

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerden vom 22.06.2009, vom 23.08.2010, vom 11.10.2012 sowie vom 18.06.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 22.05.2009, vom 21.07.2010, vom 24.09.2012 sowie vom 07.06.2013 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2011 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird - im Umfang der im Zuge des Erörterungstermins vom 13.01.2020 gestellten Anträge - gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Bf. erzielte in den streitgegenständlichen Jahren 2006 – 2011 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit sowie solche aus Vermietung und Verpachtung. Im Jahr 2006 hat der Bf. umfangreiche Bauarbeiten an dem auf der in x, domizilierten Liegenschaft befindlichen Gebäude beauftragt.

Der Bf. wurde mit in Rechtskraft erwachsenem Bescheid vom 27.03.2008 zur Einkommensteuer 2006 veranlagt.

Mit Schriftsatz vom 23.10.2008 wurde der Bf. von der belangten Behörde ersucht, eine Aufgliederung über die Zusammensetzung des im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2006 geltend gemachten Instandsetzungsaufwandes iHv. € 100.348,92 zu übermitteln, zumal der Betrag nämlich nur „lt. Abrechnung der Hausverwaltung und Gutachten des Ziviltechnikers“ in das Anlagenverzeichnis aufgenommen worden sei.

Am 23.12.2008 wurde dieses Ersuchen um Ergänzung vom Bf. beantwortet und die fehlenden Unterlagen übermittelt. Er wies zusätzlich darauf hin, dass eine Teilrechnung

iHv. € 20.000,00 doppelt verbucht worden sei und der in Frage stehende Aufwand deshalb um diesen Betrag zu reduzieren sei.

Mit Vorhalt vom 21.01.2009 wurde der Bf. unter Vorlage des Bauauftrages aufgefordert, die baulichen Änderungen an dem in x, gelegenen Gebäude zu dokumentieren.

In diesem Zusammenhang bemerkte das Finanzamt, dass nach der Aktenlage ein Dachbodenausbau erfolgt sei und ergo dessen die Bezug habenden Aufwendungen als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand zu qualifizieren und über die Restnutzungsdauer verteilt abzuschreiben seien. Die beantragten, auf zehn Jahre zu verteilenden Aufwendungen iHv. € 80.348,92 seien auf allfällige laufende Instandsetzungen beim bereits bestehenden Gebäude und auf die Herstellungskosten des neu geschaffenen Wohnraumes aufzuteilen. Für den Fall der Fertigstellung des Dachbodenausbaus bzw. der Stellung eines Vermietungsanbots seien der belangten Behörde entsprechende Unterlagen nachzureichen.

Am 24.04.2009 wurde der Vorhalt – nach mehrfach gewährter Fristverlängerung – vom Bf. beantwortet und hierbei begründend ausgeführt, dass die Bauarbeiten am Dachgeschoss bereits beendet worden seien, respektive mit Beginn 15.09.2008 ein auf fünf Jahre befristeter Mietvertrag für die Dachgeschosswohnung abgeschlossen worden sei. Hinsichtlich der Bauarbeiten sei auszuführen, dass das Dachgeschoss bei Erwerb der Liegenschaft bereits ausgebaut gewesen sei und sich darin die Wohnung Top 5 befunden habe. Im Zuge der Sanierung seien Geschoßflächen von geringem Ausmaß einbezogen und geringfügige Änderungen bei den Zwischenwänden durchgeführt worden. Aus diesen Gründen liege daher steuerlich Instandsetzungsaufwand und kein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor.

Im Zuge dieser Instandsetzungsaufwendungen habe der mit den Arbeiten betraute Ziviltechniker festgestellt, dass auch die Außendachhaut saniert werden müsse, wobei der Dachstuhl als solcher unverändert geblieben sei und sohin die Sanierung aus Gründen der Zweckmäßigkeit zeitgleich mit den sonstigen Arbeiten durchgeführt worden sei.

Die Aufwendungen für den notwendigen Einbau eines Aufzuges seien nicht aus den Instandsetzungsaufwendungen ausgeschieden und dann in weiterer Folge als eigenes Wirtschaftsgut mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren aktiviert worden, da das steuerliche Ergebnis jeweils das gleiche gewesen sei.

Die Arbeiten an der Fassade, insbesondere teilweise Verbesserungen der Wärmedämmung und Neuanstrich, würden ebenfalls Instandsetzungsaufwendungen darstellen, sofern nicht überhaupt laufender Instandhaltungsaufwand vorliege.

Mit Bescheid vom 22.05.2009 erging eine gemäß § 299 BAO verfügte Aufhebung des mit 27.03.2008 datierten Einkommensteuerbescheides 2006. Gleichzeitig wurde ein neuer Sachbescheid zur Einkommensteuer 2006 erlassen. In der dem Bf. am 19.05.2009 gesondert zugestellten Begründung wurde ausgeführt, dass die im Zusammenhang mit dem Dachboden stehenden Aufwendungen, welcher zu einem neuen Wohnraum ausgebaut worden sei, sowie der erstmalige Einbau eines Personenaufzuges,

Herstellungskosten gem. § 28 EStG (Rz 6476 EStR) darstellen würden und diese Aufwendungen nach § 8 EStG zu aktivieren und über die Restnutzungsdauer abzuschreiben seien. Aus diesen Feststellungen ergebe sich eine Afa von insgesamt € 8.696,74.

Aus der „Empfehlung“ des Ziviltechnikers vom 22.06.2007, - zu einem Zeitpunkt also, zu dem mit den umfangreichen Bauarbeiten bereits vor über einem halben Jahr begonnen worden sei – die Außendachhaut aus Gründen der Zweckmäßigkeit zeitgleich mit dem bestehenden Ausbau zu sanieren, könne nicht abgeleitet werden, dass diese Baumaßnahme für sich alleine auch ohne Dachbodenausbau notwendig gewesen sei und dann allenfalls einen auf den Zeitraum von 10 Jahren abzuschreibenden Instandsetzungsaufwand dargestellt hätte. Deshalb sei dieser Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt und es liege somit nach Auffassung der ständigen Verwaltungspraxis insgesamt ein Herstellungsaufwand vor.

Mit Schriftsatz vom 22.06.2009 erhob der Bf. Berufung gegen den vorgenannten Bescheid vom 22.05.2009, wobei er begründend darauf hinwies, dass im Obergeschoss des Objektes – wie aus den beigelegten Bauplänen ersichtlich – immer ein ausgebauter Dachboden vorhanden gewesen sei. In weiterer Folge sei der vorhandene Dachboden umgebaut und einige Zwischenwände neu errichtet oder versetzt worden. Zu Beginn des Umbaus des Dachbodens sei die Dachhaut nicht als beschädigt erschienen, sondern die Schäden seien erst im Zuge der Umbauarbeiten erkannt worden, in Folge dessen zwei Möglichkeiten für die Reparatur zur Verfügung gestanden seien: die Dachhaut sei entweder partiell zu reparieren gewesen, verbunden mit dem Risiko, dass kurzfristig Schäden an den anderen Stellen aufgetreten wären, oder sie sei vollständig zu sanieren gewesen, insbesondere, weil bereits ein Gerüst aufgestellt gewesen sei und dadurch die Arbeiten insgesamt kostengünstiger hätten durchgeführt werden können.

Aus den angeführten Gründen seien die Arbeiten als Instandsetzungsaufwendungen zu qualifizieren und eine Neufestsetzung der Einkommensteuer 2006 durchzuführen.

Mittels Vorhalt vom 14.07.2009 ersuchte die belangte Behörde um die Vorlage der Baubewilligung und des Bauplanes betreffend das Objekt in x. Darüber hinaus seien der Kaufvertrag über den Erwerb des Objektes, die Mietzinslisten für die Jahre 2004 – 2006 und eine Prognoserechnung seit Beginn der Vermietung zu übermitteln.

Der Bf. übermittelte am 14.09.2009 ein Ergänzungsschreiben, worin festgehalten wurde, dass folgende Unterlagen überreicht worden seien:

- Kaufvertrag über die Liegenschaft vom 14.06.2004
- Unterlagen zu den Baumaßnahmen in den Jahren 2005 bis 2007 seitens des beauftragten Ziviltechnikers
- Prognoserechnung der Liegenschaft seit Beginn der Vermietung
- Mietzins- und Betriebskostenabrechnung der Hausverwaltung für die Jahre 2004 bis 2008
- Zinslisten der Hausverwaltung, aus denen die Jahreswerte hochgerechnet worden sind

Darüber hinaus werde seitens des Bf. darauf hingewiesen, dass die gesondert aktivierungspflichtigen Arbeiten „Lifteinbau“ und „Wintergarten“ aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung zur Gänze im Jahr 2007 aktiviert worden seien, da in diesem Jahr der überwiegende Teil der Arbeiten erfolgt sei. Die Arbeiten aus dem Jahr 2006 seien somit zur Gänze als Instandsetzungsaufwendungen unter Beachtung der Zehntelabsetzung berücksichtigt worden. In der Prognoserechnung seien derzeit alle Arbeiten über einen Zeitraum von zehn Jahren abgesetzt worden.

Die Wohnung im Dachgeschoss Top 5 sei seit 15.09.2008 vermietet, wobei der Mietvertrag auf fünf Jahre befristet abgeschlossen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.07.2010 wurde das Rechtsmittel des Bf. abgewiesen und hierbei begründend ausgeführt, dass laut Baubewilligung der MA 37 vom 18.07.2006 nachstehende Baumaßnahmen auf der strittigen Liegenschaft genehmigt worden seien:

- Ausbau des Dachgeschosses zur Wohnung Top 5
- Errichtung einer Wintergalerie auf dem Dachgeschoss und Verbindung mit diesem durch eine Verbindungsstiege
- Auflassung des nördlichen Stiegenhauses und stattdessen Einbau eines Aufzugsschachtes vom Kellergeschoss bis ins Dachgeschoss
- Herstellung einer Kleingarage mit einem Doppelparksystem an der rechten Grundstücksgrenze

Bei Herstellungsaufwendungen handle es sich um Aufwendungen, die auf ein bestehendes Gebäude gemacht werden und über den laufenden Erhaltungsaufwand hinausgehen. Herstellungsaufwendungen lägen demgemäß vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes ändern, insbesondere seien es Aufwendungen iZm. folgenden Maßnahmen:

- Aufstockung eines Gebäudes
- Zusammenlegung von Wohnungen
- Erstmaliger Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen usw.
- Versetzung von Zwischenwänden, Türen oder Fenstern
- Einbau von Badezimmern und WC

Aufgrund der behördlich bewilligten Maßnahmen und den vorhandenen Bauplänen sei ersichtlich, dass umfangreiche bauliche Maßnahmen auf das bestehende Gebäude von Beginn an geplant gewesen seien. Dazu gehöre unter anderem der Umbau des Dachgeschosses zur Errichtung der Dachgeschosswohnung Top 5, der Aufbau des Daches zur Neuerrichtung der Wintergalerie, die Neuherstellung einer Kleingarage, der Einbau einer zuvor nicht vorhandenen Aufzugsanlage und demzufolge die Verlegung des Stiegenhauses. Darüber seien Türen und Wände versetzt worden, im Dachgeschoss seien neue Räume entstanden (Küche und Bad) und die Terrasse im Dachgeschossbereich sei verlegt worden. Daher handle es sich bei sämtlichen

Baumaßnahmen um Herstellungsaufwendungen auf das in x, gelegene Altgebäude und diese seien grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer zu verteilen, gegebenenfalls auch eine neue Restnutzungsdauer zu ermitteln. Letzteres treffe vor allem zu, wenn die aktivierungspflichtigen Aufwendungen den formellen Buchwert überschreiten würden, welcher sich im Jahr 2006 auf insgesamt € 482.322,80 belaufe.

Mit den baulichen Maßnahmen auf das Gebäude sei im Jahr 2006 begonnen worden und im Jahr 2008 sei die Fertigstellung erfolgt. Ab September 2008 sei die neue Dachgeschosswohnung Top 5 vermietet worden.

Die Gesamtherstellungsaufwendungen würden sich in Summe auf € 727.615,59 belaufen.

Da die aktivierungspflichtigen Aufwendungen den formellen Buchwert per 01.01.2006 überschreiten würden, sei die Restnutzungsdauer neu zu ermitteln gewesen.

Die Abschreibung für das Jahr 2006 betrage somit € 8.440,08.

Am 25.08.2010 beantragte der Bf. die gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 gerichtete Berufung dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen, wobei – gemäß den Intentionen des Bf. – über das Rechtsmittel unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat zu befinden sei.

Mit Bescheid vom 16.07.2009 wurde der Bf. gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zur Einkommensteuer 2007 veranlagt.

Am 23.07.2010 erging jeweils der endgültige Einkommensteuerbescheid 2007 und der Einkommensteuerbescheid 2008. In der am 21.07.2010 gesondert übermittelten Begründung führte die belangte Behörde ins Treffen, dass in den eingereichten Einkommensteuererklärungen 2007 und 2008 sämtliche Aufwendungen in Zusammenhang mit den baulichen Maßnahmen auf das in x, gelegene Objekt als Instandsetzungsaufwendungen berücksichtigt und auf zehn Jahre verteilt worden seien.

Laut Baubewilligung der MA 37 vom 18.07.2006 seien aufgrund der vorgelegten Pläne auf dieser Liegenschaft folgende Baumaßnahmen genehmigt worden: im bestehenden Wohnhaus werde das Dachgeschoss zur Wohnung Top 5 ausgebaut, eine Wintergalerie auf dem Dachgeschoss errichtet und mit diesem durch eine interne Verbindungsstiege verbunden. Weiters werde das nördliche, runde Stiegenhaus aufgelassen und ein Aufzugsschacht vom Kellergeschoss bis ins Dachgeschoss eingebaut. Die bestehende Hauptstiege werde teilweise abgeändert. An der rechten Grundstücksgrenze werde eine Kleingarage mit einem Doppelparksystem hergestellt.

Im Übrigen wurde die ertragsteuerliche Qualifikation der Baumaßnahmen als Herstellungsaufwendungen gleich jener der in der BVE vom 21.07.2010 getätigten Ausführungen begründet.

Zusätzlich wurde zudem angeführt, dass im Jahr 2007 Leistungen des Architekten für Planungsarbeiten und die örtliche Bauaufsicht im Zusammenhang mit den baulichen Änderungen des Objektes erbracht worden seien, wobei nämliche Aufwendungen in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 sofort abgesetzt

worden seien. Nach Ansicht der belangten Behörde handle es diesen jedoch um aktivierungspflichtige Nebenkosten zu den Herstellungskosten.

Mit Schriftsatz vom 23.08.2010 erhob der Bf. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008. In der Rechtsmittelbegründung wurde einleitend moniert, dass die belangte Behörde die die das Parteiengehör betreffenden Regelungen nicht ausreichend beachtet habe. Dieses umfasse insbesondere das Erfordernis einer Betriebsbesichtigung (einschließlich einer eventuellen Begutachtung durch einen Sachverständigen), die wiederholt in den Eingaben angeboten worden seien. Da die besonderen Umstände seitens der Behörde nicht ausreichend erhoben worden seien, seien auch die Vorschriften über die amtswegige Ermittlung des Sachverhalts nicht ausreichend beachtet worden.

Am 24.09.2012 wurde der Bf. jeweils zur Einkommensteuer 2009 und 2010 veranlagt, wobei die belangte Behörde darauf hinwies, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In der Niederschrift vom 13.07.2012 wurde betreffend das in x, gelegene Objekt angeführt, dass die Kosten des Dachgeschossausbaus – in Anlehnung an die vom h.o. Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 und die Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2006 – nicht als Zehntelabsetzung anerkannt, sondern als Herstellungsaufwand angesetzt worden seien. Da der Dachboden zu einem neuen Wohnraum ausgebaut worden sei, was gem. der Norm des § 28 EStG einen Herstellungsaufwand darstelle, seien diese Aufwendungen gem. § 8 EStG zu aktivieren und über die Restnutzungsdauer des Gebäudes verteilt abzuschreiben gewesen.

Da die aktivierungspflichtigen Aufwendungen insgesamt € 727.241,59 betragen und demzufolge den Buchwert per 01.01.2006 iHv. € 482.332,80 überschreiten würden, sei die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Zuge der Bescheiderstellung für die Jahre 2007 und 2008 neu zu ermitteln gewesen. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2006-2008 sei vom Bf. berufen worden.

Betreffend das Jahr 2009 wurde näher ausgeführt, dass die Zehntelabsetzung ebenfalls nicht anerkannt worden sei und die Aufwendungen für die baulichen Maßnahmen wie im Jahr 2008 als Herstellungsaufwendungen auf die Restnutzungsdauer verteilt abzuschreiben gewesen seien, da im Jahr 2009 keine weiteren Umbauarbeiten stattgefunden hätten. Daraus ergebe sich eine Afa iHv. € 17.783,90.

Betreffend das Jahr 2010 wurde des Weiteren darauf hingewiesen, dass eine Rechnung betreffend das neue Parksysteem nicht in der Einkommensteuererklärung 2010 berücksichtigt worden sei, diese aber ebenfalls Herstellungskosten iSd. § 28 EStG darstelle und deshalb auf die Restnutzungsdauer verteilt abzuschreiben gewesen sei. Laut den Berechnungen des h.o. Finanzamtes betrage die Restnutzungsdauer des Gebäudes

per 01.01.2010 65 Jahre, da aufgrund der Umbauarbeiten die Nutzungsdauer neu zu berechnen gewesen sei.

Mittels Schriftstück vom 11.10.2012 erhob der Bf. gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 Berufung und führte dabei begründend aus, dass die Einkommensteuerbescheide aus den Jahren 2009 und 2010 abweichend von den Erklärungen entsprechend der Berufungsvorentscheidung vom 21.07.2010 und der Betriebsprüfung, abgeschlossen am 13.07.2012, im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abgeändert worden seien. Das Verfahren in diesem Bereich sei noch nicht abgeschlossen und es werde auf die dem UFS vorliegende Sachverhaltsdarstellung verwiesen.

Mit Bescheid vom 07.06.2013 wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2011 veranlagt, wobei die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Objekt in x in Analogie zu jenen der Vorjahre erfolgte.

In der gegen vorgenannten Bescheid erhobenen Berufung vom 18.06.2013 verwies die steuerliche Vertretung des Bf. begründend auf das bisherige, in den Rechtsmittelverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 erstattete Vorbringen.

Im Zuge eines am 02.12.2019 abgehaltenen Erörterungstermins wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. ein Ergänzungsschreiben übermittelt, in dem zusätzlich zu den bereits vorgebrachten Streitpunkten ausgeführt wurde, dass das streitgegenständliche Zinshaus in x dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliege. Diese Rechtsansicht liege darin begründet, dass der Ausschluss vom MRG nach § 1 Abs. 2 Z 5 MRG nicht zur Anwendung komme, da sich im vorliegenden Gebäude – wie dem Einreichplan entnommen werden könne – mehr als zwei selbständige Wohnungen befänden. Des Weiteren käme auch der Teilanwendungsbereich des § 1 Abs. 4 MRG nicht zur Anwendung, da zum einen die Dachgeschosswohnung – wie dem Bescheid der BH X vom 28.07.1937 zu entnehmen sei –, bereits vor dem 01.01.2002 bestanden habe, sowie die Errichtung der Dachterrasse samt Wintergarten keine Neuerrichtung in diesem Sinne, sondern lediglich eine Erweiterung eines bereits bestehenden Mietgegenstandes darstelle, da es sich im vorliegenden Fall um eine bereits bestehende und vor den baulichen Maßnahmen vermietete Dachgeschosswohnung handle, welche bloß renoviert worden sei. Betreffend die Renovierungsmaßnahmen handle es sich, mit Ausnahme der neu erstellten Garage und des Personenaufzuges, um Instandsetzungsaufwendungen, die auf zehn Jahre verteilt abzusetzen seien. Aufgrund der fehlenden Wesensänderung des Gebäudes seien auch die Aufwendungen für den Dachbodenausbau als Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren.

Der Niederschrift über die Erörterung vom 13.01.2020 ist zu entnehmen, dass die Parteien und der Richter die Rechtsansicht teilen, der gemäß das Gebäude aufgrund des an oberer Stelle erwähnten Bescheides der BH X vom 28.07.1937 bereits seit nämlichem Zeitpunkt über ein Wohnzwecken dienendes Dachgeschoss verfügt hat und

demzufolge dieses dem Vollenwendungsbereich des § 1 MRG unterliegt. Ausgehend von dieser Qualifikation stellen die in den Jahren 2006-2008 getätigten Investitionen – unter Ausklammerung der Errichtung des Personenaufzuges – ertragssteuerlich überwiegend auf zehn Jahre zu verteilende Instandsetzungsaufwendungen dar. Betreffend die Garage erklären sich die Parteien damit einverstanden, für das Jahr 2007 einen Betrag von € 10.000 auszuscheiden und sohin die Basis für die Abschreibung des Jahres 2007 auf einen Betrag von insgesamt € 469.277,67 zu reduzieren.

Im Rahmen dieses Erörterungstermins wurden seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. nachstehende Anträge gestellt:

- Antrag auf Verteilung der auf die Geschäftsräumlichkeiten entfallenden Erhaltungsaufwendungen auf 10 Jahre gem. § 28 Abs. 2 EStG
- Antrag auf Verteilung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Personenaufzuges auf 15 Jahre gem. § 28 Abs. 3 Z 1 EStG
- Antrag auf Zurücknahme der Erledigung der Berufungen (Beschwerden) durch den Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung

Über die Beschwerden wurde erwogen :

1. Zuständigkeit

Nach den Bestimmungen des § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12. 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 01.01.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Sachverhalt und Streitgegenstand

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem festgestellten Sachverhalt aus:

Der Bf. hat die in x, domizilierte Liegenschaft am 14.6.2006 käuflich erworben und im selben Jahr damit begonnen, Renovierungsarbeiten an dem auf der Liegenschaft befindlichen Wohnhaus vorzunehmen.

Unstrittig ist, dass folgende Baumaßnahmen an dem Gebäude durchgeführt worden sind:

Das nördliche Stiegenhaus wurde aufgelassen und stattdessen ein Aufzugschacht vom Kellergeschoss bis ins Dachgeschoss eingebaut. Die Hauptstiege wurde teilweise abgeändert.

An der rechten Grundstücksgrenze wurde eine Kleingarage mit einem Doppelparksystem hergestellt.

Strittig ist die Frage, ob die – an oberer Stelle dezidiert beschriebenen – Renovierungsarbeiten am Dachgeschoss und die im Zuge derer durchgeführte

Erneuerung des Mansarddaches Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG darstellen, deren Aufwendungen zwingend auf zehn Jahre zu verteilen sind, oder diese samt und sonders als auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilende Herstellungsaufwendungen zu qualifizieren sind bzw. eventualiter es sich bei der Erneuerung des Mansarddaches um durch den Herstellungsaufwand bedingte Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG handelt.

3. Rechtsgrundlagen

§ 6 EStG 1988 – soweit für diese Entscheidung von Relevanz – lautet:

(1) Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen.

§ 16 EStG 1988 – soweit für diese Entscheidung von Relevanz – lautet:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

(8) Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

a. Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b. ----

c. ----

d. Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

§ 28 EStG idF. BGBl. I Nr. 201/1996 – soweit für diese Entscheidung von Relevanz – lautet:

(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 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. [...]

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.

2. ---

3. ---

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

§ 1 MRG idF. BGBl. I Nr. 161/2001 - soweit für diese Entscheidung von Relevanz - lautet:

§ 1. (1) Dieses Bundesgesetz gilt für die Miete von Wohnungen, einzelnen Wohnungsteilen oder Geschäftsräumlichkeiten aller Art (wie im besonderen von Geschäftsräumen, Magazinen, Werkstätten, Arbeitsräumen, Amts- oder Kanzleiräumen) samt den etwa mitgemieteten (§ 1091 ABGB) Haus- oder Grundflächen (wie im besonderen von Hausgärten, Abstell-, Lade- oder Parkflächen) und für die genossenschaftlichen Nutzungsverträge über derartige Objekte (im folgenden Mietgegenstände genannt); in diesem Bundesgesetz wird unter Mietvertrag auch der genossenschaftliche Nutzungsvertrag, unter Mietzins auch das auf Grund eines genossenschaftlichen Nutzungsvertrages zu bezahlende Nutzungsentgelt verstanden.

(2) In den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallen nicht

1. ---

1a. ---

2. ---

3. ---

4. ---

5. Mietgegenstände in einem Gebäude mit nicht mehr als zwei selbständigen Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten, wobei Räume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden oder werden, nicht zählen.

(4) Die §§ 14, 29 bis 36, 45, 46 und 49, nicht jedoch die übrigen Bestimmungen des I. und II. Hauptstückes, gelten für

1. ---

2. Mietgegenstände, die durch den Ausbau eines Dachbodens auf Grund einer nach dem 31. Dezember 2001 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sind, sowie unausgebaute Dachbodenräume, die mit der Abrede vermietet werden, dass darin - wenn auch zum Teil oder zur Gänze durch den Hauptmieter - eine Wohnung oder Geschäftsräumlichkeit errichtet werde

§ 4 MRG idF. BGBl. I Nr. 161/2001 - soweit für diese Entscheidung von Relevanz - lautet:

§ 4. (1) Der Vermieter hat nützliche Verbesserungen des Hauses oder einzelner Mietgegenstände nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten durchzuführen, soweit dies im Hinblick auf den allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses zweckmäßig ist; hierbei ist nützlichen Verbesserungen des Hauses gegenüber nützlichen Verbesserungen einzelner Mietgegenstände der Vorrang einzuräumen.

(2) Unter den Voraussetzungen des Abs. 1 sind nützliche Verbesserungen:

1. ---

2. die Errichtung oder Ausgestaltung von der gemeinsamen Benützung der Bewohner dienenden, einer zeitgemäßen Wohnkultur entsprechenden sonstigen Anlagen in normaler Ausstattung, wie etwa von Personenaufzügen, zentralen Waschküchen oder Schutzräumen vom Typ Grundschutz,

3. ---

3a. ---

4. ---

5. die bautechnische Umgestaltung eines Mietgegenstandes, im besonderen einer Mietwohnung der Ausstattungskategorie D oder C in eine Mietwohnung der Ausstattungskategorie C, B oder A.

§ 279 Abs. 1 BAO lautet:

(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

4. Rechtliche Würdigung

4.1. Anwendungsbereich des MRG

Gem. § 1 Abs. 1 MRG kommt dieses Bundesgesetz vollumfänglich auf Wohnungen, einzelne Wohnungsteile oder Geschäftsräumlichkeiten aller Art, samt den etwa mitgemieteten Haus- oder Grundflächen zur Anwendung, es sei denn, dass nach Abs. 2 Z 5 leg. cit. die Mietgegenstände in einem Gebäude nicht mehr als zwei selbständigen Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten enthalten, wobei Räume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden, nicht berücksichtigt werden.

In Ansehung der Tatsache, dass sich aus dem Einreichplan die Existenz mehr als zweier selbständiger Wohneinheiten in schlüssiger Art und Weise ableiten lässt, ist seitens des BFG als Zwischenergebnis festzuhalten, dass im zu beurteilenden Fall die Ausnahmebestimmung des § 1 Abs. 2 Z 5 MRG nicht zum Tragen kommt.

Die Teilanwendung des MRG im Sinne des § 1 Abs. 4 Z 2 leg. cit. bezieht sich hingegen auf Mietgegenstände, die durch den Ausbau eines Dachbodens auf Grund einer nach dem 31.12.2001 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sind, sowie auf unausgebaute Dachbodenräumlichkeiten, die mit der Abrede vermietet werden, dass darin eine Wohnung oder Geschäftsräumlichkeit vermietet werde.

Eine Teilanwendung in diesem Sinne ist im gegenständlichen Fall schon deshalb auszuschließen, da die betroffene Dachgeschosswohnung – wie dem Bescheid der BH X vom 28.07.1937 zu entnehmen ist –, einerseits bereits vor dem 01.01.2002 bestanden hat und andererseits die Errichtung der Dachterrasse samt Wintergarten lediglich eine Erweiterung des bereits bestehenden Mietobjektes und keine Neuerrichtung iSd. des MRG darstellt.

In Anbetracht vorstehender Erwägungen, gelangt das BFG - in Übereinstimmung mit den diesbezüglichen Ausführungen im Ergänzungsschriftsatz vom 29.11.2019 - letztendlich zur Überzeugung, dass das Objekt in x dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliegt.

4.2. Ertragsteuerliche Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

Nach der Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten jene Aufwendungen und Ausgaben, die zur Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen dienen. Unter die in dieser Norm ausdrücklich als Werbungskosten aufgeführten Aufwendungen fallen dabei vor allem Absetzungen für Abnutzungen oder für Substanzverringerungen – aufgrund des Verweises auf die §§ 7 und 8 EStG in der eben erwähnten Norm kann darauf geschlossen werden, dass jene auch auf die außerbetrieblichen Einkünfte Anwendung

finden. Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, so sind für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung gem. § 6 Z 1 und § 16 Abs. 1 Z 8 lit a EStG grundsätzlich die tatsächlichen Aktivierungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen.

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG sind Instandsetzungsaufwendungen – subsumiert unter den Begriff der Erhaltungsaufwendungen – jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder gemeinsam mit dem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Im Gegensatz dazu wird der Begriff der Herstellungsaufwendungen im Gesetz nicht ausdrücklich definiert. Nach Ansicht der Judikatur und Lehre spricht man von Herstellungsaufwand, wenn ein Wirtschaftsgut durch bauliche Maßnahmen neu hergestellt wird oder seine Wesensart verändert wird, wie dies bei einem Anbau, Umbau, Zubau oder einer Gebäudeaufstockung der Fall ist (vgl. *Laudacher* in Jakom EStG¹² 2019, § 6 Rz 33, VwGH vom 17.05.2006, 2004/14/0080; VwGH vom 24.09.2007, 2006/15/0333).

Wie oben bereits ausgeführt, ist abnutzbares Anlagevermögen gem. § 6 Z 1 EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG, anzusetzen. Deshalb ist der Herstellungsaufwand als aktivierungspflichtiger Aufwand vom sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand grundsätzlich bei jeder Baumaßnahme entsprechend der Verwaltungspraxis und der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu trennen (vgl. VwGH vom 09.06.1980, 0055/79, 0186/79 oder vom 28.10.1975, 1281/74; EStR 2000 Rz 6452 f).

4.3. Rechtliche Subsumtion der Baumaßnahmen

In Anbetracht der Ausführungen unter Punkt 4.1. und 4.2. waren seitens des BFG nachstehende Arbeiten wie folgt zu subsumieren:

4.3.1. Arbeiten am Dachgeschoss

Im streitgegenständlichen Fall kann den von der steuerlichen Vertretung des Bf. im Zuge des Erörterungstermins vom 02.12.2019 übermittelten Einreichplänen und insbesondere des an oberer Stelle bereits mehrmals Erwählung gefundenen Bescheides der BH X vom 28.07.1937 entnommen werden, dass bereits vor Beginn der Renovierungsarbeiten das betroffene Zinshaus eine Wohnzwecken dienende Dachgeschosswohnung umfasst hat. Vice versa können daher die an dieser Wohnung vorgenommenen, umfangreichen Umbaumaßnahmen der Jahre 2006 bis 2008 nicht in eine Wesensänderung des gesamten Gebäudes münden. Demgegenüber stellen nach der herrschenden Lehrmeinung und der Judikatur des VwGH derartige Baumaßnahmen nur dann - auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes absetzbaren - Herstellungsaufwand dar, wenn im Ergebnis die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird. Jedoch wird den Aufwendungen durch regelmäßig erforderliche Ausbesserungen am Gebäude, auch wenn sie den Gebäudewert steigern oder wenn es sich um eine Großreparatur handelt, nicht ihr Charakter als Erhaltungsmaßnahme genommen, wenn die Wesensart

des Gebäudes dabei nicht verändert wird. Der Umstand, dass dabei besseres Material oder eine moderner Ausführung gewählt wird, ist dabei außer Acht zu lassen (vgl. *Renner*, ÖStZ 2008/202, 96; VwGH vom 17.05.2006, 2004/14/0080; VwGH vom 24.09.2007, 2006/15/0333). Zusammenfassend sind daher - mit Ausnahme der in Zusammenhang mit der Errichtung des Personenaufzuges sowie der Garage stehenden, unter Punkt 4.3.2. näher erläuterten Aufwendungen - sowohl die am Dachgeschoss, bzw. - mit in anderen Bereichen des Gebäudes durchgeführten Arbeiten (Austausch von Rohren, Kanalsanierung etc.) - insgesamt als Instandsetzungsaufwendungen zu qualifizieren und entsprechend dem Antrag der steuerlichen Vertretung vom 13.01.2020 gemäß § 28 Abs. 2 EStG auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

4.3.2. Neuerrichtung des Personenaufzuges und der Garage

4.3.2.1. Personenaufzug

Laut der Definition der Lehre und der Rechtsprechung liegt Herstellungsaufwand dann vor, wenn das Wirtschaftsgut neu hergestellt wird oder eine Änderung der Wesensart erfährt (vgl. *Laudacher* in Jakom¹² 2019, § 28 Rz 119 ff; VwGH vom 17.05.2006, 2004/14/0080). In diesem Fall ist es unstrittig, dass es sich bei den Aufwendungen für den Einbau eines neuen Personenaufzuges und die Neuerrichtung der Garage um Herstellungsmaßnahmen handelt, da beide Wirtschaftsgüter neu hergestellt worden sind. Grundsätzlich wären diese Aufwendungen auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes verteilt abzusetzen. Aufgrund der auf dem Vorbringen, respektive den nachgereichten Unterlagen des Bf. beruhenden Rechtansicht des Verwaltungsgerichtes, der gemäß das streitgegenständliche Zinshaus dem Vollarwendungsbereich des MRG unterliegt, sind die unter § 4 Abs. 2 Z 2 MRG zu subsumierenden Aufwendungen für den Einbau des neuen Personenaufzuges gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 EStG auf Antrag auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

In Ansehung der Tatsache, dass seitens der steuerlichen Vertretung ein diesbezüglicher Antrag im Rahmen der am 13.01.2020 stattgefundenen Erörterung der Sach- und Rechtslage gestellt wurde, ist diesem im Rahmen der Neufestsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2011 entsprechend Rechnung zu tragen.

4.3.2.2. Garage

Betreffend die Neuerrichtung der Garage ist festzuhalten, dass diese - laut den Angaben der steuerlichen Vertretung - ausschließlich vom Bf. privat verwendet wird und ergo dessen die entsprechenden Aufwendungen nicht den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind. Korrespondierend damit scheidet eine Absetzung für Abnutzung aus.

In Anbetracht der Tatsache, dass nach der inhaltlichen Gestaltung der Fakturen das tatsächliche Ausmaß der Herstellungskosten der Garage nicht exakt ermittelt werden konnte, werden diese - im Jahre 2007 in einem schätzungsweise ermittelten -, von der steuerlichen Vertretung ausdrücklich außer Streit gestellten - Betrag von € 10.000 aus den in Höhe von € 479.277,67 geltenden Aufwendungen ausgeschieden.

5. Neuberechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2006 bis 2011

5.1. Ermittlung der Abschreibbasen und Abschreibbeträge

5.1.1. Abschreibbasen:

	2006	2007	2008
Investitionen gesamt	80.348,92	469.277,67	177.614,95
Aufzug (Beg. HA § 28 Abs. 3 Z 1 EStG; 15tel Absetzung)	23.720,78	-	39.472,04
Investitionen ohne Aufzug (10tel Absetzung)	56.628,14	469.277,67	138.142,91

5.1.2. Abschreibungsbeträge:

	Afa 15tel Absetzung	Afa 10tel Absetzung	Gesamt
2006	1.581,39	5.662,81	7.244,20
2007	1.581,39	52.590,58	54.171,97
2008	4.212,85	66.404,87	70.617,73
2009	4.212,85	66.404,87	70.617,73
2010	4.212,85	66.404,87	70.617,73
2011	4.212,85	66.404,87	70.617,73

5.2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Objektes in x

	Einkünfte aus V u V lt. ESt-Bescheid*	Einkünfte aus V u V lt. BFG**
2006	-2.563,79	-8.569,85
2007	-35.512,32	-81.612,05
2008	-5.120,73	-65.413,15
2009	-13.637,56	-73.929,98
2010	-26.347,43	-86.562,39

2011	21.134,90	-39.157,52
------	-----------	------------

* entnommen den bekämpften Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 bis 2011

** ermittelt auf Grundlage der Einkommensteuererklärungen des Bf. sowie den auf der Rechtsansicht des BFG basierenden Neuberechnungen der AfA

5.3 Gesamtbetrag der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

	Einkünfte aus VuV lt. ESt-Bescheid*	Einkünfte aus VuV lt. BFG**
2006	-29.697,49	-35.703,55
2007	-62.489,58	-108.589,31
2008	-20.969,30	-81.261,72
2009	-14.727,17	-75.019,59
2010	-32.113,98	-92.328,94
2011	21.927,15	-38.365,27

** entnommen den bekämpften Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 bis 2011

* ermittelt auf Grundlage der Einkommensteuererklärungen des Bf. sowie den auf der Rechtsansicht des BFG basierenden Neuberechnungen der AfA

Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

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. Eine derartige Rechtsfrage liegt insoweit nicht vor, da die ertragsteuerliche Qualifikation der Aufwendungen direkt auf gesetzlichen Grundlagen fußt sowie in Einklang mit den in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Prinzipien erfolgte.

Wien, am 17. Jänner 2020

