

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ri in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch StB Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, A, gegen den Bescheid des Finanzamtes F A vom 17.02.2014 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) erzielte im Streitjahr 2011 neben Lohneinkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vermietung von fünf Apartments). Im Zuge einer abgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO nahm der Prüfer eine Kürzung jener Aufwendungen vor, die als Teilzahlung für einen im Streitjahr durchgeführten Fensteraustausch geleistet wurden (6.843,74 Euro).

Als Begründung führte der Prüfer in Tz 4 Punkt 18 b seines Berichtes dazu nachstehendes aus:

"Anzahlung für Fenstertausch 2011/2012= bisher sofort zur Gänze als Werbungskosten abgesetzt

Anteil Bf. 9.124,98 €

netto 7.604,15 €

1/10 760,42 € Zehntelabsetzung gem. § 28 (2) EStG

lt. Erklärung 7.604,15 €

Kürzung 6.843,74 €

Tausch sämtlicher Fenster im Keller-, Erd- und Obergeschoß (sowohl Vermietungs- als auch Privatbereich) = getrennte Rechnungen für Vermietungs- und Privatbereich!

Nicht getauscht wurden die Fenster der Räumlichkeiten im Dachgeschoß!

Der Austausch von Fenstern zählt zu den Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, sind Instandsetzungsaufwendungen gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Gebäude, die Wohnzwecken dienen: darunter fällt nach Ansicht der Abgabenbehörde auch die kurzfristige Vermietung in Form von Fremdenzimmern und Ferienwohnungen."

Die belangte Behörde schloss sich den Ausführungen des Prüfers an und erließ einen dementsprechenden nunmehr in Anfechtung stehenden Einkommensteuerbescheid 2011.

Mit Beschwerdeeingabe vom 27.03.2014 wandte sich der Bf gegen die von der belangten Behörde zu dieser Thematik vertretenen Sichtweise. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die in Rz 1401 der EStR 2000 vertretene Auffassung, wonach "Hotels und vergleichbaren Gebäude", die der kurzfristigen Beherbergung dienen, nicht in den Regelungsbereich des § 4 Abs. 7 EStG 1988 fallen würden, auch im Regime des § 28 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung gelangen müsse.

Der Bf verwies auf sein an den Fachvorstand der belangten Behörde gerichtetes Email vom 20.01.2014, welches wie folgt lautet:

" Herr NN hat als Prüfer dieses Falles bei der Bf und Miteigentümerin am Gebäude, welche im Jahre 2011 insgesamt fünf Appartements vermietet hatte) mit Ihnen (gemeint: Fachvorstand) die Rechtslage besprochen, dass der Fensteraustausch im Rahmen eines Gebäudes, welches im Bereich V+V der

kurzfristigen Zimmervermietung dient, als Instandsetzungsaufwand zwingend auf 10 Jahre zu verteilen ist.

Dem wäre mE folgendes entgegenzuhalten:

§ 4 Abs. 7 EStG 1988 und § 28 Abs. 2 verwenden dieselbe Begriffsbestimmung "Wohnzwecke":

§ 4 Abs. 7 EStG 1988 : Bei Gebäuden, die zum Anlagevermögen gehören und Personen, die nicht betriebszugehörige Arbeitnehmer sind, für **Wohnzwecke** entgeltlich überlassen werden,...

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 zweiter Satz: Bei Gebäuden, die **Wohnzwecken** dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes: ...

Die **Rz 1401 der EStR** nimmt unter Punkt 2 explizit Hotels und vergleichbare Gebäude, die der kurzfristigen Beherbergung dienen, von der Sonderregelung des § 4 Abs. 7 EStG heraus: Insbesondere sind folgende Betriebsgebäude von der Sonderregelung nicht betroffen:

"Hotels und vergleichbare Gebäude, die der kurzfristigen Beherbergung dienen. Bei der Beurteilung, ob kurzfristige Beherbergung oder Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt, ist auf den Inhalt der Tätigkeit abzustellen. Die Einkunftsart (Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft) ist unbeachtlich."

Unseres Erachtens ist in den EStR deshalb zu § 28 Abs. 2 EStG 1988 keine weitere Erläuterung angeführt, weil ja bereits durch die Rz 1401 die klare Unterscheidung ("kurzfristige Beherbergung **oder** Vermietung zu Wohnzwecken") gegeben ist und es nach unserem Rechtsempfinden nur logisch sein kann, da der Gesetzgeber in den Bestimmungen von Gebäuden, die **Wohnzwecken dienen**, spricht, die Rechtsauslegung der Rz 1401 der EStR auch im Bereich der Vermietung anzuwenden ist. [...]"

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.07.2014 als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus, sie stütze sich bei ihrer Entscheidungsfindung auf den reinen Gesetzeswortlaut des § 28 Abs. 2 EStG 1988. Diese Bestimmung spreche ausdrücklich von Gebäuden, welche Wohnzwecken dienen würden. Dass jene Gebäude, in welchen eine kurzfristige Beherbergung von Personen stattfinde, nicht auch Wohnzwecken dienen würden, sei dem Wortlaut des Gesetzes nicht zu entnehmen. Die strittige Anzahlung für den Fenstertausch könne demzufolge lediglich über 10 Jahre verteilt in Abzug gebracht werden.

Mit Eingabe vom 03.08.2014 beantragte die Bf die **Vorlage ihrer** Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies dabei gleichzeitig auf ihre Beschwerdeausführungen.

Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht erwogen:

Die Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl I Nr. 111/2010 ordnet an:

" *Aufwendungen für*

- *nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,*
 - *Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie*
 - *außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,*
- sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen.*

*Bei **Gebäuden, die Wohnzwecken dienen** , gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:*

- *Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.*

- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf **zehn Jahre verteilt** abzusetzen. [..] "

Unstrittig ist, dass der Bf aus der Fremdenzimmervermietung keine betrieblichen Einkünfte, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat. Außer Streit steht auch, dass ein Fenstertausch (hier der Austausch aller Fenster in allen fünf vermieteten Apartments der Bf, sowie der Austausch aller Fenster in allen 5 vermieteten Fremdenzimmern im selben Gebäude, die durch den Sohn der Bf vermietet wurden) in seiner steuerrechtlichen Qualität eine

Instandsetzungsmaßnahme darstellt und demnach die diesbezüglich erwachsenen Aufwendungen als Instandsetzungsaufwendungen zu qualifizieren sind.

Strittig ist nunmehr, ob die zu § 4 Abs. 7 EStG 1988 ergangene in den EStR 2000, Rz 1401 dargelegte Auslegung, wonach Hotels und vergleichbare Gebäude, die der kurzfristigen Beherbergung dienen, von der Sonderregelung des § 4 Abs. 7 leg.cit. nicht betroffen sind, auch für den vorliegenden Fall einer Vermietung im außerbetrieblichen Bereich Platz greift.

Dazu ist vorab festzuhalten:

Die EStR 2000 stellen eine für den Rechtsanwender praktische Zusammenfassung der Verwaltungsübung einerseits sowie ergangener Judikatur andererseits dar. Im Ergebnis bewirken die Richtlinien, soweit diese die Verwaltungsübung festlegen, eine Art Selbstbindung der Abgabenbehörde. Die EStR 2000 haben allerdings - wie auch alle anderen Steuerrichtlinien - für das Bundesfinanzgericht keine normative Wirkung. Eine normative Kraft vermögen nur das Gesetz selbst oder die zum Gesetz ergangenen (Durchführungs-)Verordnungen zu entfalten.

Die Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 idF des BGBl I Nr. 111/2010 regelt die steuerliche Behandlung von Instandsetzungsaufwendungen bei Gebäuden des Betriebsvermögens (Anlagevermögen), welche gegen Entgelt zu Wohnzwecken an Dritte überlassen werden. Wörtlich wird in der besagten Norm folgendes angeordnet:

"Bei Gebäuden, die zum Anlagevermögen gehören und Personen, die nicht

betriebszugehörige Arbeitnehmer sind, für Wohnzwecke entgeltlich überlassen werden,

gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- *Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) aufgewendet werden, scheiden insoweit aus der Gewinnermittlung aus.*

- *Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. [..]"*

Die Regelung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 betrifft ausschließlich den betrieblichen Bereich; diese kommt in erster Linie für die als Kapitalanlage erworbenen Miethäuser von Banken oder Versicherungen in Betracht (vgl. Lenneis in *Jakom* EStG, 8. Aufl., § 4, Rz 371). Ausgenommen von der Verteilungsregelung sind nach den EStR 2000, Rz 1401, sowie den einschlägigen Fachkommentaren (*Hofstätter/Reichel* , EStG Kommentar, § 4 Abs. 7 Tz 2) ua. "Hotelgebäude und vergleichbare Gebäude". Diese würden nämlich dem Bericht des Finanzausschusses zufolge nicht Wohnzwecken dienen (s. *Hofstätter/Reichel* , aaO.).

Dem Ausdruck "vergleichbare Gebäude" kann in diesem Zusammenhang nach Ansicht des BFG nur jenes Verständnis beigelegt werden, welches sich etwa in der **gewerblichen** Vermietung von Appartements oder Fremdenzimmer wiederfindet.

Eine Vermietung im Bereiche der privaten Vermögensverwaltung (außerbetriebliche Einkunftsart) ist hiervon jedenfalls nicht erfasst.

Die EB zur RV zum EStG 1988 (621 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XVII. GP) führen zu § 4 Abs. 7 aus, dass die Verteilung nur bei jenen Gebäuden zum Zug kommen soll, die in einer dem Tatbestand des § 28 vergleichbaren Form genutzt würden. Die Umschreibung der betroffenen Gebäude orientiere sich daher am Grundtatbestand des § 28 (daher Beschränkung auf entgeltlich überlassene Gebäude) sowie an dem Instandsetzungsaufwendungen regelnden § 28 Abs. 2 (daher zusätzlich Beschränkung auf Wohnzwecken dienende Gebäude). Damit ist klargestellt, dass der (historische) Gesetzgeber bei Schaffung der Verteilungsbestimmung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 die in § 28 Abs. 2 leg.cit. normierten Voraussetzungen vor Augen hatte. Eine Überbindung der zu § 4 Abs. 7 EStG 1988 erfolgten Reduktion des Begriffes "zu Wohnzwecken dienend" auf die Bestimmung des § 28 Abs. 2 leg.cit. ist auch aus diesem Grunde nicht zu rechtfertigen. Nach der Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind

Instandsetzungsaufwendungen für jene Gebäude, welche Wohnzwecken dienen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, zwingend linear auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Für die vom Bf. intendierte Auslegung, wonach die für gewerbliche Wohnzwecke ("Hotels und vergleichbare Gebäude") geschaffene Ausnahmebestimmung (welche selbst allerdings im Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 7 EStG 1988 keine Deckung findet, sondern lediglich in den dazu ergangenen Gesetzesmaterialien) auch für den außerbetrieblichen Bereich gelten solle, bleibt demnach nach Ansicht des Gerichtes kein Raum.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob die in den Gesetzesmaterialien festgehaltene und erlassmäßig umgesetzte Ausnahmebestimmung, wonach Instandsetzungsaufwendungen iZm einer gewerblichen Vermietung bzw. Beherbergung (Hotelzimmer, oä.) nicht zu verteilen, sondern im Jahr der Verausgabung zur Gänze abgesetzt werden können, auch in Bezug auf eine private Vermögensverwaltung gelte, ist bislang keine höchstgerichtliche Judikatur vorhanden. Die Lösung dieser Rechtsfrage, welche primär von der Auslegung der Begrifflichkeit "zu Wohnzwecken dienend" abhängt, erweist sich auch für die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung von nicht unerheblicher Bedeutung.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Februar 2018

