

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 15. Mai 2017, betreffend Einkommensteuer 2014, zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2.) Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Verfahrensgang:

Mit Kaufvertrag vom 14. Februar 2014 hat der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) die Eigentumswohnung an der Adresse ****, veräußert. Bezüglich dieses Veräußerungsvorganges erfolgte keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer (GrESt) und der Immobilienertragsteuer (ImmoEst), jedoch wurde vom Parteienvertreter eine besondere Vorauszahlung in der Höhe von Euro 4.064,00 (Einkünfte Euro 16.255,00) angemeldet. Die besondere Vorauszahlung wurde vom Bf. nicht einbezahlt.

Mit Schreiben vom 24. November 2016 hat das Finanzamt den Bf. um ergänzende Angaben zum Veräußerungsvorgang des Jahres 2014 ersucht.

In seiner Eingabe vom 29. Dezember 2016 gab der Bf. an, dass die im Privatvermögen gehaltene Wohnung an der Adresse ****, mit Kaufvertrag vom 14. Februar 2014 veräußert worden und auch der Kaufpreis im Jahr 2014 zugeflossen sei. Der Verkaufserlös habe abzüglich eines Darlehens für das Haus (45.000,00 Euro abzüglich 8.223,46 Euro) 36.776,54 Euro betragen. Die Anschaffungskosten wurden mit 25.000,00 Euro und die Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragungsgebühr) mit 1.125,00 Euro beziffert.

Mit Ergänzungsersuchen vom 12. Jänner 2017 wurde der Bf. um Mitteilung darüber ersucht, ob er Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von derzeit oder in der Vergangenheit in seinem Besitz stehenden bzw. gestandenen Objekten erzielt habe.

Mit Eingabe vom 14. Februar 2017 übermittelte der Bf. drei Mietverträge betreffend das Bestandsobjekt ****. Der Vorhaltsbeantwortung angeschlossen war eine Prognoserechnung betreffend die streitgegenständliche Eigentumswohnung. Durch die Vermietung der Wohnung würden jährlich Einnahmen in Höhe von 3.840,00 Euro erzielt. Davon seien die Gebäude-AfA in der Höhe von 375,00 Euro, die Zehntelbeträge aus Instandsetzungsarbeiten in der Höhe von 2.048,94 Euro, Zinsen in der Höhe von 2.125,00 Euro und sonstiger Aufwand in der Höhe von 384,00 Euro abzuziehen. Nach dieser Berechnung sei aus der Vermietung in einem Zeitraum von zwanzig Jahren ein Gesamtüberschuss nicht zu erwarten.

Mit Bescheid vom 15. Mai 2017 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2014 in der Höhe von 4.177,00 Euro fest. Die Steuer für die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung betrage – unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% – 4.176,80 Euro. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die im Jahr 2007 angeschaffte, verfahrensgegenständliche Wohnung in den Jahren 2007 bis 2014 zumindest in jedem Jahr für einen gewissen Zeitraum vermietet gewesen sei. In der vorgelegten Prognoserechnung betreffend die Mieteinnahmen seien die auf zehn Jahre aufgeteilten Instandsetzungsaufwendungen bereits als Einkünfte mindernd berücksichtigt worden. Bei der Berechnung der ImmoEST könnten sohin nur noch zwei Zehntel der nachgewiesenen Instandsetzungsaufwendungen Berücksichtigung finden. Außerdem stelle das erst nachträglich aufgenommene Darlehen keine die Anschaffungskosten erhöhende Schuldübernahme dar und mindere daher nicht die Einkünfte. Die Einkünfte gemäß § 30 EStG seien demnach wie folgt zu berechnen:

Verkaufspreis 2014	45.000,00 Euro
Kaufpreis 2003	- 25.000,00 Euro
Anschaffungsnebenkosten	- 1.125,00 Euro
Instandsetzungsaufwendung en	- 2.167,78 Euro
Einkünfte gemäß § 30 EStG	16.707,22 Euro

Innerhalb der über Antrag vom 13. Juni 2017 mit Bescheid vom 23. Juni 2017 verlängerten Beschwerdefrist bis zum 17. Juli 2017 brachte der Bf. fristgerecht mit Schreiben vom 12. Juli 2017 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 ein. Darin beantrage der Bf. eine Korrektur der Berechnung der Einkünfte gemäß § 30 EStG sowie eine entsprechende Änderung des Einkommensteuerbescheides 2014. Begründend wurde ausgeführt, dass folgende Ausgaben nicht berücksichtigt worden seien:

- **Anschaffungsnebenkosten:** Die gesamten Anschaffungsnebenkosten in der Höhe von 3.745,00 Euro setzten sich aus der Grunderwerbsteuer, der Eintragungsgebühr, den

Kosten für den Kaufvertrag, den Gerichtsgebühren und der Maklerprovision zusammen, wobei bisher vom Finanzamt lediglich 1.125,00 Euro berücksichtigt worden seien.

• **Restbuch-/Verkehrswert der Möbel**, die mit der Wohnung mitverkauft worden seien:

	AK in Euro	ND	Nutzung	Abschreibung in Euro	Restbuchwert in Euro (14.2.2014)
Küche	2.827,53	10	7	1.979,27	848,26
Küchengeräte	429,90	10	7	300,93	128,97
Vorzimmer	604,51	10	7	423,16	181,35
Badezimmer	452,91	10	7	317,04	135,87
Gesamt					1.294,46

• **Instandsetzungsaufwendungen Wohnung**: Die auf Grund des Vorliegens von Liebhaberei fiktiv angesetzten Instandsetzungsaufwendungen seien nunmehr bei der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 EStG zum Abzug zu bringen. Diese setzten sich folgendermaßen zusammen:

6.4.2007	Tapetenlöser	Euro	8,50
5.5.2007	Fi.Staffel u. Verlegeplatten/ Innenwand stützen	Euro	20,34
11.5.2007	Elektromaterial	Euro	32,55
15.5.2007	Set E-Steckdosen	Euro	125,00
15.6.2007	WC/Bad/Küche erneuern	Euro	4.608,74
05.7.2007	Elektrikaufwendungen	Euro	947,00
12.7.2007	Material zum Grundieren/ 193,93 Ausgleichen/Spachteln	Euro	
23.7.2007	Laminatboden, Sockelleiste 310,99 u. Schiene	Euro	
23.7.2007	Unterlage Laminatboden	Euro	34,75
25.7.2007	Trittschallplatten, Fliesenleger 28,94 Bad-WC	Euro	
27.7.2007	Fliesenleger Erich Donabaum	Euro	4.647,80
30.7.2007	Fertigstellung Fußboden 29,14 Unterlage/Silikon/Schiene	Euro	
01.8.2007	Sockelleisten	Euro	15,00

01.8.2007	3fach Steckdosenrahmen	Euro	7,80
02.8.2007	Heizkörper schleifen u. lackieren	Euro	70,20
04.8.2007	Verteilerdosen-Telefonabdeckung	Euro	10,14
06.8.2007 43,08	Holzplatte-Fach für Vorzimmer- verbau	Euro	
18.8.2007 24,94	Besteckeinsatz/Schublade für Küche	Euro	
22.8.2007 14,78	Kunststoffkanten für die Spanplattenschnittkante	Euro	
22.8.2007	Material zur Fertigstellung	Euro	57,83
28.8.2007 296,46	3 Stk. Türrohlinge, Türbänder und Dichtungen	Euro	
31.8.2007 45,77	Waschbecken Syphon u. Rohre für Küche und Bad	Euro	
07.9.2007	WC Rollenhalter/Bürste	Euro	13,49
19.9.2007 12,00	Wohnungsschlüssel u. Zählerkastenschlüssel	Euro	
26.9.2007 97,44	Türgriffe 3Stk./Vorzimmerverbau Möbelgriffe 6Stk.	Euro	
29.9.2007	Wohnung fertigstellen	Euro	20,77
02.10.2007	Schlüssel für Wohnung	Euro	32,89
05.10.2007	Schlüssel für Wohnung	Euro	36,00
15.10.2007 7,12	Blechschauben für Zählerkasten- blende	Euro	
Summe		Euro	11.793,39

- **(Anteilige) Instandsetzungsaufwendungen für Fassade und Stiegenhaus:** Auf Grund der Renovierungsarbeiten am Mehrfamilienhaus – die Sanierung der Fassade, Tausch der Eingangstüre und Fenster – hätte der Bf. Kosten in Höhe von 11.945,37 Euro zu tragen gehabt, welche ebenfalls Instandsetzungsaufwand darstellen würden.

Unter Hinweis auf die Rechtsprechung zu Wartetastenverlusten führte der Bf. in der Folge aus, dass – wenngleich gegenständlich keine Änderung der Bewirtschaftung vorliege – diese in analoger Anwendung auch für den Fall der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG gelte, da der Gewinn aus der Immobilienveräußerung um die Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu kürzen sei, soweit diese nicht

bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen gewesen seien. Die genannten Instandsetzungsaufwendungen hätten dazu gedient, die Nutzbarkeit der Wohnung bzw. des Gebäudes zu erhalten und zu verbessern. Es ergebe sich ein Wartetastenverlust aus der Instandsetzung der Wohnung in der Höhe von 9.434,71 Euro und aus der Instandsetzung des Gebäudes in der Höhe von 8.361,76 Euro.

Die Einkünfte gemäß § 30 EStG seien daher nach Ansicht des Bf. wie folgt zu berechnen:

Verkaufspreis gesamt lt. Kaufvertrag	Euro 45.000,00
Abzügl. Restbuch-/Verkehrswert Möbel	Euro -1.294,46
Verkaufspreis der Wohnung	Euro 43.705,54
Abzügl. Kaufpreis 2007	Euro -25.000,00
Abzügl. Anschaffungsnebenkosten	Euro -3.745,00
Abzügl. Instandsetzungsaufwendungen	Euro -23.738,76
Einkünfte gemäß § 30 EStG	Euro -8.778,22

Mit Beschwerdevereinsentscheidung vom 6. September 2017 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 dahingehend ab, als es die Steuer für die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung auf 2.572,33 Euro reduzierte. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass das mitveräußerte Mobiliar nicht zu den Grundstücken im Sinn des § 30 EStG zähle und der darauf entfallende Anteil des Verkaufserlöses daher auszuscheiden sei, während der vom Bf. schätzungsweise ermittelte Erlösanteil mit dem Restbuchwert anerkannt werde. Ebenso erscheine der zusätzliche Betrag an Anschaffungsnebenkosten in der Höhe von 2.620,00 Euro glaubhaft. Die Kosten für die Fassadensanierung seien unter der Annahme der Anbringung einer Wärmeschutzfassade als Instandsetzungsaufwendungen anzuerkennen. Die Aufwendungen für die Wohnungssanierung stellten mangels Austausches von wesentlichen Gebäudeteilen nur teilweise Instandsetzung dar und seien daher nur im Ausmaß von 11.410,66 Euro anzuerkennen. In Anbetracht der Vermietung der Wohnung in den Jahren 2007 bis 2014 sowie des Abzugs der Kosten verteilt auf zehn Jahre könnten die Instandsetzungskosten im Ausmaß von 2/10 (=4.671,20 Euro) berücksichtigt werden (Instandsetzung Wohnung 11.410,66 Euro + Instandsetzung Gebäude 11.945,37 Euro = 23.356,03 Euro; 20% davon = 4.671,20 Euro). Zum Beschwerdevorbringen betreffend Wartetastenverluste führt das Finanzamt aus, dass die Vermietungstätigkeit des Bf. über den ganzen Zeitraum als Liebhaberei einzustufen sei. Es seien keine Maßnahmen ergriffen worden, die zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart geführt hätten, und eine Verrechnung mit späteren Überschüssen sei nicht möglich. Überdies hätte die Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung der Eigentumswohnung gemäß § 30 Abs. 3 EStG getrennt von der Vermietungstätigkeit zu erfolgen.

Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung seien nach Ansicht des Finanzamtes wie folgt zu ermitteln:

Verkaufspreis 2014	45.000,00 Euro
– Erlösanteil Mobiliar	- 1.294,46 Euro
– Kaufpreis 2013	- 25.000,00 Euro
– Anschaffungsnebenkosten	- 3.745,00 Euro
– Instandsetzungsaufwendungen	- 4.671,20 Euro

Einkünfte gemäß § 30 EStG 10.289,34 Euro

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2017 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, die Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründend wurde einerseits auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 12. Juli 2017 verwiesen und andererseits ergänzt, dass im Zeitraum der Liebhabereiphase fiktiv angesetzte, steuerlich nicht verwertete Instandsetzungsaufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 EStG in Abzug zu bringen seien.

Am 24. Oktober 2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 24. April 2019, in welchem das Bundesfinanzgericht um Vorlage fehlender Unterlagen und Nachweise ersuchte, übermittelte der Bf. mehrere Unterlagenkonvolute.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2019 wurden diese Unterlagenkonvolute der belangten Behörde mit Einräumung der Möglichkeit zur Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt hat dazu keine Stellungnahme abgegeben.

Mit Eingabe vom 5. Juli 2019 hat der Bf. seinen Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Bf. hat die Eigentumswohnung an der Adresse ****, mit Kaufvertrag vom 5. April 2007 zu einem Kaufpreis von 25.000,00 Euro erworben. Im Zusammenhang mit dem Kauf hatte der Bf. überdies 875,00 Euro an Grunderwerbsteuer, 250,00 Euro an Gebühr für die grundbücherliche Eintragung, 1.420,00 Euro für die Vertragserrichtung und 1.200,00 Euro an Maklerprovision zu bezahlen.

Der Bf. hat die streitgegenständliche Wohnung im Privatvermögen gehalten und in den Zeiträumen 3. Oktober 2007 bis 18. April 2008, 1. Februar 2009 bis 31. Oktober 2011 und 1. April 2012 bis 31. März 2015 an verschiedene Personen vermietet.

Mit Kaufvertrag vom 14. Februar 2014 hat der Bf. die streitgegenständliche Wohnung samt Mobiliar zu einem Verkaufspreis von 45.000,00 Euro veräußert.

Seitens der Hausverwaltung wurden Erhaltungsarbeiten betreffend das Mehrfamilienhaus – insbesondere die Sanierung der Fassade samt Wärmedämmung sowie die Erneuerung des Daches – in Auftrag gegeben und durchgeführt. Die Gesamtkosten der Renovierung beliefen sich auf 1,229.009,01 Euro, wobei der auf den Bf. entfallende Anteil 13.530,63 Euro betrug (1,100938227%).

Des Weiteren hat der Bf. selbst Verbesserungsarbeiten an der Wohnung – insbesondere Renovierung von Küche, Badezimmer und WC – vorgenommen, wofür Kosten in der Höhe von 11.793,39 Euro angefallen sind. Die hinsichtlich der einzelnen Positionen angefallenen Kosten sind der oben abgedruckten Liste zu entnehmen.

Kosten für die Berechnung und Abfuhr der Immobilienertragsteuer hat der Bf. nicht geltend gemacht.

2.) Streitpunkt

Strittig ist die Höhe der durch den Verkauf der streitgegenständlichen Wohnung angefallenen ImmoESt. Dabei ist insbesondere zu klären, in welcher Höhe die geltend gemachten Instandsetzungsaufwendungen zu berücksichtigen sind.

3.) Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

4.) Rechtsgrundlagen

Die für die Entscheidung wesentlichen Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (**Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988**) lauten auszugsweise wie folgt:

§ 30 (Private Grundstücksveräußerungen)

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). [...]

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. [...]

Die Einkünfte sind zu vermindern um

– die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12;

[...]

§ 30a (Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen)

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

§ 30b (Immobilienwertsteuer)

(1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienwertsteuer). Die Immobilienwertsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienwertsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(3) Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienwertsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagern (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienwertsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

(4) Wird außer in den Fällen des § 30c Abs. 4 erster, dritter und vierter Teilstrich keine Immobilienwertsteuer entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.

[...]

§ 30c (Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienwertsteuer durch Parteienvertreter)

(1) Im Rahmen einer Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 ist mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden. Die Mitteilung hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe

ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 zu enthalten.

(2) Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vornehmen, haben gleichzeitig

1. dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden, und diesfalls

2. die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen selbst zu berechnen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.

Die Mitteilung gemäß Z 1 hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die für die Selbstberechnung der Steuer notwendigen Daten zu enthalten.

(3) Die Parteienvertreter haben die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 zu entrichten und haften für deren Entrichtung. Ist die Fälligkeit noch nicht eingetreten, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung nach einem Jahr ab Vornahme der Mitteilung nach Abs. 2 Z 1. Zusätzlich haften die Parteienvertreter für die Richtigkeit der Immobilienertragsteuer nur, wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird.

[...]

§ 28 (Vermietung und Verpachtung)

(1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. [...]

(2) 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.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

– Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.

– Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.

[...]

5.) Rechtliche Beurteilung:

5.1. ImmoESt – Neuvermögen

Seit dem 1. April 2012 ist die entgeltliche Veräußerung von Grundstücken, die im Privatvermögen gehalten werden, grundsätzlich steuerpflichtig. Maßgeblich ist die Anknüpfung an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (siehe *Kanduth-Kristen*, EStG⁷ Jakom 2014 § 30 Rz 19).

Der Bf. hat die streitgegenständliche, im Privatvermögen gehaltene Wohnung mit Kaufvertrag vom 14. Februar 2014 veräußert, sodass die Bestimmungen der §§ 30ff. EStG über die private Grundstücksveräußerung zur Anwendung gelangen.

In weiterer Folge ist für die Einkünfteermittlung relevant, wann das betreffende Grundstück angeschafft wurde. Bei Grundstücken, die am 31. März 2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31. März 2012 angeschafft wurden, wird von Neuvermögen gesprochen. Bezüglich der Steuerverfangenheit wird auf den Ablauf der Spekulationsfrist abgestellt. Wäre demnach der Verkauf des Grundstücks am 31. März 2012 mangels Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist steuerbar gewesen, liegt ein sog. Neuvermögen vor (siehe dazu *Kanduth-Kristen*, EStG⁷ Jakom 2014 § 30 Rz 47).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. die streitgegenständliche Wohnung mit Kaufvertrag vom 5. April 2007 angeschafft, sodass am 31. März 2012 die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen war. Es handelt sich demnach um Neuvermögen.

5.2. Regeleinkünfteermittlung

Die Einkünfteermittlung für Neuvermögen erfolgt nach § 30 Abs. 3 EStG; in dieser Bestimmung ist die sogenannte Regeleinkünfteermittlung vorgesehen. Danach ergibt sich folgendes – für den vorliegenden Fall adaptiertes – Rechenschema:

Veräußerungserlös

– Anschaffungskosten

- Instandsetzungsaufwendungen (sofern nicht bereits bei der Einkünfteermittlung berücksichtigt)
- + AfA-Beträge, die bei Ermittlung von Einkünften abgezogen wurden
- Kosten für Berechnung und Abfuhr der ImmoEST

Ergebnis gemäß § 30 Abs. 3 EStG

5.2.1. Veräußerungserlös

Wie aus dem Kaufvertrag vom 14. Februar 2014 ersichtlich ist, hat der Bf. als Gegenleistung für die Wohnung einen Kaufpreis in der Höhe von 45.000,00 Euro erhalten. Darin ist auch das Entgelt für die mitveräußerten Einrichtungsgegenstände enthalten. Der Kaufpreis für vom Grundstück verschiedene, selbständige Wirtschaftsgüter, insbesondere Inventar, ist auszuscheiden (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0080).

Für die im Jahr 2007 angeschafften Einrichtungsgegenstände wurden Anschaffungskosten in folgender Höhe belegmäßig nachgewiesen:

Küche	2.827,53 Euro
Küchengeräte	429,90 Euro
Vorzimmer	604,51 Euro
Badezimmer	452,91 Euro
Gesamt	4.314,85 Euro

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden; es ist eine Schätzung vorzunehmen, bei der sowohl Umstände zu berücksichtigen sind, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)form im Betrieb ergeben. Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist (vgl. VwGH 24.6.2003, 99/14/0015 mwN).

Der Bf. hat die Nutzungsdauer des Wohnungsinventars auf zehn Jahre geschätzt. Ausgehend von einer ordnungsgemäßen Instandhaltung kann die vom Bf. angesetzte zehnjährige Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände als plausibel anerkannt werden.

Wenn das Wirtschaftsgut in einem Wirtschaftsjahr weniger als sechs Monate genutzt wird, ist dieses bloß zur Hälfte abzuschreiben. Da die streitgegenständliche Wohnung (samt Inventar) erstmals im Oktober 2007 vermietet wurde und diese in der ersten Jahreshälfte, im Februar 2014, veräußert wurde, ist für die Jahre 2007 und 2014 jeweils nur der halbe AfA-Betrag abzuschreiben (vgl. *Kanduth-Kristen*, EStG⁷ Jakom 2014 § 7 Rz 73).

Unter Zugrundelegung einer zehnjährigen Nutzungsdauer ergibt sich eine jährliche Abschreibung in der Höhe von 431,49 Euro. Die Einrichtungsgegenstände wurden im Zeitraum zweite Jahreshälfte 2007 bis erste Jahreshälfte 2014 – insgesamt sieben Jahre –

genutzt, sodass die Gegenstände um den Betrag von 3.020,40 Euro abzuschreiben sind. Der Restbuchwert der mitveräußerten Einrichtungsgegenstände beträgt im Zeitpunkt der Veräußerung im Jahr 2014 damit 1.294,46 Euro.

Der für die Ermittlung der ImmoEST relevante Veräußerungserlös berechnet sich aus dem Gesamtverkaufspreis in der Höhe von 45.000 Euro abzüglich des Restbuchwertes der mitveräußerten Einrichtungsgegenstände in der Höhe von 1.294,46 Euro und beträgt **43.705,54 Euro**.

5.2.2. Anschaffungskosten

Zu den Anschaffungskosten eines Grundstückes zählen neben dem Kaufpreis als Nebenkosten ebenso die Kosten für die Errichtung des Kaufvertrages, Maklerprovisionen, Gebühren und Abgaben.

Grunderwerbsteuer	875,00 Euro
Eintragungsgebühr	250,00 Euro
Kosten Kaufvertrag	1.420,00 Euro
Maklerprovision	1.200,00 Euro
Gesamt	3.745,00 Euro

Wie aus dem Kaufvertrag vom 5. April 2007 ersichtlich ist, hat der Bf. die streitgegenständliche Wohnung zu einem Kaufpreis von 25.000 Euro erworben. Als Anschaffungsnebenkosten wurden die oben genannten Kosten in der Höhe von 3.745 Euro nachgewiesen. Insgesamt betragen die Anschaffungskosten somit **28.745 Euro**.

5.2.3. Instandsetzungsaufwendungen

a) Instandsetzungsaufwendungen Gebäude

Instandsetzungskosten sind gemäß § 28 Abs. 2 EStG jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und alleine oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Eine wesentliche Erhöhung oder Verlängerung wird dann unterstellt, wenn die Gebäudeteile zur Gänze oder zu mehr als 25% ausgetauscht werden. Die 25%-Grenze ist auf die jeweilige Einkunftsquelle (Gebäude, Wohnung) zu beziehen (siehe *Laudacher*, EStG⁷ Jakom 2014 § 28 Rz 104).

Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 28 Rz 36.2). Instandsetzungsaufwand ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes

Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern sofort abzugsfähige Instandhaltung (VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044 mwN).

Instandsetzungsaufwendungen sind zum Beispiel – bei Erreichen der 25%-Grenze – der Austausch von Fenstern und Türen, Dach und Dachstuhl, Stiegen, Zwischenwänden, Zwischendecken, Unterböden, Aufzugsanlagen, Heizungsanlagen, Elektro-, Gas-, Wasser-, Heizungs- und Sanitärinstallationen sowie die Erneuerung des Außenverputzes und der Wärmedämmung (vgl. *Laudacher*, EStG⁷ Jakom 2014 § 28 Rz 105). Des Weiteren gelten energiesparende Maßnahmen, wie beispielsweise die Erhöhung des Wärmeschutzes von Außenwänden, obersten Geschoßdecken, Kellerdecken und Feuermauern, als Instandsetzungsaufwendungen (vgl. *Fröhlich* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (9. Lfg., 2005) § 28 Rz 128).

Die Aufzählung der möglichen Beispiele sagt aber noch nichts über die tatsächlichen Verhältnisse aus, da die Erhöhung oder Verlängerung des Nutzungswerts in jedem Einzelfall so zu prüfen ist, dass die Gründe für die Annahme der Instandsetzung und der Denkprozess nachvollziehbar erscheinen (vgl. zB. VwGH 22.9.2005, 2001/14/0027).

Aus der vom Bf. – über Aufforderung nachträglich – übermittelten Kostenaufstellung über die Endabrechnung der an der Liegenschaft ***, durchgeführten Arbeiten ist ersichtlich, dass sowohl am Mehrfamilienhaus selbst als auch an den Außenanlagen Renovierungsarbeiten vorgenommen wurden. Der Kostenaufstellung, in der die einzelnen Arbeiten stichwortartig umschrieben und mit einem Gesamtbetrag angeführt sind, wurden keine Belege angeschlossen. Über erneute Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes wurden Belege betreffend die nachstehenden Arbeiten übermittelt:

Dacherneuerung und Spengler	264.195,53 Euro
Austausch der Kellerfenster	25.976,93 Euro
Kellerdeckendämmung	28.912,75 Euro
Fassadensanierung mit Wärmedämmung	371.291,28 Euro
Tausch der Stiegenhausfenster u Portale	37.923,47 Euro
Gesamt	728.299,96 Euro

Die Erneuerung des Daches, die Dämmung der Kellerdecke sowie die Sanierung der Fassade samt Anbringen einer Wärmedämmung sind jedenfalls als Instandsetzungsaufwendungen zu qualifizieren. Die durchgeführten Arbeiten zielten in ihrer Art und ihrem Umfang darauf ab, das Wohngebäude grundlegend zu sanieren und zu verbessern. Im Zusammenhang mit den angeführten Arbeiten kann nicht von einer bloß punktuellen Verbesserung und dem bloßen Austausch vorhandener Installationen gesprochen werden, sodass es sich dabei um Instandsetzungsaufwendungen im Sinn des § 28 Abs. 2 EStG handelt. Die Arbeiten haben zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer und auch zu einer Erhöhung des Nutzungswertes geführt, da davon auszugehen ist, dass infolge der Instandsetzungsarbeiten die Attraktivität des Gebäudes erhöht wurde und

dieses wirtschaftlich besser nutzbar ist. Die Kosten in der Höhe von **664.399,56 Euro** sind demnach als Instandsetzungsaufwand anzuerkennen.

Demgegenüber ist beim Austausch der Stiegenhaus-, Kellerfenster und Portale zu differenzieren. Von Instandsetzungsaufwand ist erst dann auszugehen, wenn die 25%-Grenze erreicht wird (vgl. VwGH 27.5.2015, 2012/13/0024). Durch den Austausch der Stiegenhaus- und Kellerfenster, während die übrigen Fenster des Mehrfamilienhauses nicht ausgetauscht werden, wird eine bloß punktuelle Verbesserung vorgenommen, die zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes des Gebäudes führt. Die darauf entfallenden Ausgaben in der Höhe von **38.653,27 Euro** (25.976,93 Euro für die Kellerfenster und 12.676,34 Euro für die Stiegenhausfenster) sind demnach **nicht** als Instandsetzungsaufwand anzuerkennen. Der Austausch aller Haupteingangstüren ist hingegen wiederum geeignet, das Mehrfamilienhaus grundlegend zu verbessern. Der Einbau gut funktionierender und (einbruchs-)sicherer Haupteingangstüren steigert den wirtschaftlichen Wert und die Attraktivität des Gebäudes. Folglich wird der Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöht, sodass die darauf entfallenden Kosten in der Höhe von **25.247,12 Euro** als Instandsetzungsaufwand anzuerkennen sind.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO trifft den Abgabepflichtigen die Pflicht, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Das bedeutet, dass der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen ist (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 119 Rz 3). Unter Vollständigkeit ist die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen zu verstehen (vgl. VwGH 11.4.1991, 90/16/0231).

Betreffend die weiteren in der Kostenaufstellung angeführten Arbeiten wurden auch über ergänzende Nachfrage durch das Bundesfinanzgericht keine Belege nachgereicht. Mangels ausreichender Unterlagen zu den in der Liste angeführten Arbeiten sind eine Feststellung der maßgeblichen Tatumstände und eine rechtliche Beurteilung nicht möglich. Diese Aufwandspositionen können daher keine Berücksichtigung finden.

Die belegmäßig nachgewiesenen Instandsetzungsaufwendungen aus der Renovierung des Mehrfamilienhauses belaufen sich demnach insgesamt auf **689.646,68 Euro**. Der auf den Bf. entfallende Anteil von 1,100938227% beträgt somit **7.592,58 Euro**.

b) Instandsetzungsaufwendungen Wohnung

Die vom Bf. im Jahr 2007 angeschaffte Wohnung wurde einer Generalsanierung unterzogen, um sie den aktuellen Anforderungen und Bedürfnissen entsprechend zu gestalten und sie in der Folge besser vermieten zu können. Grundsätzlich ist in einem derartigen Fall von Instandsetzungsaufwendungen auszugehen (vgl. die bei *Laudacher*, EStG⁷ Jakom 2014 § 28 Rz 102 angeführten Beispiele).

Die vom Bf. unter dem Titel „Instandsetzungsaufwendungen der Wohnung“ geltend gemachten Aufwendungen beziehen sich auf das Badezimmer, die Küche und das Vorzimmer, wie der oben unter A) Verfahrensgang abgedruckten Liste entnommen werden kann.

In dieser Liste sind zum einen Aufwendungen angeführt, die das Mobiliar sowie das Wohnungsinventar betreffen. Diese Aufwendungen für ein von der Wohnung verschiedenes, selbständiges Wirtschaftsgut fallen nicht unter Instandsetzungsaufwand im Sinn des § 28 Abs. 2 EStG und sind folglich auszuscheiden:

Holzplatte-Fach für Vorzimmerverbau	43,08 Euro
Besteckeinsatz/Schublade für Küche	24,94 Euro
WC Rollenhalter/Bürste	13,49 Euro
Wohnungsschlüssel u. Zählerkastenschlüssel	12,00 Euro
Vorzimmerverbau Möbelgriffe 6Stk.	58,74 Euro
Schlüssel für Wohnung	32,89 Euro
Schlüssel für Wohnung	36,00 Euro
Blechsrauben für Zählerkastenblende	07,12 Euro
Kunststoffkanten für die Spanplattenschnittkante	14,78 Euro
Gesamt	243,04 Euro

Die Aufwendungen in der Höhe von **243,04 Euro** sind demnach **nicht** als Instandsetzungsaufwand anzuerkennen.

Zum anderen sind in der Aufstellung Aufwendungen enthalten, die als Instandhaltungsaufwand zu qualifizieren sind:

Tapetenlöser	8,50 Euro
Laminatboden, Sockelleiste u. Schiene	310,99 Euro
Unterlage Laminatboden	34,75 Euro
Heizkörper schleifen u. lackieren	70,20 Euro
Material zur Fertigstellung (Vlies, Pattex usw)	57,83 Euro
Sockelleisten	15,00 Euro
Gesamt	497,27 Euro

Von Instandhaltungsaufwand wird gesprochen, wenn unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt. § 28 Abs. 2 EStG definiert sie als nicht regelmäßig jährlich anfallende Kosten. Darunter fallen etwa laufende Wartungsarbeiten, Reparaturen (auch wenn diese nicht jährlich anfallen) sowie Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume (vgl. *Fröhlich* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (9. Lfg., 2005) § 28 Rz 119f).

Im Beschwerdefall wurde der Laminatboden erneuert, ohne den Unterboden bzw. die Unterkonstruktion auszutauschen. Durch den Tausch des Fußbodens wurde eine bloß punktuelle Verbesserung herbeigeführt, die nicht zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer der gesamten Wohnung führt. Es liegt damit Instandhaltungs- und nicht Instandsetzungsaufwand vor. Ebenso verhält es sich mit den weiteren Aufwendungen. Das Ablösen von Tapeten und die Erneuerung der Oberfläche der Heizkörper ist als unwesentlicher Erhaltungsaufwand einzuordnen, der nicht – insbesondere bei Beachtung des Verhältnisses zum Gesamtwert der Wohnung – zu einer Erhöhung des Nutzungswertes der gesamten Wohnung führt (vgl. dazu *Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. Lfg., 2016), § 18 Rz 197 und 199).

Der Betrag von **497,27 Euro** ist demnach **nicht** als Instandsetzungsaufwand anzuerkennen.

Die weiteren in der Aufstellung angeführten Aufwendungen sind schließlich als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren:

Fi.Staffel u. Verlegeplatten/Innenwand stützen	20,34 Euro
Elektromaterial	32,55 Euro
Set E-Steckdosen	125,00 Euro
Elektrikaufwendungen	947,00 Euro
3fach Steckdosenrahmen	7,80 Euro
Verteilerdosen-Telefonabdeckung	10,14 Euro
WC/Bad/Küche erneuern	4.608,74
Material zum Grundieren/Ausgleichen/Spachteln	193,93 Euro
Trittschallplatten, Fliesenleger Bad-WC	28,94 Euro
Fliesenleger Erich Donabaum	4.647,80 Euro
Fertigstellung Fußboden Unterlage/Silikon/Schiene	29,14 Euro
Waschbecken Syphon u. Rohre für Küche und Bad	45,77 Euro
3 Stk. Türrohlinge, Türbänder und Dichtungen	296,46 Euro
Türgriffe 3Stk.	38,70 Euro
Wohnung fertigstellen (Türdichtschiene, Tischsteckdose u Fugendicht)	20,77 Euro
Gesamt	11.053,08 Euro

Im Zuge der Wohnungsrenovierung wurde neben der Elektro- ebenso die Wasserinstallation in Küche, Bad und WC zur Gänze erneuert. Darüber hinaus wurden die Sanitäreinrichtungen von Grund auf umgebaut und neu gestaltet. Außerdem wurden durch den Bf. die kompletten Innentüren ausgetauscht (vgl. dazu *Fröhlich* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (9. Lfg., 2005) § 28 Rz 127). Bei Betrachtung der Ausgaben für die angeführten Renovierungsarbeiten von 11.053,08 Euro im Verhältnis zum Kaufpreis

der Wohnung von 25.000 Euro wird ersichtlich, dass die Wohnung eine wesentliche Verbesserung erfahren hat. Die Innenausstattung der Wohnung wurde auf den neuesten technischen Stand gebracht, wodurch die Attraktivität für Mieter und Käufer beträchtlich erhöht wurde. Auf Grund der durchgeführten Renovierungsarbeiten an der Wohnung – sowie am Gebäude – konnte die Wohnung im Jahr 2014 auch tatsächlich um einen wesentlich höheren Preis von 45.000 Euro verkauft werden.

Insgesamt führten die oben angeführten Aufwendungen zu einer wesentlichen Steigerung des Nutzungswertes und der Nutzungsdauer der Wohnung. Folglich sind die dafür angefallenen Kosten in der Höhe von **11.053,08 Euro** als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren und anzuerkennen.

c) Geltendmachung im Rahmen der Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG

Der Bf. hat die verfahrensgegenständliche Wohnung am 5. April 2007 erworben und diese sodann – nach Renovierung – ab Oktober 2007 vermietet. Die Wohnung war in den Jahren bis zur Veräußerung, mit Kaufvertrag vom 14. Februar 2014, zumindest in jedem Jahr zeitweise vermietet. Der Bf. hat es jedoch unterlassen, die daraus erzielten Einnahmen im Rahmen der Einkommensteuererklärung bekanntzugeben. Erst über Vorhalt des Finanzamtes vom 12. Jänner 2017 legte der Bf. die Mietverhältnisse betreffend die verfahrensgegenständliche Wohnung offen.

Der Bf. und das Finanzamt gehen übereinstimmend davon aus, dass die Vermietung der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnung durch den Bf. eine Liebhabereitätigkeit darstellt.

Entstehen Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO Liebhaberei anzunehmen. Von einer Liebhaberei ist nur dann nicht auszugehen, wenn in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist (siehe § 2 Abs. 4 LVO). Zur Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit ist der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten mittels Prognoserechnung zu erbringen.

Wie anhand der vom Bf. vorgelegten Prognoserechnung glaubhaft vorgebracht wurde, ist innerhalb von zwanzig Jahren ab Beginn der Vermietungstätigkeit nicht mit einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen. Mangels Möglichkeit in absehbarer Zeit einen Gesamtüberschuss zu erzielen, stellt die Vermietungstätigkeit der streitgegenständlichen Wohnung keine Einkunftsquelle im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG dar, weswegen auch weder Werbungskosten noch anteilige Instandsetzungskosten berücksichtigt werden können. Außerdem hat der Bf. die Eigentumswohnung bereits nach acht Jahren wieder verkauft.

Da nicht von einer Einkünfteerzielung auszugehen war, konnten auch weder Werbungskosten noch anteilige Instandsetzungskosten berücksichtigt werden. Bei der Berechnung der ImmoEST sind gemäß § 30 Abs. 3 zweiter Satz EStG die Anschaffungskosten um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen

zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren (vgl. dazu *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg., 2014) § 30 Rz 236).

Nachdem die Instandsetzungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerlich nicht geltend gemacht werden konnten, sind diese bei der Berechnung der ImmoEST anschaffungskostenerhöhend zu berücksichtigen.

Die Instandsetzungskosten von insgesamt **18.645,66 Euro** sind sohin in die Ergebnisermittlung gemäß § 30 Abs. 3 EStG einzubeziehen.

5.2.4. Kosten für Berechnung und Abfuhr der ImmoEST

Der Bf. hat keine Kosten für die Berechnung und Abfuhr der ImmoEST geltend gemacht.

5.3. Ergebnis

Zusammengefasst wird die ImmoEST wie folgt berechnet:

Veräußerungserlös	43.705,54 Euro
– Anschaffungskosten	28.745,00 Euro
– Instandsetzungsaufwendungen Gebäude	7.592,58 Euro
– Instandsetzungsaufwendungen Wohnung	11.053,08 Euro
Ergebnis gemäß § 30 Abs. 3 EStG	–3.685,12 Euro

In verfassungskonformer Interpretation sind negative Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bis zur Höhe der ursprünglichen positiven Einkünfte aus der zu Grunde liegenden Grundstücksveräußerung auch mit anderen Einkünften des Abflussjahres auszugleichen. Da im Streitjahr keine ausgleichsfähigen positiven Einkünfte erzielt wurden, war die ImmoEST mit Null festzusetzen.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (ESt 2014)

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG 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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Entscheidung zum einen der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, zum anderen ergibt sich die rechtliche Beurteilung eindeutig aus § 30 Abs. 3 EStG. Im Übrigen waren Tatfragen zu beurteilen, die nicht revisibel sind. Es lag damit insgesamt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 14. August 2019