 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen werde und übersandte einen Fragebogen in dem sie die im Erbwege erworbenen Liegenschaften in der K 3 und R 9 und 9a anführte, die sie weiterhin vermiete.

Im Juni 2009 wurde von der Parteienvertreterin die Einkommensteuerklärung für das Jahr 2007 der Berufungswerberin eingereicht und die Absetzung für Abnutzung (Halbjahresabschreibungen) für die von ihrem verstorbenen Ehemann vermieteten und auf sie im Erbwege übergegangenen Objekte beantragt. Durch die Geltendmachung der Halbjahresabschreibungen in Höhe von € 15.050,00 wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe der geltend gemachten Abschreibungsbeträge für das Jahr 2007 erklärt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht und führte unter anderem aus, dass die Mieteinnahmen für das Monat Dezember 2007 dem verstorbenen Ehemann auf ein ihm zugerechneten Bankkonto vor seinem Todestag zugeflossen seien. Die Einkünfte aus dem Nachlassvermögen seien aber erst ab dem Todestag den Erben zuzurechnen. Im Jahr 2007 könne daher mangels erzielter Einnahmen keine Halbjahresabschreibung für die Liegenschaften in R 9 und 9a sowie in der K 3 geltend gemacht werden. Auch die Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung als vorweggenommene Werbungskosten komme nicht in Betracht, da die Wohnungen bereits vermietet gewesen seien.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass nach Ansicht der Vertreter der Parteienvertreterin bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Gebäudes, sowohl beim Rechtsvorgänger als auch beim Rechtsnachfolger zu einer Ganzjahresabschreibung oder Halbjahresabschreibung, abhängig vom Zeitpunkt der Übertragung komme.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde vorgelegt und die Abweisung der Berufung beantragt. Im Vorlagebericht (Verf 46) wurde ausgeführt, dass auch im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte bei unterjähriger unentgeltlicher Übertragung eine Jahresabschreibung von mehr als einem Jahr grundsätzlich möglich sei. Im gegenständlichen Verfahren habe die Berufungswerberin im Jahr 2007 jedoch keine Einnahmen erzielt, da diese den Erblasser noch vor seinem Todestag zugeflossen seien. Die Einnahmen seien nach den Einkommensteuerrichtlinien den Erben aber erst ab dem Todestag zuzurechnen. Die Erzielung positiver Einkünfte im Jahr 2007 sei daher der Berufungswerberin nicht möglich gewesen, weshalb ihr (im Jahr 2007) keine Einkunftsquelle zugerechnet werden könne. Es könne daher die Berufungswerberin im Jahr 2007 keine Halbjahressabschreibung beanspruchen, weil sämtliche Werbungskosten im Zusammenhang mit den vermieteten Liegenschaften vom Erblasser abgesetzt worden seien. Die Geltendmachung der Abschreibung ohne Einnahmen, sei nur als vorweggenommene Werbungskosten denkbar. Dies sei im gegenständlichen Verfahren nicht möglich, da die Wohnungen (im Jahr 2007) bereits vermietet gewesen seien.

Die Parteienvertreterin wurde von der Vorlage der Berufung an die Rechtsmittelbehörde unter Übersenden einer Kopie des Vorlageberichtes (Verf 46) verständigt. Eine Stellungnahme der Parteienvertreterin zur Ansicht der Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz unterblieb.

An die Berufungswerberin erging folgender Vorhalt des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates:

„1) Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Salzburg

Sie werden gebeten, eine Kopie des Einantwortungsbeschlusses des Bezirksgerichtes Salzburg vom 9. Oktober 2008, G vorzulegen.

2) Verlassenschaftsabhandlung

Sie werden gebeten, eine Kopie der Verlassenschaftsabhandlung nach J, verstorben am 9. Dezember 2007 vorzulegen.

3) Mieter und Mietverträge

Nach der Aktenlage waren Teile der Gebäude in der K 3 und im R 9 sowie das Gebäude im R 9a vermietet.

Nach den Bestimmungen des ABGB wird ein Bestandsvertrag durch den Tod eines der vertragsschließenden Teile nicht aufgehoben (siehe § 1116a ABGB).

Wurden die mit den Mietern bestehenden Bestandsverträge geändert?

Wenn ja, in welchen Punkten ?

Um Vorlage der geänderten Mietverträge wird gebeten.

4) Mieteingänge bei M.

Nach der Aktenlage wurde das bei der B bestehende Konto, auf welchem die Mieten der Mieter bis Dezember 2007 eingingen, mit Jahresende 2007 aufgelöst.

Ist die Annahme zutreffend, dass die Mieter ab Jänner 2008, die von ihnen zu entrichteten Mietentgelte an Frau M.. entrichtet haben und daher die Berufungswerberin erst ab Jänner 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

5) Absetzung für Abnutzung (AfA)

Für das Jahr 2007 wurden für die nachstehend angeführten Gebäude folgende AfA-Beträge geltend gemacht:

K – € 9.600,--

R 9, 9a – € 5.450,--

Da weder den bisher vorliegenden Unterlagen noch der Berufung vom 12. Jänner 2010 die Bemessungsgrundlage der geltend gemachten AfA-Beträge zu entnehmen ist und vom Rechtvorgänger insgesamt ein Betrag von € 19.558,21 geltend gemacht wurde und dieser Betrag eine „Ganzjahres-AfA“ ist, werden sie gebeten, die Bemessungsgrundlage der geltend gemachten AfA-Beträge für das Kalenderjahr 2007 durch Vorlage zweckdienlicher Unterlagen (z. B Sachverständigengutachten) nachzuweisen.

Der bloße Hinweis auf die Fachliteratur, wie z. B.: „Liegenschaftsbewertung Heimo Kranewitter, 3. Auflage, s. 93“ reicht nicht aus.“

In Beantwortung des Vorhaltes wurden die angeforderten Unterlagen – ausgenommen ein Sachverständigengutachten betreffend der Bemessungsgrundlage für die „Ganzjahres-AfA“ (es wurde die ohnehin bereits im Verwaltungsakt aufliegende Berechnung, welche keinen Aufschluss über die Bemessungsgrundlagen ermöglicht) – vorgelegt. Zu Punkt 4 des Vorhaltes wurde Folgendes ausgeführt:

„Es entspricht den Tatsachen, dass die ersten Mieteingänge erst im Jänner 2008 an Frau M.. geflossen sind. Am 9.12. ist Frau M.. in sämtliche Bestandsverhältnisse als Vermieterin eingetreten. Bis Anfang Dezember 2007 flossen die Mieteingänge auf das Konto von H, welches nach seinem Tod auf Frau M. übertragen wurde (selbe Kontonummer 1). Für die Aufnahme einer Vermietertätigkeit ist jedoch der Zufluss von Einnahmen nicht maßgeblich. Der Übergang der Gefahrentragung und der Verwaltungstätigkeit war bereits im Jahr 2007 gegeben.“

Die Beantwortung des Vorhaltes sowie die im Zuge dessen Beantwortung übersandten Unterlagen wurden der Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz übersandt. Eine Stellungnahme zu den Ausführungen des Vertreters der Parteienvertreterin unterblieb.

Über die Berufung wurde erwogen:

Festgestellter Sachverhalt

Die Einnahmen aus den vermieteten Objekten in der K 3 sowie in R 9 und 9a sind ihrem am 9. Dezember 2007 gestorbenen Ehemann zur Gänze vor seinem Todestag zugeflossen. Die Absetzung für Abnutzung der vermieteten Liegenschaften (Jahresabschreibung in Höhe von € 19.558,21) sowie die übrigen Werbungskosten wurden von der Berufungswerberin als Erbin nach ihrem verstorbenen Ehemann (St. Nr. 9) geltend gemacht. Ab Jänner 2008 erzielte die Berufungswerberin aus den Vermietungen der im Erbweg unentgeltlich erworbenen Objekte erstmals Einnahmen (Einkünfte aus Vermietung Verpachtung).

Rechtliche Würdigung

Werbungskosten sind unter anderem die Absetzungen für Abnutzung und für die Substanzverringerung (siehe § 16 Abs. 1 Z 8 unter Hinweis auf §§ 7 und 8 EStG).

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 bemäßt sich nach der Gesamtdauer der

Verwendung oder Nutzung. 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 § 7 Abs. 1 und 2 EStG 1988).

Das Wesen der Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG liegt darin, für den außerbetrieblichen Bereich eine der betrieblichen Sphäre vergleichbare Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erreichen. Grundsätzlich gelten für die Absetzung für Abnutzung außerbetrieblich genutzter Wirtschaftsgüter die Prinzipien und Bestimmungen des § 7 EStG 1988. Die Bestimmung des § 7 regelt die steuerliche Behandlung der Anschaffungs- oder Herstellkosten von abnutzbaren Anlagevermögen. Die Absetzung für Abnutzung soll dem Wertverzehr Rechnung tragen, den das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt (siehe Jakom/Kanduth-Kristen EStG, § 7 Rz 1). Im Einkommensteuergesetz ist nicht deutlich zum Ausdruck gebracht, wer die Absetzung für Abnutzung bei der Einkünfteermittlung absetzen kann. Sicher ist allerdings, dass die Absetzung für Abnutzung im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen muss; dies ergibt sich aus dem Einleitungssatz des § 7 Abs. 1 EStG und ist über den Verweis in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG auch Bestandteil dieser Vorschrift (siehe Ruppe, Zur persönlichen Zurechnung von Aufwendungen, speziell von Absetzungen für Abnutzungen, in GS Lechner, Rechnungslegung und Gewinnermittlung, Wien 1987, 327ff). Der Gesetzeswortlaut des § 7 EStG verlangt, dass sich die Abnutzung eines Wirtschaftsgutes durch seine Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften ergibt. Mit der Nutzung zur Erzielung von Einkünften ist primär die tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsgutes für seinen Verwendungszweck im Unternehmen gemeint (Kainberger, Der Zeitpunkt des Beginnes der AfA, ÖStZ 1974, Seite 86 ff). Der Absetzung für Abnutzung beginnt mit der Inbetriebnahme (betriebliche Verwendung oder Nutzung) des Wirtschaftsgutes für den bestimmungsgemäßen Zweck. Dies ergibt sich aus der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Gesamtdauer oder Nutzung (siehe Doralt, EStG¹³, § 7 Rz 30).

Die Vornahme eines Betrages für die Absetzung für Abnutzung setzt nach Ansicht des Referenten des unabhängigen Finanzsenates somit unter anderem voraus, dass das Wirtschaftsgut der Erzielung von Einkünften dient. Es sind zwar alle Rechte und Pflichten aus den vom Rechtsvorgänger mit den Bestandnehmern geschlossenen Verträgen auf die Berufungswerberin mit 9. Dezember 2007 übergegangen, aber sie konnte die auf sie im Erbwege übergegangenen Liegenschaften zur Erzielung von Einkünften erst ab 1. Jänner 2008, wie ihren eigenen Angaben vom Februar 2008 sowie der Beantwortung des Bedenkenvorhaltes zu entnehmen, nutzen, wodurch die weiterhin von der Berufungswerberin vermieteten Liegenschaften erst ab 1. Jänner 2008 den Zwecken der Vermietung dienten und daher einem Wertverzehr im Sinne des § 7 EStG 1988 durch den Einsatz der Liegenschaften

für die Einkünfte Erzielung unterlagen. Die bloße Gefahrtragung oder die Verwaltungstätigkeit, die mit dem Todestag des Rechtsvorgängers auf die Berufungswerberin übergegangen sind, reicht – nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates und entgegen der Ansicht des Vertreters der Parteienvertreterin – nicht aus um einen Betrag für die Absetzung für Abnutzung der noch nicht der Erzielung von Einnahmen dienenden Liegenschaften als Werbungskosten abzusetzen.

Für das Jahr 2007 war es daher nach Ansicht des Referenten, wie sich dies aus dem Einleitungssatz des § 7 Abs. 1 EStG 1988 ergibt, gesetzlich nicht möglich eine Halbjahresabschreibung für das Jahr 2007 als Werbungskosten anzuerkennen. Es bedarf daher auch kein näheres Eingehen auf die Nichtvorlage eines geforderten Sachverständigungsgutachten zur Höhe der Beträge für die Absetzung für Abnutzung, die umgerechnet auf den Jahresabschreibungsbetrag um ca. € 10.500 über jenen Betrag liegen dürften, den der Rechtsvorgänger geltend machte.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 20. Juni 2012