

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfgang Wiesner PhD, Gußhausstraße 4, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 1. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. Juli 2021 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 19.10.2020 erklärten die Beschwerdeführer betreffend Einkommensteuer, Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2019 betreffend Vermietung und Verpachtung einen Verlust iHv. EUR -288.847,09.

Mit Schreiben vom 11.02.2021 verlangte das Finanzamt weitere Unterlagen ab.

Mit 14.07.2021 setzte das Finanzamt betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2019 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. 0,- fest.

In der Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus: „Da bis dato die Unterlagen zum Ergänzungsansuchen vom 11.02.2021 mit den Fristverlängerungen vom 26.3, 6.4, 4.5. und 7.6. Fristerstreckung bis 30.06. noch nicht eingelangt sind, konnte der Verlust nicht anerkannt werden.“

Mit Schreiben vom 01.08.2021 erstattete die Beschwerdeführung die folgende Stellungnahme: „Verspätete Antwort auf Ersuchen um Ergänzung Sehr geehrte Damen und Herren, leider hat uns unser Mandant erst jetzt - nach mehrmaligen Nachfragen – die Informationen gegeben, die wir gebraucht haben, um die gewünschte Prognoserechnung für die Liegenschaft ***1*** Dauermieter, Rest wird in Form eines Hostels vermietet) erstellen zu können. Diese befindet sich in der Beilage. Aus der Planungsrechnung ist ersichtlich, dass bereits im Jahr 2032 (also im 15. Jahr) ein Gesamtüberschuss erzielt wurde, wobei von einer Auslastung des Hostels mit 70 % ausgegangen wurde. Wir ersuchen um Entschuldigung für die verspätete Antwort. Die gewünschte Prognoserechnung samt Grunddaten befindet sich in der Beilage.“

Ebenfalls mit Schreiben vom 01.05.2021 erhoben die Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde und führten dazu Folgendes aus: „Sehr geehrte Damen und Herren, wir beziehen uns auf obigen Bescheid und erheben innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde. Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtanerkennung von Einnahmen und Werbungskosten des Jahres 2019. Im Bescheid wurde angeführt, daß die Nichterkennung des Verlustes lt. Steuererklärung aufgrund der fehlenden Antwort des Ersuchens um Ergänzung vom 11.2.2021 erfolgt ist. Dieses Ersuchen um Ergänzung (die Anforderung einer Prognoserechnung) wurde nun heute eingebracht, was bedeutet, daß der Grund für die Versagung des Verlustes weggefallen ist. Wir beantragen daher, den Verlust lt. Steuererklärung in Höhe von 288.847,09 € anzuerkennen und den Bescheid vom 14.7. 2021 entsprechend zu korrigieren.“

Mit Schreiben vom 22.09.2022 ersuchte die belangte Behörde um Ergänzung der folgenden Punkte: „Nach Analyse Ihrer Vorhaltsbeantwortung samt Beilagen vom 15.09.2022 kommt das Finanzamt zur Ansicht, dass es sich bei den von Ihnen sofort abgesetzten Umbau kosten Bürogebäude und Geschäftslokal tatsächlich um aktivierungspflichtige Herstellungskosten handelt. Dies deshalb, da sich das Nutzenpotenzial und die Wesensart des Gebäudes (im Sinne von Funktionalität Zweckbestimmung) durch den Umbau wesentlich geändert hat. Gem. Ihren Angaben wurden Diskothek leerstehende Wohnungen in 18 Apartments umgebaut. Dies erfordert derart umfangreiche Umbauarbeiten (Einbau zusätzlicher Sanitäranlagen, Trennung von Wohnungen, Umbau einer Diskothek zu Apartments) dass sich die Wesensart und Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes wesentlich verändert hat, sodass Herstellungskosten vorliegen. Die geltend gemachten Kosten mit der Bezeichnung Umbau Gebäude Geschäftslokal iHv 248.509,44 (2019) 172.659,20 (2020) sind daher auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben, wobei diese Abschreibung erst mit Inbetriebnahme beginnt. Sie werden um Stellungnahme ersucht.“

Mit Schreiben vom 11.11.2022 beantworteten die Beschwerdeführer den Vorhalt des Finanzamtes wie folgt: *„Betrifft: Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 22. September 2022 Sehr geehrte Frau ***2***, wie mit Ihnen telefonisch besprochen, haben wir die Umbaukosten der Jahre 2019 und 2020 auf Herstellkosten und bei einer gewerblichen Vermietung sofort absetzbaren Instandsetzungskosten unterteilt. Kosten, deren Aufteilung nicht eindeutig möglich ist (z.B. Architektenleistungen für das gesamte Bauvorhaben) wurden entsprechend dem Verhältnis Herstellkosten/Instandsetzungsaufwendungen aufgeteilt. Die Berechnung entnehmen Sie bitte der Beilage Ia und Ib. Wir haben auch gleichzeitig die Steuererklärungen für das Jahr 2021 erstellt und halten fest, dass in diesem Jahr der Hauptteil der Herstellkosten stattgefunden hat, Gemäß Beilage 2 betragen die Herstellkosten 2021 €624.436,29, gemäß Beilage 3 betragen die Herstellkosten 2019 bis 2021 insgesamt € 644.785,60. In den Jahren 2019 und 2020 wurde das Dach, das Stiegenhaus repariert und saniert und die Zimmer renoviert. Herstellkosten sind in diesen Jahren nur die in Ihrem Ersuchen um Ergänzung angeführten Arbeiten zur Sanierung der Kellerdecke (in Zusammenhang mit dem ehemaligen Mieter, der Diskothek) und die Kosten für die Betriebsanlagegenehmigung. Der Großteil der Herstellkosten (Baumeisterarbeiten) erfolgte im Jahr 2021 in Jahr 2022 werden noch weitere Herstellkosten anfallen. In Beilage 4 finden Sie die berichtige Überschussrechnung für 2019, in der wir neben der Anpassung der Instandsetzungsaufwendungen auch die AfA für den vermieteten Anteil der Liegenschaft (21,97 %, siehe Beilage 3) angesetzt haben. Für das Jahr 2020 haben wir eine berichtige Steuererklärung 2020 erstellt (Beilage 5). Schlussendlich finden Sie in der Beilage 6 die Überschussrechnung 2021. Die Steuererklärungen 2021 werden in wenigen Tagen beim Finanzamt eingereicht.“*

In der Beilage 1 a wurde die folgende Aufteilung der Aufwendungen für das Jahr 2019 vorgelegt:

„AUFTEILUNG DER KOSTEN FÜR DIE RENOVIERUNG DES GEBÄUDES

12.000,00 Sanierung Kellerdecke

23.060,00 Bauleitung und Planung (Beauftragung, Vorentwurf)

16.060,00 Bauleitung und Planung (Vorstatik, Bauphysik, Einreichung)

38.000,00 Bauleitung und Planung (Ausführungsplanung, Ausschreibung)

21.470,22 Zimmermannsarbeiten (Dachreparatur)

99.000,00 Sanierung Apartments

38.919,22 Zimmermannsarbeiten (Dachreparatur, Schlussrechnung)

248.509,44

14.01.2019 ***3*** GmbH

24.06.2019 Bmst DI (FH) ***4*** GmbH

27.06.2019 Bmst. DI (FH) ***5*** GmbH

28.11.2019 Bmst. DI (FH) ***5*** GmbH

09.12.2019 ***6***

17.12.2019 ***7*** Innenausbau

23.12.2019 ***8***

Aufteilung

Herstellkosten Instandhaltung Instandsetzung) Instandsetzungen können gern. RZ 6457 der ESTRL sofort abgeschrieben werden (keine Nutzung erwähnt)*

Für gewerbl. Verm. Aufzuteilen davon HK davon Inst.h. davon Instands.

12.000,00 Sanierung Kellerdecke 1 12.000,00

23.060,00 Bauleitung und Planung (Beauftragung, Vorentwurf) 2 23.060,00

16.060,00 Bauleitung und Planung (Vorstatik, Bauphysik, Einreichung) 3 16.060,00

38.000,00 Bauleitung und Planung (Ausführungsplanung, Ausschreibung) 4 38.000,00

21.470,22 Zimmermannsarbeiten (Dachreparatur) 5 21.470,22

99.000,00 Sanierung Apartments 6 99.000,00

38.919,22 Zimmermannsarbeiten (Dachreparatur, Schlussrechnung) 7 38.919,22

12.000,00 60389,44 99.000,00 77.120,00 5.398,40 27.177,09 44.544,51

7 35,24 57,76 7 35,24 57,76

Aufzuteilende Kosten 5.398,40 27.177,09 44.544,51

Summe nach Sparten 17.398,40 (Herstellungskosten) 87.566,53 (Instandhaltung) 143.544,51 (Instandsetzung)

Gesamtsumme 248.509,44“

Mit Schreiben vom 16.12.2022 entschied das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung und gab der Beschwerde teilweise statt und setzte für die Beschwerdeführer Verluste iHv. EUR - 43.345,33 € fest. In der Begründung führte die belangte Behörde Folgendes aus: „Anhand der vorgelegten Pläne und die neuerliche Aufteilung der Kosten für die Renovierung des Gebäudes, kommt das Finanzamt zur Ansicht, dass es sich bei diesem Umbau um Herstellungskosten handelt, da sich das Nutzenpotenzial und die Wesensart wesentlich geändert hat. Die geltend gemachten Kosten für das Jahr 2019 Euro 248.509,44 sind somit auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben.“

Mit Schreiben vom 13.02.2023 beantragten die Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Sie führten Folgendes aus: „Betrifft: Vorlageantrag gem. § 264 (1) BAO des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2019 vom 16.12.2022 zugegangen am 21. Dezember 2022 Sehr geehrte Damen und Herren, wir beantragen die Vorlage des obigen Bescheides (Fristverlängerung der Beschwerdefrist bis 28.02.2023 vom 17.01.2023) innerhalb offener Frist an die II. Instanz. Des Weiteren beantragen wir die Abhaltung einer mündlichen Besprechung mit der II. Instanz. Ergänzend zu unserer Beschwerde sowie beider Ersuchen um Ergänzung, welche dem Finanzamt beantwortet wurden, wollen wir ausführen bzw. zur Information zusammenfassend erklären: Die Liegenschaft ***9***, wurde erworben und es ist geplant, die Liegenschaft in eine Pension umzuwandeln. Die Pension ist noch nicht in Betrieb (die Fertigstellung des Umbaus und Inbetriebnahme soll 2023 erfolgen) 2 Tops werden weiterhin als Langzeitobjekte vermietet. Im Jahr 2019 und 2020 wurden im überwiegenden Ausmaß die Apartments (jene Wohnungen, die durch die Pension verwendet werden) repariert bzw. saniert; das Stiegenhaus saniert und das Dach repariert. Diese Ausgaben sind gem. EStR Rz 6457 Instandsetzungsmaßnahmen die andere als Wohngebäude betreffen und daher sofort im Jahr der Verausgabung absetzbar. Die Sanierung der Kellerdecke sowie Arbeiten bezüglich der Betriebsanlagengenehmigung wurden als Herstellkosten angesehen und auf die Restnutzungsdauer abgeschrieben. Im Jahr 2021 (und 2022 bis laufend) wurden nun jene Bauarbeiten durchgeführt, die das Gebäude nun zu einer Pension gemacht haben und mit der Hülle des Gebäudes zu tun hatten. Diese Kosten betrugen im Jahr 2021 (die Steuererklärung 2021 wurde bereits abgegeben) 624.436,29 und werden selbstverständlich als Herstellungskosten auf die Restnutzungsdauer abgeschrieben. Im Jahr 2022 wurden nochmals € 620.222,45 aufgewendet. Die letzten Kosten für 2023 werden etwa € 649.000 betragen. In Summe wurden daher etwa 1,9 Millionen € an Herstellkosten aufgewendet, welche auf die Restnutzungsdauer abgeschrieben werden bzw. wurden. Die Kosten 2019 und 2020 waren wesentlich geringer und betrugen (ohne den als Herstellungskosten geltend gemachten Aufwendungen) € 241.907,84 im Jahr 2019 und € 169.878,20 im Jahr 2020. Bei den Kosten, die im Jahr 2021 und 2022 angefallen sind, stimmen wir mit dem Argument, dass die Finanzverwaltung für die Ausgaben 2020 vorsieht, dass es sich nämlich um Kosten für den Umbau des Gebäudes, der das Nutzenpotential und die Wesensart geändert haben, überein.

Die Ausgaben 2019, die zum Teil Zimmermannsarbeiten für eine Dachreparatur in Höhe von € 60.389,44 € beinhalten bzw. reine Fliesenlegerarbeiten in den Apartments bzw. dem Stiegenhaus in Höhe von € 85.000, sind bloße Erhaltungsmaßnahmen, die nicht das Wesenspotential des Gebäudes erhöhen. Das Finanzamt übersieht hier unserer Meinung, dass die klassischen Bauarbeiten erst ab dem Jahre 2021 stattgefunden haben und diese Kosten selbstverständlich über die Restnutzungsdauer abgeschrieben werden. Wir stellen damit den Antrag, die Kosten für 2019 (mit Ausnahme der Sanierung der Kellerdecke, die wir als Herstellkosten ansehen würden) im Jahr der Verausgabung steuerlich zu berücksichtigen, da der Teil des Gebäudes, in dem die Kosten angefallen sind, nicht zu Wohnzwecken dient. Wir ersuchen daher um eine diesbezügliche mündliche Besprechung, um unseren Standpunkt vortragen zu können.“

Mit Schreiben vom 14.03.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Sie führte im Vorlagebericht Folgendes aus: „§ 188 BAO; § 28 EStG Sachverhalt und Anträge Sachverhalt: Das Finanzamt sieht die Kosten von Renovierungsarbeiten des Gebäudes als Herstellkosten an, die Kosten werden auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben. Der Beschwerdeführer führt aus, dass es sich um Instandhaltungskosten handelt. Beweismittel: Vorgelegte Unterlagen. Stellungnahme: Betreffend das Jahr 2020 und die folgenden Jahre wird sich der Sachverhalt durchziehen, im Jahr 2020 ist bereits eine Beschwerde anhängig, hier ist noch keine Beschwerdevorentscheidung ergangen. Es ist geplant das Jahr 2020 seitens der Abgabenbehörde nach § 271 BAO auszusetzen und die Entscheidung des BFG betreffend 2019 abzuwarten.“

Mit Schreiben vom 16.04.2023 legte die belangte Behörde die Einreichpläne und Baubeschreibungen dem Bundesfinanzgericht vor.

Am 17.04.2023 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt, zu der die Parteien geladen waren. Die Richterin hielt fest, dass beschwerdegegenständlicher Beurteilungszeitraum das Jahr 2019 sei und dass in diesem Jahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden seien. Die Beschwerdeführung bemerkte, dass in den nachfolgenden Jahren ab 2020 sämtliche Herstellkosten und Instandsetzungsaufwendungen aktiviert worden wären, da es sich erst ab 2020 um gewerbliche Vermietung handeln würde. Der Grund wäre das Anfallen einer enormen Stellplatzgebühr gewesen, die eine Vermietung und Verpachtung ausgelöst hätte. Man wollte sich aus gewerberechtlichen und verwaltungsrechtlichen Gründen ein umfangreiches Bauverfahren ersparen, weshalb man 2019 begann, lediglich notwendige Reparaturarbeiten durchzuführen. Es gab Bestätigungen des Baumeisters, dass der Dachstuhl schon von vorneherein in einem sehr schlechten Zustand gewesen wäre, weshalb sofortiger Sanierungsbedarf vorgelegen wäre, andernfalls ein statisches Teilversagen gedroht hätte. Die

Beschwerdeführung brachte vor, dass bei der Dachsanierung bereits ein späterer Dachbodenausbau berücksichtigt wurde, aber dass kein neues Dach hergestellt worden sei.

Der Dachbodenausbau im nachfolgenden Beschwerdezeitraum sei jedoch unstrittig als Herstellungsaufwand aktiviert worden. Eine Baugenehmigung sei nämlich erst am 04.10.2021 ergangen. Bei Kauf des Hauses im Jahre 2018 sei man zuerst davon ausgegangen, dass man Wohnraumvermietung anstreben werde.

Erst danach stellte sich heraus, dass die gewerbliche Widmung des Hauses als vorteilhafter erscheine. In den Jahren 2018 bis 2019 hätte es im Zuge der Vermietung und Verpachtung keinen großen Umbau, sondern lediglich Reparatur- und Sanierungsarbeiten gegeben. Zu den Sanierungsarbeiten würde die Rechnung iHv. EUR 99.000,- zählen, da die Wohnungen lediglich saniert wurden wie folgt: Ausbesserungen der Fußböden, Abschleifen der Parkettböden, Durchführung von Malerarbeiten, Legen/Ausbesserung von Fliesen, Reparatur der Fenster und Türen, Durchführung von Reinigungsarbeiten als Vorbereitungshandlungen für die Vermietung und Verpachtung. Zu den Planungsarbeiten legte die Beschwerdeführung dem Bundesfinanzgericht drei Rechnungen von ***10*** GmbH und den Bauleitungs- und Planungsvertrag vom 01.03.2019 vor. Da die Kellerdecke ein statischer Bestandteil sei, wurde diese für das Jahr 2019 aktiviert. Bei der Dachsanierung wäre nur die Gefährdung behoben worden und der Dachstuhl saniert. Die Amtspartei führte aus, dass die Dachsanierung eine wesentliche Verbesserung und eine Erhöhung der Nutzungsdauer des gesamten Gebäudes darstellen würde. Die Amtspartei würde eine 25% ige Überschreitung der Sanierungsarbeiten sehen. Die Beschwerdeführung verwies auf das Judikat des VfGH, das besagen würde, dass Wohnungsrenovierungsarbeiten erst ab 25 % eine Erhöhung der Nutzungsdauer darstellen. Bei der Sanierung der Wohnungen wäre jedoch die alte Schüttung beibehalten worden. Beim Unterboden seien nur einige Bretter ausgetauscht worden und nicht der gesamte Unterboden. Der Gesamtumbau habe 1,9 Mio. Euro betragen und deshalb wären die Sanierungsarbeiten im Jahr 2019 vom Gesamtumbau abzugrenzen. Eine Pension wäre erst ab 2020 geplant gewesen. Insgesamt würde die Fläche 1.024 m² betragen. Dachflächenfenster seien keine ausgetauscht worden. Die Bauordnung in Mödling wäre strenger geregelt als in Wien, sodass keine vorläufigen Arbeiten erlaubt gewesen seien und erst ab Erteilung der Baubewilligung mit der Herstellung begonnen werden konnte.

Die vorgelegten Rechnungen zeigen die folgenden Arbeiten auf:

Rechnungsleger	Rechnung	Gegenstand	Arbeiten
11 und Partner	Nr. 1	Lieferung von Platten, Eisenträger	Verschrauben der Eisenträger mit Kopf- und Stossplatten,

			verschweißen mit alten Bestandträgern
10	Nr. 76	Bauleitungs- und Planungsvertrag 01.03.2019	Beauftragung, Vorentwurf
10	Nr. 79	Bauleitungs- und Planungsvertrag 01.03.2019	Vorstatik, Bauphysik, Einreichung
10	Nr. 187	Bauleitungs- und Planungsvertrag 01.03.2019	Ausführungsplanung, Ausschreibung
6	Nr. 9936-19	Zimmermannsarbeiten	Verstärken Dachsparren, Lieferung, Montage, Kanthölzer mit Bestandsparren verschraubt, Formrohrsäulen inkl. Fuss- und Kopfplatten
6	Nr. 9076-19	minus 5% minus 3 %	Konstruktiver Stahlbau Rahmen nach Angaben Statiker inkl Rostschutz, Mauerbänke verankern
7 Innenausbau	Nr. 296/2019	Sanierung Apartments 1.OG 180 m2	Fußböden, Waschbecken, Malerarbeiten, Fliesen, Ausbesserungen, Wände, Decken, Reparaturarbeiten an Fenstern und Türen

Mit Schreiben vom 18.04.2023 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde zur Stellungnahme zu den einzelnen Punkten der Sanierungsmaßnahmen auf und zum Vorbringen der Beschwerdeführer, dass die 25% von den Gesamtaufwendungen iHv. EUR 1,9 Mio nicht erreicht wären.

Mit Schreiben vom 19.04.2023 erstattete die belangte Behörde die folgende Stellungnahme:
„Aus Sicht des Finanzamtes ist die 25 % Grenze auf die einzelnen Gebäudeteile heranzuziehen, argumentiert wird dies mit folgender Literatur „besser nutzbar ist bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes (zu mehr als 25 %) ausgetauscht und modernisiert werden“ Aumayr in

Kohler/Wakounig/Berger/Aumayr/Reinold, Steuerleitfaden zur Vermietung, 10. Aufl. (2021), 10.2.1. Erhöhung des Nutzungswertes „Instandsetzungsaufwand ist jener Aufwand, der nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört und allein oder zusammen mit einem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht (zB Austausch von Gebäudeteilen zu mehr als 25%;“ Einkommensteuerrichtlinien RZ 1398 „25 %-Grenze.

Eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswerts bedarf des Austausches des jeweiligen Gebäudeteiles (Fenster, Türen usw) um mehr als 25 % (EStR 6463).

Die Betrachtung erfolgt idR jahresbezogen und mehrjährig dann, wenn bei Beginn der Sanierung das Sanierungsausmaß schon feststeht. Die 25 %-Grenze gilt auch für die Verlängerung der Nutzungsdauer (EStR 6465). Sie ist auf die jeweilige Einkunftsquelle (Gebäude, Wohnung) zu beziehen.“ Wird eine Dachreparatur dergestalt durchgeführt, dass das durchgerostete Eisenblech zur Gänze ausgetauscht und die darunterliegende Holzkonstruktion durch Austausch der Dachschalung, Dachholzlattung und der Dachsparren saniert wird, liegt ein Austausch des kompletten Daches vor. Dadurch wurden Nutzungsdauer und Nutzungswert wesentl erhöht (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277). Auch ein Austausch vermorschter Dachlatten und Schalungsbretter bzw die Erneuerung durchgerosteter Dachrinnen und Blechwinkel kann zu einer Sanierung und damit Instandsetzung führen (Hilber AFS 17, 17; s auch BFG 1.8.2016, RV/5101253/2014).“ Ehgartner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 28, IV. Erhaltungsaufwand (§ 28 Abs 2) [Rz 96 – 114]

Zu den offenen Kosten: Bei den Sanierungsarbeiten innerhalb des Gebäudes (Appartement) wird eine Instandhaltung nicht mehr angezweifelt, das Vorliegen wurde in der Verhandlung glaubhaft gemacht und nachgewiesen. Es wurde eine Fläche von 180 m² saniert bei einer Gebäudefläche von 1.024 m² entspricht dies gerundet 18%. Die Dacharbeiten werden seitens des Finanzamtes weiterhin als Herstellungskosten angesehen. In der von Ihnen geschickten Aufstellung sind mehrmals Beträge zu dem Punkt „Verstärken Steildachsparren, Lieferung, Montage, Kanthölzer mit Bestandsparren verschraubt“ aufgelistet (Nr. 9936-19 & 9076-19). Im Hinblick auf die Neugestaltung in den darauffolgenden Jahren, welche 2019 noch nicht angedacht war, wird angenommen, dass es sich in Verbindung mit den anderen Positionen um Arbeiten im Zusammenhang mit dem „Hauptdach“ des Gebäudes handelt und nicht um das später hinzugefügte Vordach. Das Austauschen von Dachsparren –latten sowie einer Dachschalung erhöht seitens des Finanzamtes die Restnutzungsdauer des Daches und soll auch dementsprechend aktiviert werden. Das vom BF angeführte Argument, dass Arbeiten am Dachstuhl nochmals vorgenommen wurden, im Hinblick auf die Verwirklichung der Dachterrasse ändern nichts daran, dass 2019 wesentliche Maßnahmen nötig waren um das Dach bzw. den Dachstuhl zu sanieren. Eine spätere Öffnung für eine Dachterrasse und die damit verbundenen Arbeiten wurden vom BF bereits in den Folgejahren aktiviert und verteilt, ändern aber nicht die nötige Arbeiten 2019.

o Kosten der Dacharbeiten:

****6*** Rechnungsnummer 9076-19; 76.281,39 € Brutto*

****6*** Rechnungsnummer 9936-19; 25.764,26 € Brutto*

****11*** und Partner Rechnungsnummer 1; 14.400,-- € Brutto*

Sonstige noch nicht angesprochene Positionen werden als Instandhaltung angesehen und können seitens des Finanzamtes zur sofortigen Abschreibung herangezogen werden, sofern diese nicht in Verbindung mit den Dacharbeiten stehen.

Dies geschieht auch im Hinblick auf die durchgeführten Arbeiten der Folgejahre, die Investition von gerundet 1,9 Mio € wird seitens des Finanzamtes damit berücksichtigt.“

Mit Schreiben vom 25.04.2023 übermittelte die Beschwerdeführung den Bauleitungs- und Planungsvertrag vom 21.03.2019 sowie ein Schreiben des ***14*** vom 19.04.2023, welches lautet wie folgt:

*„Bestätigung an ***12*** Ich bestätige Ihnen, dass im Jahr 2019 von der Firma ***7*** ausschließlich Renovierungsarbeiten im Objekt ***13***, auf meine Empfehlung, welche sich auf die baurechtliche Lage gestützt hat, durchgeführt wurden. Wir waren ursprünglich ja damit beauftragt, Wohnungen herzustellen. Da Sie keine Baugenehmigung für ein Dachgeschoss und Geschossumbau hatten, war es Ihnen ohnehin rechtlich nicht erlaubt, andere als Renovierungsarbeiten, im Objekt durchführen zu lassen. Da ich mit der Aufsicht Vorort betraut wurde, habe ich Ihnen abgeraten, voreilig tiefgreifende Umbauarbeiten, ohne eine rechtsgültige Baubewilligung, besonders auch aufgrund der behördlichen Kontrollen, durchführen zu lassen. Leider wurden die, von uns bei der Baubehörde eingereichten Pläne, für ein Wohnhaus zurückgewiesen. Auch im Jahr 2020 war noch immer nicht klar, ob die Gewerbeeinreichung, die Sie Mitte des Jahres 2020 eingereicht haben, genehmigt werden würde. Die damals noch nicht rechtskräftige Baubewilligung, haben Sie erst am 04.10.2021 erhalten. Ich bestätige weiters, dass der mit Ihnen abgeschlossene Bauleitungs- und Planungsvertrag im Jahr 2021, mit einem Sideletter verändert wurde, als sich abzeichnete, dass die Gewerbeeinreichung umgesetzt werden konnte.“*

Der Bauleitungsvertrag umfasste die folgenden Arbeiten:

„a Einreichplanung

b Auswechslungsplan mit der Fertigstellung

c Besprechungen mit den Baubehörden zur Erwirkung eines Baubewilligungsbescheides, sowie sonstige Behördenwege, welche für die Durchführung des Um und Ausbaues erforderlich sind

d Durchführung einer Kostenermittlung, sowie von Bauzeitenplänen, für den Um und Ausbaues.

e Die Erstellung der Ausführungsplanung unter Einbeziehung der bauphysikalischen und statischen Bearbeitung für den Um und Ausbaues.

f Erstellung von notwendigen Leistungsverzeichnissen, sowie die Vorschläge für die Vergabe der Leistungen an ausführende Firmen. (AG stellt Bieterliste zur Verfügung)

g Örtliche Bauaufsicht, Koordination der Gewerke bzw. Bauaufsicht bei der Realisierung , für den Um und Ausbaues unter Einhaltung der Auflagen der Baubewilligung,

h Erstellung eines Bestandsplanes als Auswechslungsplan für das gesamte Gebäude

i Parifizierung für das gesamte Gebäude und Nutzwertermittlung für die Miteigentümer gemäß Wohnungseigentumsgesetz nach der Fertigstellung

j Erstellung einer Liste der Wohnungsgrößen (m2) auch im Bestand nach Einreichplan.

k Die Erstellung einer Statik, einer Bauphysik und eines Energieausweises

l Erbringen der Prüflingenieurleistung bis zur Fertigstellungsmeldung bei der Baubehörde

m Die Erstellung aller Detailpläne, Auswechslungspläne für den Um und Ausbaues welche für die Durchführung der Punkte 2c bis 2h erforderlich sind.“

Mit Schreiben vom 08.05.2023 erstattete das Finanzamt die folgende Stellungnahme zur Stellungnahme der Beschwerdeführung:

*„Aktivierung der Kosten auf die Restnutzungsdauer wären dann: Sanierung Kellerdecke: ***11*** und Partner Nr 1 Summe 14.400,-- €. Der Aufwand von Frau ***8*** beträgt: Nr. 9076-19 46.703,06 € Nr. 9936-19 25.764,26 €: Summe ***8*** 72.467,32 €.*

Betreffend die Planungsarbeiten: Seitens des Finanzamtes wird noch angefragt, ob die Bauleitungs- und Planungsarbeiten teilweise aktiviert werden oder sofort abgesetzt werden? Betreffend die Planungsarbeiten merkt das Finanzamt an, dass die Bauleitungs- und Planungsvertragsrechnung anhand des übermittelten Bauleitungs- und Planungsvertrages geschlossen wurden. Das Finanzamt begehrt eine Aktivierung dieser Bauleitungs- und Planungsleistungen, dies wird wie folgt begründet: Die durchgeführten Leistungen der Wohnungssanierung waren Fußbodenausbesserungen (inkl. Parkett), Austausch des WCs, neue Verfliesung, div. Elektroinstallationen, Austausch von Türe und Fester sowie weitere Kleinarbeiten. Das Finanzamt kann hier nur die örtliche Bauaufsicht sowie

Koordinationsaufwand nachvollziehen, im Hinblick auf die späteren Projektarbeiten sowie die Durchgeführten Arbeiten am Dachstuhl werden, diese allerdings einen Untergeordneten, wenn nicht sogar verschwindenden Anteil einnehmen. Sollten keine weiteren Unterlagen oder Argumente vorgebracht werden sieht das Finanzamt hier keinen Instandhaltungsaufwand. Die im Vertrag beschriebenen Leistungen (Punkt 2. Auftrag) beinhalten unter anderem Einreichplanung, Besprechungen für eine Genehmigung der Baubewilligung, Nutzwertermittlung und Parifizierung, Statik inkl. Energieausweis sowie Erstellung eines Bestandsplanes als Auswechslungsplan des gesamten Gebäudes.

Keine der angeführten Instandhaltungsleistungen benötigen umfassende Planungsarbeiten in dem vorliegenden Ausmaß sowie eine Baugenehmigung der Gemeinde. Des Weiteren wird in Punkt d die Kostenermittlung sowie Bauzeitplanung des Um- und Ausbaues behandelt, ein Ausbau entspricht nicht dem allgemeinen Verständnis einer einfachen Sanierung. Die Erstellung der Statik kann sowohl mit dem späteren Projekt als auch mit dem Dachstuhl in Verbindung stehen, jedoch nicht mit einer Wohnungssanierung.

Abschließend wird festgehalten, dass die Kosten der Planungsarbeiten ca. $\frac{3}{4}$ der Kosten der Wohnungssanierung betragen. Es ist daher fern des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrs anzunehmen, dass diese Planungsarbeiten die Instandhaltungsmaßnahmen (Wohnungssanierung) überhaupt in einem relevanten Ausmaß betreffen. Wäre nur die Wohnungssanierung erfolgt, dann wäre mangels eines bewilligungspflichtigen Bauvorhabens keine Vertretung vor der Baubehörde durch einen befugten Planer bzw. Bauführer erforderlich gewesen. (...)“

Das Bundesfinanzgericht hat die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 08.05.2023 ersucht, detailliert nachzuweisen, in welcher Höhe die Planungs- und Beratungskosten des Architekten ***10*** auf den Dachbodenausbau bzw. auf die Kellerdecke und in welcher Höhe die Planungs- und Beratungskosten auf die Sanierung der Apartments entfallen.

Mit Schreiben vom 23.05.2023 legten die Beschwerdeführer die Stellungnahme vor mit dem folgenden Inhalt: „(...) wie vor 2 Wochen besprochen, leite ich Ihnen die plausible Erläuterung von Herrn ***14*** weiter, betreffend die Aufteilung seiner Leistungen auf den auf die Restnutzungsdauer zu aktivierenden Teil für den Dachgeschossausbau und den sofort abschreibbaren Teil für die „Bestandsgeschosse“. Von der insgesamt im Jahr 2019 abgesetzten Kosten von 77.120 wären demnach 16.590 € zu aktivieren und 60.530 € sofort absetzbar.“

Weiters legten die Beschwerdeführer ein Schreiben des Architekten ***15***, Ziviltechniker- und Ingenieur, Konsulent für das Bauwesen, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger vom 20.05.2023 mit dem folgenden Inhalt vor: „Die Leistungen der Re 76, 79 und 187 gliedern sich so. Der Dachgeschossausbau sind ein einfacher Neubau mit ca. 370m². Die Bestandsgeschosse sind ein sehr komplexer Umbau wegen mehrerer früherer Bauphasen und Umbauten mit ca. 750m². Die Gesamtauftragssumme von EUR 172.950,00 gliedert sich ca.

EUR 180,00 für den m² Bestandsgeschosses und ca. EUR 100,00 für den m² Dachgeschossausbau. Die Auftragssumme für den Dachgeschossausbau beträgt daher ca. EUR 37.000,00, die der Bestandsgeschosses ca. EUR 135.000,00, was einem Verhältnis von ca. 1 zu 3,65 entspricht. Die Rechnungssumme der drei Rechnungen beträgt 77.120,00 EUR. Somit entfallen ca. EUR 16.590,00 auf den Dachgeschossausbau und ca. EUR 60.530,00 auf die Bestandsgeschosse.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahr 2019 haben die Beschwerdeführer die Liegenschaft ***9*** saniert, um in der Folge Wohnungen zu vermieten. Die Wohnungen wurden aufgrund ihrer Reparaturbedürftigkeit saniert, dabei wurden die Böden, Türen, Fenster und Nassräume repariert. Das Dach musste mit Formrohrsäulen, Dachsparren und konstruktiven Dachstahlbaurahmen hergestellt werden, wobei für den später erfolgten Dachausbau- und -neubau bereits die baulichen Dispositionen getroffen wurden. Die Kellerdecke musste mit Eisenträgern, Kopf- und Stoßplatten verschraubt werden. Planungs- und Bauleitungsarbeiten durch den Architekten sind bei allen Gebäudeteilen angefallen.

Die Aufwendungen sind angefallen wie folgt:

			netto
11 und Partner	Nr. 1	08.01.2019	12.000,00
8 Rechnung			22.134,24
8 Schlussrechnung			38.919,22
Summe			73.053,46

Sanierung Appartments			99.000,00
Bauleitungs- und Planungsvertrag 01.03.2019			
10	Nr. 76	43591	23.060,00
10	Nr. 79	43633	16.060,00
10	Nr. 187	43789	38.000,00
Summe			77.120,00

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Vorbringen der Beschwerdeführer, die vorgelegten Unterlagen (vorgelegte Rechnungen, Unterlagen zur Bauausführung, Pläne, etc.) und die Ergebnisse der mündlichen Verhandlung am 17.04.2023 vor dem Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht hat jene Tatsachen als erwiesen angenommen, die gemäß § 167 BAO die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich gebracht haben.

Dass die Wohnungssanierung einerseits zwar umfassend, andererseits jedoch schon aufgrund der Reparaturbedürftigkeit der Wohnflächen notwendig war und somit EUR 99.000,- als Reparaturaufwand (Instandhaltung) anzusehen ist, hat die Beschwerdeführung in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 17.04.2023 durch ihre Ausführungen glaubhaft gemacht.

Dass die im Beschwerdezeitraum vorgenommene Dachsanierung iHv. EUR 61.053,46 (Rechnungen ***8***) bereits auf den nachfolgenden Dachausbau und –neubau in Zusammenhang zu sehen ist, hat die Beschwerdeführung in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bestätigt, ebenso, dass es sich bei den Kosten zur Sanierung der Kellerdecke iHv. 12.000,- um Herstellungsaufwand handelt.

Weiters haben die Parteien vor dem Bundesfinanzgericht beantragt, dass die Bauleitungs- und Planungskosten iHv. EUR 77.120,00 aufzuteilen sind. Das Bundesfinanzgericht hat die Beschwerdeführung dazu aufgefordert, die Zuordnung der Bauleitungs- und Planungskosten jeweils zu Herstellungsaufwand und Instandhaltung vorzunehmen und durch die Vorlage von geeigneten Unterlagen (zB. Abrechnungen, Stundenlisten) nachzuweisen. Der abverlangte Nachweis wurde von den Beschwerdeführern nicht erbracht.

Die Beschwerdeführung hat mit Schreiben vom 23.05.2023 eine Schätzung zur Aufteilung vorgelegt. Diese ist jedoch nicht plausibel: einerseits, dass die Planung eines Neubaus mit EUR 100,- und die eines Umbaus mit EUR 180,- bepreist sein soll, da aus allgemeiner Lebenserfahrung ein Neubau eher planungsaufwendiger ist als ein Umbau und andererseits, dass die Kosten im Verhältnis der Quadratmeteranzahl aufgeteilt werden, obwohl nicht auf die Art (Sanierung, Umbau, Neubau) bzw. das Ausmaß des Umbaus und des Neubaus (zB. in Hinblick auf die Gebäudeteile) eingegangen wird.

Überdies möge man aufgrund der Leistungsaufstellung des Bauleitungs- und Planungsvertrages vermeinen, dass eher ein größerer Teil der Bauleitungs- und Planungskosten als von der Beschwerdeführung geschätzt – wie es die belangte Behörde ins Treffen gebracht hat - auf die Planung der Herstellung abgezielt hat. Das ist anhand der Angaben der Leistungsaufstellung zB. zur Statik und zur Bauphysik des Projektes als erwiesen anzusehen.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass nur die örtliche Bauaufsicht auf die Wohnungssanierung (Instandhaltung) entfällt und dass dafür keine Planungskosten angefallen sein sollen, kann aufgrund der Leistungsaufstellung und dem Vorbringen der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 17.04.2023 nicht nachvollzogen werden. Das Finanzamt hat keine Schätzung zur Aufteilung vorgenommen; die von den Beschwerdeführern vorgenommene Schätzung ist aufgrund der nicht vorzunehmenden Plausibilisierung nicht heranzuziehen, weshalb das Bundesfinanzgericht im konkreten Fall eine sachgerechte Schätzung vornimmt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (tw. Stattgabe)

Herstellungsaufwand:

Herstellungsaufwand gemäß § 28 Abs 3 EStG 1988 liegt dann vor, wenn das Wirtschaftsgut neu hergestellt wird oder eine Änderung der Wesensart erfährt. Die Erhöhung des Nutzungswerts des Gebäudes muss mit einer Nutzungs- bzw Funktionsänderung, die Verlängerung der Nutzungsdauer mit einer Qualitätssteigerung verbunden sein, die in einer Änderung der Wesensart des Gebäudes mündet. Herstellungskosten sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen; die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral (VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088; VwGH 24.2.2021, Ro 2019/15/0006) (Jakom, EStG, § 28).

Da lt. Rechnungsaufstellung der Firma ***8*** das Dach mit Formrohrsäulen, Dachsparren und konstruktiven Dachstahlbaurahmen hergestellt werden musste und für den später erfolgten Dachausbau- und -neubau bereits die baulichen Dispositionen getroffen wurden, ist der Dachausbau und –neubau iHv. EUR 61.053,46 als Herstellungsaufwand zu beurteilen. Da die Kellerdecke mit Eisenträgern, Kopf- und Stoßplatten verschraubt werden musste, handelt es sich bei den Kosten zur Sanierung der Kellerdecke iHv. EUR 12.000,- ebenfalls um Herstellungsaufwand.

Notwendige Sanierungsmaßnahmen:

Die Abgrenzung Herstellung zu Instandhaltung/Instandsetzung ist je Baumaßnahme zu beurteilen. Der Unterschied zum Erhaltungsaufwand besteht darin, dass dieser das Wirtschaftsgut lediglich in einem ordnungsgemäßen Zustand erhalten oder es in einen solchen Zustand versetzen soll (BFG 3.11.2020, RV/4100498/2015). Herstellungs- und Erhaltungsaufwand sind zu trennen, wenn beide während einer Baumaßnahme zusammentreffen und der Erhaltungsaufwand auch ohne Herstellungsaufwand anfallen würde (EStR 6452 ff).

Sind Maßnahmen überwiegend und schwerpunktmäßig der Herstellung zuzurechnen, tritt der Reparaturaufwand (Instandhaltung) in den Hintergrund (VwGH 11.5.1993, 92/14/0229). Ist der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt, sind die Aufwendungen zur Gänze dem Herstellungsaufwand zuzurechnen (Hofstätter/Reichel, Büsser § 28 Rz 87).

Das gilt jedoch dann nicht, wenn der Erhaltungsaufwand auch ohne den Herstellungsaufwand notwendig gewesen wäre, die Reparaturbedürftigkeit ist durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung⁸, 257). Erhaltungsaufwand dient demgegenüber dazu, Wirtschaftsgüter in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Dazu gehören insb die regelmäßig notwendigen Ausbesserungen, und zwar unabhängig davon, ob der Gebäudewert dadurch gesteigert wird, wie zB. bei Sanierung eines vernachlässigten Gebäudes (VwGH 22.9.2005, 2001/14/0027). Er liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder langlebigeres Material verwendet werden kann (Jakom, EStG¹⁵, § 28, Rz 127). Dies führt so lange nicht zu Herstellungskosten, als die Wesensart des Gebäudes nicht verändert wird und das Gebäude kein größeres Ausmaß erhält.

Diese Ausführungen treffen auf den oben festgestellten Sachverhalt zu. Die Beschwerdeführung hat durch ihr Vorbringen und die Vorlage von Unterlagen plausibel glaubhaft gemacht, dass der Reparaturaufwand auch ohne umfangreichen Um- und Neubau im Beschwerdezeitraum vorgenommen hätte werden müssen. Es ist nicht festzustellen gewesen, dass der gesamte Erhaltungsaufwand gänzlich durch den Herstellungsaufwand bedingt war, ebenso war der angefallene Erhaltungsaufwand nicht als im Hintergrund stehend anzusehen.

Der Erhaltungsaufwand wäre nämlich im konkreten Fall auch ohne den durchgeführten Herstellungsaufwand notwendig gewesen.

Das Vorliegen einer umfassenden Reparaturbedürftigkeit wurde vom Architekten mit Schreiben vom 19.04.2023 bestätigt und somit durch geeignete Unterlagen nachgewiesen. Die Erhaltungsaufwendungen für die Wohnungssanierung iHv. EUR 99.000,- sind demnach im Beschwerdezeitraum absetzbar.

Planungskosten:

Gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Planungskosten als Teil der Herstellungskosten des fertiggestellten Wirtschaftsguts zu aktivieren (VwGH 19.4.2007, 2005/15/0071; 25.2.2003, 99/14/0316). Der Herstellungszeitraum beginnt bereits mit der Planung – wie im konkreten Fall – durch den Architekten. Abgestellt wird bei der Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand auf den entsprechenden Gebäudeteil: es handelt sich um einen Graubereich (zum Herstellungsbegriff: Fritz-Schmied/Urnig/BilanzStRecht 18, 61).

Die Aufteilung der angefallenen Planungskosten iHv. EUR 72.120,- auf Herstellungsaufwand (Dach, Keller) iHv. EUR 73.053,46 und auf Instandhaltung (Wohnungen) iHv. EUR 99.000,- gemäß § 184 BAO erfolgt demnach sachgerecht im Verhältnis der auf Herstellungsaufwand und Instandhaltung entfallenden Kosten des Gesamtaufwandes im Beschwerdezeitraum, dh. im Verhältnis wie folgt:

73.053,46	42,46%
99.000,00	57,54%
172.053,46	100%

Somit sind EUR 32.744,95 zu aktivieren und EUR 44.375,05 sofort absetzbar.

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Der Sachverhalt gründet sich auf Tatsachenfeststellungen, die aufgrund freier Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO zustande gekommen sind (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0205). Aufgrund der nicht vorgelegten detaillierten Leistungsabrechnungen konnten die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden. Es ergab sich daher die Schätzungsverpflichtung des Bundesfinanzgerichtes gemäß § 184 BAO (VwGH 17.01.2023, Ra 2021/13/0014).

Zu beiden Normen besteht eine einheitliche höchstgerichtliche Rechtsprechung von der im konkreten Fall nicht abgegangen wird. Es liegt demnach keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Das Erkenntnis folgt zum Thema Planungskosten und Herstellungsaufwand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.02.2021, Ro 2019/15/0006).

Wien, am 21. Juni 2023