

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 31. Dezember 2019 bzw vom 20.1.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 17. Dezember 2019 betreffend Einkommensteuer 2009 sowie vom 9.1.2020 betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 und vom 20.1.2020 betreffend Einkommensteuer 2010, 2011, 2014-2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. 1. Die Beschwerde wird betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.2. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2009-2011 sowie 2014-2018 werden gemäß § 279 BAO abgeändert. Das Einkommen und die Einkommensteuer (nach anrechenbarer Lohnsteuer und Rundung) betragen:

Jahr	2009	2010	2011	2014	2015	2016	2017	2018
Eink.	30.780,26	31.134,95	30.090,84	39.381,80	41.867,15	43.944,82	47.676,35	47.715,95
Steuer	1.855,00	1.246,00	-666,00	746,00	1.975,00	2.626,00	2.692,00	2.602,00

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beim Beschwerdeführer (Bf) wurde festgestellt, dass er ein Haus vermietet, ohne die Einkünfte daraus erklärt zu haben. Soweit der Abgabenbehörde Unterlagen vorgelegt worden sind, wurden sie als Werbungskosten berücksichtigt. AfA wurde zunächst vom Einheitswert bemessen, auf Antrag des Bf sodann von den fiktiven Anschaffungskosten. Strittig ist im Beschwerdeverfahren nunmehr,

- ab wann Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt – ab dem ersten Vermietungsbeginn Mitte 2008 oder erst nach abgeschlossener Renovierung 2015 (so der Bf);
- wie hoch die fiktiven Anschaffungskosten sind – 222.360 Euro (1.700 pro m²) laut Bf oder 118.926,66 Euro (909,23 pro m²) laut belangter Behörde;
- ob Kosten für den behaupteten Einbau einer Küche 2009 und ihre Erneuerung 2017 (lt. Vorlageantrag) bzw. 2019 (lt. Beschwerde) .

Zu vom Bf behaupteten umfangreichen Sanierungsmaßnahmen 2008-2014 in Eigenregie ohne Belegvorlage begehrt er deren Schätzung. Es handle sich hierbei um die Herstellung eines Wasseranschlusses, ein neues Stieggeländer, eine neue Küche, die Entfernung und Entsorgung der Eternitfassade, neuen Verputz und neue Isolierung, Verlängerung des Daches nörd- und südseitig + Blecheinfassung, Dachrinnen-Abflussrohre, Mansardenausbau innen zum Wohnraum, Vollwärmeschutz Mansarde, neue Parkettböden, neue Bodenfliesen im Badezimmer, Sanierung der Rauchfänge, händisches Auskoffern des Erdbodens im Keller und Neubetonierung, Verglasung des Stiegenaufganges, Befestigung des Parkplatzes für zwei Pkw (Betonierung), Waschbetonplatten-Verlegung 150 m² für Außenanlagen, Baumschnitt, Sanierung Wasserpumpe, neuer Innenanstrich sowie innenliegende Sanierung und Adaptierung, Austausch der Heizung.

Auf Basis der vorgelegten Unterlagen wurde vom Richter der Sachverhalt festgestellt, insbesondere die als erwiesen angenommenen aber nicht belegmäßig nachgewiesenen Werbungskosten geschätzt und das Ergebnis der Schätzung den Parteien zur Äußerung vorgehalten.

Beide Parteien zeigten sich mit der Schätzung einverstanden. Der Bf merkte jedoch an, er habe in den Jahren 2010 und 2011 deutlich weniger eingenommen, nämlich 4.600 bzw 2.400 Euro; über die ausständigen Mieten seien der belangten Behörde Schuldscheine vorgelegt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf hat im Jahr 1996 ein Haus in Ort1 von seiner Tante geschenkt bekommen. Bis zu ihrem Tod hat sie es noch bewohnt, 2008 begann der Bf einerseits, das Haus zu vermieten, andererseits wurde es vom Bf in den Jahren 2008-2014 in Eigenregie renoviert.

Als laufende Einnahmen und Ausgaben werden jene Werte angesetzt, die sich aus der Beilage der belangten Behörde zur Niederschrift der Schlussbesprechung ergeben. Dies führt zu folgenden (gerundeten) Beträgen:

Jahr	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------

Mieten	9.000	8.600	6.400	0	0	8.460	11.280	11.280	11.280	10.340
Betriebskosten	-480	-292	0	-637	0	-558	-563	-565	-541	-589
Energie	0	-658	-2.801	0	0	0	0	-97	0	-487
Wartung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-50

Basis der AfA sind die fiktiven Anschaffungskosten im Jahr 2009. Diese belaufen sich ausgehend von einem errechneten Jahresreinertrag von 6.410,45 Euro und einem Liegenschaftszinssatz von 4 % auf 148.658,33 Euro.

Die zahlreichen vom Bf als Eigenleistung durchgeführten Sanierungsmaßnahmen der Jahre 2008-2014 werden mit einem Gesamtwert von 36.851 Euro bewertet. Mangels genauerer Angaben wird angenommen, dass die Maßnahmen gleichmäßig verteilt in den Jahren 2009-2014 angefallen sind (jährlich somit gerundet 6.140 Euro).

Das Haus wurde auch während der Renovierung durchgehend verwendet, in den Jahren bis 2011 und ab 2014 zu Vermietungszwecken, in den Jahren 2012 und 2013 für private Zwecke des Bf (Wohnung seiner Lebensgefährtin und ihrer Tochter).

2. Beweiswürdigung

Die Vermietung und die angesetzten Mieteinnahmen ergeben sich aus den von der belangten Behörde durchgeführten Zeugeneinvernahmen. Ausstehende Mieten wurden erlösmindernd berücksichtigt, soweit sie mittels Schuldscheines nachgewiesen wurden (im Jahr 2011 2.000 Euro; darüber hinaus sind keine Schuldscheine aktenkundig) und nicht im Widerspruch zu den Zeugenaussagen stehen. Die Privatnutzung leitet sich aus den Aussagen des Bf ab. Dass eine Benutzung des Gebäudes während der Renovierung nicht möglich gewesen wäre, kann somit nicht behauptet werden.

Die Renovierung und der Renovierungszeitraum ergeben sich aus den Vorbringen des Bf und den von ihm vorgelegten Bildern. Die Schätzung der Renovierungskosten ergibt sich aus der Differenz der fiktiven Anschaffungskosten 2009 und dem vom Bf ermittelten Wert nach Renovierung ($222.360 - 148.658 = 73.702$ Euro). Gemessen mit den vom Bf angeführten Renovierungskosten des in einem schlechteren Zustand befindlichen Nachbarhauses in Höhe von 90.000 Euro erscheint dieser Wert plausibel.

Da aber die Wertsteigerung von 2009 auf 2015 die durch Professionisten gegen Rechnung und Gewährleistung erbrachte Arbeitsleistung beinhaltet, erscheint es sachgerecht, als Ausgaben im Rahmen der Eigenleistung nur die Hälfte dieses Betrages zum Ansatz zu bringen.

Die von der belangten Behörde angesetzten Werte zur Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten finden einerseits Deckung in den tatsächlich erzielten Erträgen, andererseits erscheinen sie plausibilisiert, gemessen an dem vom Bf für das sanierte Objekt angesetzten Wert und der durch die Sanierung eingetretenen Wertsteigerung. Der Zinssatz erscheint sachgerecht und unstrittig.

Die vom Bf zusätzlich begehrte Abschreibung der Küche ist in den vom Verwaltungsgericht geschätzten Renovierungsausgaben enthalten. Soweit der Bf eine Verwaltungspauschale nach § 22 MRG als Werbungskosten begehrt, ist festzuhalten, dass er diese Beträge von seinen Mietern verlangen könnte; dann wären sie als Einnahmen zu erfassen; ein Ansatz fiktiver Ausgaben für Verwaltungsagenden ist aber nicht möglich. Für die vom Bf angesetzten Werte ergeben sich aus dem Sachverhalt keine Anhaltspunkte. Soweit Betriebskosten (insbesondere Gemeindegebühren) nicht weiterverrechnet wurden, sind sie berücksichtigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung bzw Abweisung)

Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen (§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG idF BGBl I 2008/85). Fiktive Anschaffungskosten sind jener Betrag, der für das einzelne Wirtschaftsgut im besagten Zeitpunkt hätte aufgewendet werden müssen (§ 6 Z 9 lit b EStG).

Da das Haus vom Bf unentgeltlich erworben wurde, ist zunächst auf die Position des Rechtsvorgängers zu blicken. Die Tante des Bf hat das Haus bis zuletzt selbst bewohnt, und erst nach ihrem Ableben hat der Bf mit der Vermietung begonnen. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung.

Für eine Liebhabereibetrachtung (gemäß § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung) ist es im vorliegenden Fall unbedeutend, ob man den Zeitraum von 2009-2011 (Vermietung während der Renovierung) als eine Bewirtschaftung sieht und ab 2014 (Vermietung des renovierten Gebäudes) als geänderte Bewirtschaftung, oder ob man einen einheitlichen Vermietungszeitraum ab 2009 annimmt, der durch zwei Jahre der privaten Nutzung (2012-2013) lediglich kurzfristig unterbrochen wird. Bereits in den Jahren 2009-2011 wurden Einnahmenüberschüsse erwirtschaftet, und die gewählte Bewirtschaftungsart erschien somit nachhaltig gewinnträchtig. Auch die 2014 fortgesetzte Vermietung erzielte bereits von Beginn an Einnahmenüberschüsse. Eine durchgängige Betrachtung führt damit ebenfalls zu einem positiven (Gesamt-)Ergebnis.

Es liegt somit ab 2009 eine Einkunftsquelle vor. Erstmalige Nutzung zur Einkünfteerzielung war damit im Jahr 2009 eingetreten. Daher sind die fiktiven Anschaffungskosten des Jahres 2009 zu ermitteln. Da es sich um ein Haus handelt, das vom Bf zu Vermietungszwecken genutzt wird, ist der Ertragswert maßgeblich, wobei jene Beträge für seine Ermittlung heranzuziehen sind, die bei der im Bewertungszeitpunkt gegebenen Nutzung anfallen. Dies führt zu den als Sachverhalt festgestellten Werten.

Der in den Jahren 2009-2014 getätigte Renovierungsaufwand stellt zu einem kleinen Teil Erhaltungsaufwand und zu einem kleinen Teil Herstellungsaufwand dar; zum Großteil handelt es sich aber um Instandsetzungsmaßnahmen, die nicht zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten zählen, aber den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern (§ 28 Abs 2 EStG). Erhaltungsaufwand ist sofort abziehbar, Herstellungsaufwand auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen, Instandsetzungskosten sind auf 10 Jahre (bis 2015) bzw 15 Jahre (ab 2016, vgl § 28 Abs 2 EStG idF vor bzw nach BGBl I 2015/118; § 124b Z 291 EStG) zu verteilen.

Soweit sich die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen lassen, sind diese zu schätzen, wobei alle dafür bedeutsamen Umstände zu berücksichtigen sind (§ 184 Abs 1 BAO). Der Bf hat keinerlei Angaben zu den Aufwendungen gemacht, die er im Rahmen der Renovierung „in Eigenregie“ gehabt hat. Es ist aber evident, dass die behaupteten Renovierungsmaßnahmen im angegebenen Zeitraum angefallen sind. Mit den im Sachverhalt geschätzten Beträgen werden Besteuerungsgrundlagen angesetzt, die unter Berücksichtigung der in der Beweiswürdigung aufgezählten Umstände den wahren Begebenheiten möglichst nahekommen. Aus Vereinfachungsgründen und weil die Instandsetzungsmaßnahmen bei weitem überwiegen, wird der Gesamtbetrag von 36.851 Euro als Instandsetzung gewertet.

Durch die Verteilung des Gesamtbetrages auf die Jahre 2009-2014 und die Änderung des Abschreibungszeitraumes ab 2016 ergibt sich im Einzelnen folgendes:

Instands. aus	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Summe
in 2009	614						614
in 2010	614	614					1.228
in 2011	614	614	614				1.843
in 2012	614	614	614	614			2.457
in 2013	614	614	614	614	614		3.071
in 2014	614	614	614	614	614	614	3.685
in 2015	614	614	614	614	614	614	3.685
Restbuchwert	1.843	2.457	3.071	3.685	4.299	4.913	
Jahre übrig	8	9	10	11	12	13	
AfA neu	230	273	307	335	358	378	
in 2016	230	273	307	335	358	378	1.882
in 2017	230	273	307	335	358	378	1.882
in 2018	230	273	307	335	358	378	1.882
in 2019	230	273	307	335	358	378	1.882
in 2020	230	273	307	335	358	378	1.882
in 2021	230	273	307	335	358	378	1.882
in 2022	230	273	307	335	358	378	1.882
in 2023	230	273	307	335	358	378	1.882
in 2024		273	307	335	358	378	1.651
in 2025			307	335	358	378	1.378
in 2026				335	358	378	1.071
in 2027					358	378	736
in 2028						378	378

In den Jahren 2012 und 2013 wurde das Gebäude vom Bf privat genutzt. Für diesen Zeitraum steht ihm ein Abzug von Werbungskosten daher nicht zu. Einzig Ausgaben, die mit der in Vorjahren erfolgten Einkünfteerzielung als nachträgliche Werbungskosten zusammenhängen, werden berücksichtigt. Dies erfolgte bereits durch die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden, weshalb für diese Jahre die Beschwerde abzuweisen war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die strittigen Fragen liegen auf Ebene der Beweiswürdigung und im Sachverhalt, nicht aber im rechtlichen Bereich. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

4. Übersicht Berechnung

Die obigen Berechnungen führen zu folgenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Beträge auf ganze Zahlen gerundet dargestellt, berechnet mit Kommastellen):

lt BFG	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Miete	9.000	8.600	6.400	0	0	8.460	11.280	11.280	11.280	10.340
Instandsetzung	-614	-1.228	-1.843	0	0	-3.685	-3.685	-1.882	-1.882	-1.882
Betriebskosten	-480	-292	0	0	0	-558	-563	-565	-541	-589
Energie	0	-658	-2.801	0	0	0	0	-97	0	-487
Wartung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-50
AfA	-1.784	-1.784	-1.784	0	0	-1.784	-1.784	-1.784	-1.784	-1.784
Überschuss	6.122	4.638	-27	0	0	2.433	5.248	6.952	7.074	5.548

Daraus leitet sich folgende Ermittlung des Einkommens und der Einkommensteuer ab:

Steuerberechnung	2009	2010	2011	2014	2015	2016	2017	2018
Nichtselbst. Arbeit	25.682,33	27.500,31	30.880,80	37.701,26	37.349,99	37.736,19	41.317,96	42.414,05
Vermietung	6.121,98	4.637,66	-27,08	2.432,55	5.247,91	6.951,98	7.073,90	5.547,78
Sonderausgaben	-892,05	-871,02	-630,88	-620,00	-598,75	-443,35	-415,51	-245,88
Kinderfreibetrag	-132,00	-132,00	-132,00	-132,00	-132,00	-300,00	-300,00	0,00
Einkommen	30.780,26	31.134,95	30.090,84	39.381,80	41.867,15	43.944,82	47.676,35	47.715,95
Tarifsteuer	7.607,90	7.761,17	7.309,97	11.324,99	12.399,02	11.736,82	13.304,07	13.320,70
Absetzbeträge	-695,40	-695,40	-695,40	-695,40	-695,40	-750,40	-750,40	-400,00
Steuer sonst. Bez.	228,70	239,72	287,93	294,91	301,90	307,70	313,95	323,49
anrechenb. LSt	-5.286,35	-6.059,30	-7.568,37	-10.178,29	-10.030,64	-8.668,58	-10.175,39	-10.642,05
Rundung	0,15	-0,19	-0,13	-0,21	0,12	0,46	-0,23	-0,14
Einkommensteuer	1.855,00	1.246,00	-666,00	746,00	1.975,00	2.626,00	2.692,00	2.602,00

Wien, am 16. Dezember 2021