

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. April 2018 (Schreiben vom 28. März 2018) gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 12. März 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2016	zu versteuerndes Einkommen	22.389,40 €	Einkommensteuer	3.026,94€
			anrechenbare LohnsteuerRundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-1.927,19 €
				0,25 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				1.100,00 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Der Bf. reichte am 9. Jänner 2018 die von ihm am 28.12.2017 unterfertigte Einkommensteuererklärung für 2015 beim Finanzamt ***1*** ein, in der er neben Topfsonderausgaben für Personenversicherungen in Höhe von € 813,67 sowie weitere Sonderausgaben (Kirchenbeitrag in Höhe von € 158,63 und Spende in Höhe von € 10,00 an die freiwillige Feuerwehr) negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von minus € 5.062,67 erklärte. Dabei wurden die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung mit Null angesetzt und ein Antrag gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf Verteilung eines Betrages von € 69.080,76 gestellt und Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 iHv € 5.062,67 als Werbungskosten angesetzt.

Mit Vorhalt vom 19.1.2018 wurde der Bf. mit Fristsetzung bis 19.2.2018 ersucht betreffend die Einkommensteuererklärung 2015 eine Prognoserechnung vorzulegen sowie die vom Antrag gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 betroffenen Ausgaben sowie die als Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 im Jahr 2015 geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen.

Da der Bf. diesem Ersuchen nicht fristgerecht nachgekommen ist, wurde ihm in der Folge eine diesbezügliche Erinnerung mit Fristsetzung bis 8.3.2018 vom Finanzamt ***1*** übermittelt.

Am 28.2.2018 langte beim Finanzamt ***1*** die Einkommensteuererklärung für 2016 ein, die der Bf. am 17.2.2018 unterfertigt hat. In dieser Erklärung wurden neben geltend gemachten Sonderausgaben (€ 808,18 für Personenversicherungen, € 120,93 an Kirchenbeiträgen und € 10,00 an Spenden für Umweltorganisationen und Tierheime) positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 410,79 erklärt. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung wurden die Einnahmen mit € 6.000,00 und die Werbungskosten in Höhe von € 5.589,21 betreffend Vermietung und Verpachtung wie folgt aufgeschlüsselt:

AfA: € 5.062,87

Versicherung: € 391,50

Grundsteuer: € 94,04

Kosten für Kaminfeger: € 40,80

Am 12. März 2018 erließ das Finanzamt ***1*** Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016, wobei im Einkommensteuerbescheid 2015 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wurden und diese Abweichung von der Erklärung damit begründet wurde, dass der Bf. den Vorhalt vom 19.1.2018 nicht beantwortet hat.

Im Einkommensteuerbescheid für 2016 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 5.473,66 angesetzt. In der Begründung dieses in Abweichung von den

erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergangenen Bescheides wurde ausgeführt, dass auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Beschwerdeverentscheidung verwiesen werde.

Sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als auch gegen jenen des Jahres 2016 erhob der Bf. mit Schreiben vom 28.3.2018 fristgerecht Beschwerde und brachte vor, dass die in der Einkommensteuererklärung angeführten Ausgaben in den Jahren 2015 und 2016 (AfA für die Vermietung) nicht berücksichtigt worden wären. Im Schreiben des FA wäre eine Nachreichfrist für die Abgabenerklärung 2016 bis 26.2.2018 vorgegeben worden. Der Bf. hätte die Erklärung aus gesundheitlichen Gründen leider erst Ende Februar beim Finanzamt eingereicht. Bei der Erklärung für das Jahr 2015 wäre die Ermittlung der AfA angefügt gewesen.

Mit Bescheiderlassung der Einkommensteuer 2015 und 2016 wäre diese AfA mit der Begründung nicht berücksichtigt worden, dass die geforderten Unterlagen nicht rechtzeitig vorgelegt wurden. Der Bf. wäre leider von der fälschlichen Annahme ausgegangen, dass alle erforderlichen Unterlagen bereits vorliegen würden.

Der Bf. hätte nun (nochmals) in der Beilage die Fünftehtelabsetzung sowie die Liste über die Errichtungskosten abzüglich Privatanteil (50 %) beigefügt. In den künftigen Jahren könne jedenfalls mit positiven Einnahmen aus der Vermietung gerechnet werden, zumal auch in den nächsten Jahren eine Mieterhöhung infolge der Indexanpassung zu erwarten wäre.

Dieser Beschwerde war eine Ermittlung der Anschaffungskosten des vermieteten Gebäudes unter Ansatz eines Grundanteiles von 20% sowie der gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 zu verteilende Herstellungsaufwand mit € 138.161,51 angeführt worden, wovon ein Privatanteil von 50% abzuziehen wäre. Daraus würde sich eine jährliche Abschreibung von € 4.605,38 ergeben und wurde in dieser Beilage zur Beschwerde beantragt diesen Herstellungsaufwand auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben. Schließlich war dieser Beschwerde eine Aufstellung von Rechnungen unter Nennung der ausführenden Firmen und die Art der erbrachten Leistung/Lieferung angeführt.

Mit Schreiben vom 8.5.2018 legte der Bf. eine Zusicherung der Abteilung Wohnbauförderung des Amtes der ***2*** vom 16.10.2010 sowie einen am 1.1.2016 als Vermieter mit Frau ***3*** und Herrn ***4*** abgeschlossenen Mietvertrag vor und führte aus, dass aufgrund des gewährten Bauzuschusses die Gesamtsanierungskosten um € 9.250,00 zu reduzieren wären.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 14. Mai 2018 änderte das Finanzamt ***1*** die vom Bf. angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 wie folgt ab:

Für 2015 wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit minus € 1.424,33 angesetzt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2016 wurden mit € 4.049,33

berücksichtigt. In der Beschwerdeverentscheidung für 2016 wurde auf die Begründung der Beschwerdeverentscheidung für 2015 verwiesen, die wie folgt lautet:

„Als AfA wurde berücksichtigt:

Kaufpreis 50 % € 30.499,28

Herstellungskosten € 138.161,54

- Zuschuss - 9.250

€ 128.911,51

50 % Vermietung € 64.455,76

€ 94.955,04

1,5 % € 1.414,33“

Mit Schreiben vom 30.5.2018 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2016. Die Beschwerdeverentscheidung betreffend Einkommensteuer 2015 erwuchs hingegen in Rechtskraft.

Im Vorlageantrag brachte der Bf. inhaltlich folgendes vor:

Die in der Beschwerdeverentscheidung im Jahr 2016 dargestellte AfA würde nicht der beantragten AfA entsprechen, da der begünstigte Herstellungsaufwand und die damit verbundene Abschreibung auf 15 Jahre nicht anerkannt worden wären. Leider wäre über diesen Antrag auch nicht abgesprochen worden oder dieser wäre vielleicht übersehen worden. Nach Kürzung der Herstellungskosten um den Zuschuss zur Wohnhaussanierung würde sich sodann unter Berücksichtigung des beantragten begünstigten Herstellungsaufwandes eine jährliche AfA von € 4.754,54 ergeben.

Da in der Ersterklärung eine zu hohe AfA angesetzt worden wäre, hätte der Bf. die Betriebskosten nicht berücksichtigt, da sich durch die hohe AfA keine zusätzliche Steuer ergeben hätte.

Durch die Kürzung der AfA durch den Zuschuss zur Wohnhaussanierung würden sich nun höhere Einkünfte ergeben, weshalb der Bf. auch die Ausgaben der Vermietung von den Einnahmen bekannt geben möchte.

Demnach würden sich für das Jahr 2016 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 127,35 ergeben.

Mit Vorlagebericht vom 18.6.2018 legte das Finanzamt ***1*** die Beschwerde vom 28.3.2018 betreffend Einkommensteuer 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor

und führte in der Stellungnahme zur Beschwerde aus, dass aufgrund der zeitlichen Nähe der Sanierung zur Anschaffung und aufgrund des Umstandes, dass die Sanierungsaufwendungen beinahe das Doppelte der Anschaffungskosten betragen hätten, die Kosten auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben worden wären. Die Förderung des Landes ***5*** vom August 2010 hätte lediglich Sanierungskosten iHv 37.000 umfasst, die bis 24.6.2010 angefallen wären.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat mit Kaufvertrag vom 8.8.2008 die Liegenschaft EZ ***6*** Grundbuch ***7***, bestehend aus dem Grundstück ***8*** mit einer Fläche von ***9*** m² und der Grundstücksadresse ***Adresse 1*** um einen Kaufpreis von € 71.000,00 erworben (Kaufvertrag vom 8.8.2008, der in der Urkundensammlung des Grundbuchs des Bezirksgerichts ***10*** zu TZ ***11*** einliegt). Auf diesem Grundstück hat sich ein Wohnhaus befunden. Die Grunderwerbsteuer und die Kosten der Grundbucheintragung haben € 3.195,00 und die Kosten für die Errichtung des Kaufvertrages haben € 2.053,20 betragen.

Im Zeitraum ab Ende August 2008 bis Oktober 2014 hat der der Bf. am Gebäude ***Adresse 1*** umfangreiche Sanierungsmaßnahmen durchführen lassen wie zum Beispiel:

WC und Badeeinrichtung

Heizkessel

Verlegung von Bodenfließen und Wandfließen

Erneuerung der Ablaufrohre der Dachrinne

Baumeisterarbeiten (zB Betonrundeisen)

Haustüre, Innentüren, Treppenstufen, Fenster, Fensterbänke

Installation einer Fußbodenheizung

Innenputz

Wärmedämmverbundsystem

Estricharbeiten

Für diese Sanierungen hat der Bf. einen Betrag von insgesamt € 138.161,51 aufgewendet.

Für Sanierungskosten in Höhe von € 37.000,00 wurde dem Bf. ein Bauzuschuss von € 9.250,00 aus Mitteln der Wohnbauförderung nach dem ***13*** Wohnbauförderungsgesetz ***14*** und der ***15*** durch die ***12*** Landesregierung zuerkannt.

Der Bf. vermietet das erste Obergeschoß des Einfamilienhauses ***Adresse 1*** seit 1.1.2016 samt Doppelgarage im Nebengebäude mit einer Wohnnutzfläche von ca. 100 m² samt Mitbenützung des Gartens, wobei ein indexgesicherter Mietzins in Höhe von € 400,00 pro

Monat vereinbart wurde (Mietvertrag zwischen dem Bf. und Frau ***3*** und Herrn ***4*** vom 1.1.2016).

An Kosten für Versicherung des Gebäudes ***Adresse 1*** sind im Jahr 2016 € 739,50 angefallen, wovon die Hälfte auf den vermieteten Teil entfällt (€ 369,50).

Die Grundsteuer hat 2016 € 188,08 betragen, wovon die Hälfte auf den vermieteten Teil des Gebäudes ***Adresse 1*** entfällt (€ 94,04). An Kosten für den Kaminfeger sind für den vermieteten Teil des Gebäudes ***Adresse 1*** im Jahr 2016 € 32,04 und an Kosten für Heizöl € 584,02 angefallen.

Das Konto, auf das die Bezahlung der Miete durch die Mieter erfolgt, wird vom Bf. nicht nur für die Einnahmen und Ausgaben für die Vermietung verwendet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus den in Klammern angeführten Beweismitteln bzw. sind die übrigen Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung des Gebäude ***Adresse 1*** – bis auf die Art der Berücksichtigung der vom Bf. getätigten Sanierungsaufwendungen - zwischen den Parteien nicht strittig.

Dass die vom Bf. getätigten Sanierungsaufwendungen im Zeitraum Ende August 2008 bis Ende Oktober 2014 angefallen sind, ergibt sich aus der vom Bf. mit der Beschwerde vorgelegten Aufstellung.

Die Feststellung, dass das Konto, auf das die Bezahlung der Miete durch die Mieter erfolgt, vom Bf. nicht nur für die Einnahmen und Ausgaben für die Vermietung verwendet wird, ergibt sich daraus, dass das Konto bei der ***16***, IBAN ***17***, das in Punkt 5.3. des Mietvertrages angeführt ist, auch als relevante Bankverbindung gegenüber dem Finanzamt vom Bf. bekanntgegeben wurde und der Bf. auch nicht nachgewiesen hat, dass er im Zusammenhang mit der Vermietung ein eigenes Konto eröffnet hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 28 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 lautet wie folgt:

(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. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.

3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend ..."

Im gegenständlichen Fall kommt nur die Anwendung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in Betracht, weil laut Mietvertrag vom 1.1.2016 ein frei vereinbarter Mietzins vorliegt und daher die Bestimmungen des MRG über die Verwendung des Hauptmietzinses nicht zur Anwendung kommen (vgl. Punkt 1.3. des Mietvertrages).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seiner Rechtsprechung, dass eine Verteilungsmöglichkeit gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 nur für jene Herstellungsaufwendungen gegeben ist, die nach dem Beginn der Vermietung anfallen und hat daher im Erkenntnis vom 25.9.2012 (VwGH 25.9.2012, 2008/13/0240), folgendes judiziert:

„Aus der Stellung der Bestimmung des § 28 Abs. 3 EStG 1988 im Gesetz ergibt sich, dass die dort vorgesehene - gegebenenfalls auch einer Normal-AfA vorgehende - Verteilungsmöglichkeit von Herstellungsaufwand nur dann zum Tragen kommen kann, wenn im Zeitpunkt seines Anfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (zum im Einkommensteuerrecht geltenden Prinzip der Periodenbesteuerung vgl. in diesem Zusammenhang beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 30. März 2011, 2008/13/0024). Für eine Verteilungsmöglichkeit von bereits vor dem Zeitraum der erstmaligen Einkünfterzielung getätigtem Herstellungsaufwand ergibt sich nach der Gesetzeslage kein Anhaltspunkt.“

Da alle Sanierungsaufwendungen zumindest mehr als ein Jahr vor Beginn der Vermietung des ersten Obergeschosses des Gebäudes ***Adresse 1***, ist eine Verteilungsmöglichkeit dieser Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 nicht zulässig, weswegen die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

Daher waren diese Aufwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Abschreibung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in Höhe von 1,5% pro Jahr zu berücksichtigen und ergibt sich folgende AfA-Bemessungsgrundlage:

Herstellungsaufwand Aug. 2008 bis Okt. 2014	€ 139.161,51
Baukostenzuschuss	- € 9.250,00
Summe	€ 128.911,51

davon 50% auf Vermietung und Verpachtung entfallend	€ 64.455,76
Anschaffungskosten der Liegenschaft ***Adresse 1*** samt Anschaffungsnebenkosten	€ 76.248,20
minus 20% Grund und Boden	- € 15.249,64
	€ 60.998,56
davon 50% auf Vermietung und Verpachtung entfallend	€ 30.499,28
Summe	€ 94.955,04
AfA 1,5% p.a.	€ 1.424,33

Die übrigen Werbungskosten (Versicherung, Kaminfeger, Grundsteuer, Heizöl) betragen in Summe € 1.080,25, sodass sich Überschuss der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 3.495,42 im Jahr 2016 ergibt, weswegen der Beschwerde insoweit stattzugeben und der angefochtene Bescheid daher entsprechend abzuändern war.

Die im Vorlageantrag erstmals angesetzten Kosten für Kontoführung können hingegen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt werden, weil Aufwendungen für Konten, die auch für andere Zwecke als die Vermietung und Verpachtung verwendet werden, zur Gänze, dh. auch nicht anteilig, abzugsfähig sind, weil sie dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 unterliegen (VwGH 30.5.2001, 96/13/0052).

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.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre.

Linz, am 5. September 2023