

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

21.03.2018

Geschäftszahl

Ra 2017/13/0012

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des L in W, vertreten durch die Leissner Kovaricek Rechtsanwälte OG in 1070 Wien, Zieglergasse 12/9, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16. November 2016, Zl. RV/7100416/2013, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 sowie 2011, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Revisionswerber erzielt u.a. Einkünfte aus der Vermietung eines Wohn- und Geschäftshauses in Wien (auf ein Objekt in Kärnten, hinsichtlich dessen seine Beschwerden mit dem angefochtenen Erkenntnis auch abgewiesen wurden, bezieht sich die Revision trotz der uneingeschränkten Anfechtungserklärung nicht). Zu dem Objekt in Wien gehört ein Hofgebäude mit zwei Wohneinheiten, an dem in den Jahren 2007 bis 2009 umfangreiche Sanierungsarbeiten vorgenommen wurden. Streitpunkt der Revision ist die Frage, ob der Aufwand dafür Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwand war und ob im Falle des Vorliegens von Herstellungsaufwand die vom Revisionswerber hilfsweise beantragte Absetzung gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 als Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 Mietrechtsgesetz in Betracht kam.

2 Das Finanzamt nahm auf der Grundlage der Ergebnisse einer Außenprüfung Herstellungsaufwand an und ging in Bezug auf den hilfsweise gestellten Antrag davon aus, dass die dafür erforderliche Anwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes auf das Hofgebäude nicht gegeben sei.

3 In der (nunmehr als Beschwerde geltenden) Berufung gegen die darauf gestützten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 machte der Revisionswerber dazu geltend, das Hofgebäude habe keine "Änderung der Wesensart" erfahren, worüber er mit der Berufung und einer Replik auf die Stellungnahme des Prüfers ein Gutachten der mit der Sanierung befassten Architektin und weitere Unterlagen vorlegte.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht diese und eine - nach der Darstellung im angefochtenen Erkenntnis - gegen "sinngleiche" Bescheide für das Jahr 2011 gerichtete, verweisende Beschwerde des Revisionswerbers als unbegründet ab.

5 Die Entscheidungsgründe des angefochtenen Erkenntnisses beginnen mit einem "Sachverhalt", bei dem es sich um eine Darstellung des Verfahrensganges handelt. Die Ausführungen zu dem Objekt in Wien in dem nachfolgenden, mit "Beweiswürdigung" überschriebenen Abschnitt lauten:

"Das oben als ‚Objekt 1‘ bezeichnete Hofgebäude steht völlig frei, hat keine bauliche Verbindung zum Hauptgebäude.

Die strittigen, ganz nach den Wünschen des neuen Mieters gestalteten Bau- und Sanierungsmaßnahmen führten zur Herstellung eines verglichen mit dem vorherigen Zustand eindeutig und erheblich höherwertigen Wirtschaftsgutes. Das Gebäude, welches, bestehend aus nur einer Ebene, in der weit zurückliegenden Vergangenheit als Fuhrwerker-Haus und danach bis 2003 privaten Wohnzwecken eines fremden

Bestandnehmers gedient hatte - die zum Beweis aufgeboteene Hausmeisterin sagte in ihrer mit 18.02.2005 datierten „Bestätigung von Tatsachen aufgrund eigener Wahrnehmungen“ nicht aus, bis wann ihr namentlich unbekannte Personen im Hofgebäude gewohnt hatten; der Bf. machte darüber keine weiteren Angaben - stand wegen behördlich bescheinigter gravierender und sicherheitsgefährdender Substanzmängel offenbar seit längerem als zu Wohnzwecken nicht nutzbar leer. Vor dem Um- und Ausbau wurden Teile des Objektes als Möbellager zwischengenutzt. Nach Abschluss der Arbeiten eignete es sich erstmals für gewerbliche Zwecke des im Voraus bestimmten neuen Bestandnehmers (= Interessent und Initiator des gesamten Baugeschehens) und wurde an ihn zur Gänze als Bürogebäude um ein frei vereinbartes Mietentgelt in Bestand vergeben. Es handelt sich folglich nunmehr um ein Wirtschaftsgut anderer Art und Verwendung/Verwendbarkeit. Sämtliche Bau-, Sanierungs- und Verbesserungsmaßnahmen stehen in unmittelbarem Veranlassungszusammenhang der Änderung von Wesensart und Nutzenpotenzial des Objektes, weshalb das Vorliegen eines einheitlichen Herstellungsvorganges angenommen wird.“

6 An diese "Beweiswürdigung" schließt ein mit "Rechtslage" überschriebener Abschnitt mit folgenden Ausführungen zu dem Objekt in Wien an:

"Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zu Instandhaltung oder Instandsetzung (Erhaltung) dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert, ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit mit höherem Nutzenpotenzial geschaffen wird. Zum Herstellungsaufwand gehören auch Aufwendungen (ergänze: die) zur Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung eines Wirtschaftsgutes führen. Änderung der Wesensart liegt vor, wenn Gebäudeteile, die bisher Wohnzwecken dienten, zu Geschäftsräumlichkeiten umgebaut werden. Wird die ursprüngliche Wesensart des Wirtschaftsgutes nicht beibehalten, so zählt (gemeint: stellt) - im Umkehrschluss nach VwGH, E 24.09.2007, 2006/15/0333 - auch der Austausch wesentlicher Teile im Sinne einer Generalsanierung eine Herstellungsmaßnahme dar. Entscheidend ist die Nutzungs- und Funktionsänderung (für alles *Doralt*, EStG Kommentar, § 28 Tz 136 ff und § 6 Tz 125 ff, mwN).

Liegt Herstellungsaufwand vor, so sind gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 nur folgende Aufwendungen über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen: 1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 Mietrechtsgesetz (MRG) in Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung des Hauptmietzinses unterliegen; 2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt 3. Aufwendungen aufgrund des Denkmalschutzgesetzes (...)

Das Streitobjekt ist einheitlicher Mietgegenstand in einem selbständigen Gebäude mit einer aus nicht mehr als zwei selbständigen Einheiten bestehenden Geschäftsräumlichkeit, die ohne Förderung und ohne Auflagen nach dem Denkmalschutzgesetz geschaffen wurde, wobei jene Räume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden (arg: „Galerieebene“), nicht zählen. Das Objekt fällt gemäß § 1 Abs. 2 Z 5 MRG nicht unter den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG), und die Verteilung nach § 28 Abs. 3 EStG kann hier auf keine der oben angeführten Bestimmungen Z 1, 2 und 3 gestützt werden."

7 Der abschließende, mit "Erwägungen" überschriebene Teil der Entscheidungsgründe lautet nur:

"Aufgrund der oben getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zu Objekt 1 (nicht begünstigt zu verteiler Herstellungsaufwand) und Objekt 2 (Liebhabe-Annahme begründet, aber noch nicht völlig gesichert) sowie im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage erweist sich die Beschwerde (gemeint: erweisen sich die Beschwerden) insgesamt als unbegründet, sodass sie abzuweisen war (waren)."

8 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil eine "von besonderer Schwierigkeit der Auslegung geprägte" Rechtsfrage "gegenständlich nicht zu lösen", sondern "die Rechtssache auf Basis der (gemeint: des) ermittelten Sachverhaltes zu entscheiden" gewesen sei.

9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die vor allem geltend macht, die früher für Wohnzwecke benützten Gebäudeteile seien auch jetzt als Wohnungen vermietet, woran ihre nicht auf baulichen Besonderheiten beruhende Verwendung für Büro Zwecke durch den derzeitigen Mieter nichts ändere. Die Revision sei auch schon allein deshalb zulässig, weil der Aufbau des angefochtenen Erkenntnisses so mangelhaft sei, dass die Rechtsverfolgung maßgeblich beeinträchtigt werde.

10 Das Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 Die Revision ist zulässig und begründet.

13 Ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes muss so begründet sein, dass der Denkprozess, der darin seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Dabei ist auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Entscheidung relevanten Behauptungen einzugehen (vgl. zuletzt etwa VwGH 21.2.2018, Ra 2016/13/0049 und Ra 2016/13/0052, m.w.N.).

14 Hauptstreitpunkt des vorliegenden Falles ist die Frage, ob die Sanierungsarbeiten an dem Hofgebäude so tiefgreifend waren, dass - im Sinne des vom Bundesfinanzgericht erwähnten Erkenntnisses vom

24. September 2007, 2006/15/0333, VwSlg 8270/F - die "Wesensart des Wirtschaftsgutes" nicht beibehalten blieb (vgl. seither etwa noch das Wohnungen in einem Mietobjekt betreffende Erkenntnis VwGH 23.10.2013, 2010/13/0147, VwSlg 8856/F, und das vom Sachverhalt her mit dem Erkenntnis von 2007 gut vergleichbare Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/15/0114, VwSlg 8866/F).

15 Um dies zu beurteilen, bedarf es genauerer als der im vorliegenden Fall - im Gewande einer "Beweiswürdigung", aber weitgehend ohne eine solche - vom Bundesfinanzgericht getroffenen Feststellungen über die strittigen Maßnahmen und einer beweiswürdigen Auseinandersetzung mit den vom Revisionswerber vorgelegten Unterlagen. Zu beachten wird dabei der im zitierten Erkenntnis von 2007 u.a. angesprochene Gesichtspunkt einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden "Erweiterung" sein (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Ausführungen zur "Kapazitätsausweitung" im letzten der zitierten Erkenntnisse). In diesem Sinn werden Feststellungen darüber zu treffen sein, ob die Maßnahmen (etwa durch zweigeschoßigen Ausbau und Einbeziehung des jeweils darüber befindlichen Dachbodens) zu einer wesentlichen Erhöhung der Nutzfläche der beiden Wohneinheiten führten.

16 Sollte sich danach ergeben, dass nach den Maßstäben der zitierten Judikatur Herstellungsaufwand anzunehmen ist, so wird in Bezug auf den hilfsweise gestellten Antrag auf Absetzung gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf das Vorbringen des Revisionswerbers einzugehen sein, dass er zwar - in Wahrnehmung "wirtschaftlicher Interessen" - im aktenkundigen Mietvertrag die Unanwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes auf das Objekt behauptet habe, dies nach der ständigen Rechtsprechung dazu - wegen Zugehörigkeit zum Grundbuchkörper des Haupthauses - aber unwahr gewesen sei. Ergibt sich die Anwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes, so wird zu klären sein, ob ein Dachbodenausbau vorliegt, der anders als in den mit den Erkenntnissen vom 22. September 2005, 2001/14/0041, VwSlg 8061/F, und vom 25. Februar 2009, 2006/13/0170, entschiedenen Fällen nur als Umgestaltung bestehender Mietobjekte zu werten ist.

17 Da sich das Bundesfinanzgericht mit dem Sachverhalt bisher nicht ausreichend auseinandergesetzt und seine Entscheidung weder formal noch inhaltlich nachvollziehbar begründet hat, war das angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

18 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 21. März 2018

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2017130012.L00