

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Reinhard Gotthold Lauer, Brandmayergasse 36 Tür 10, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 25. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer 2020, 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 Abgabe sind 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 Beschwerdeführer erklärte in seiner am 05.05.2023 eingebrachten **Einkommensteuererklärung für 2020** neben nichtselbstständigen Einkünften und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der Liegenschaft KG ***1*** EZ ***2*** in ***A***, ***Straße*** in Höhe von 168.355,44 € und einer anrechenbaren Immobilienertragsteuer von 50.506,00 €, die in dieser Höhe gemeldet und am 22.12.2020 auf das Finanzamtskonto überwiesen worden war.

Die Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom ***Datum1*** um 145.000,00 € erworben und mit Kaufvertrag vom ***Datum2*** um 340.000,00 € veräußert. Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes wurden neben den Anschaffungskosten (inklusive Nebenkosten) in

Höhe von insgesamt 153.677,22 € Sanierungskosten in Höhe von 17.967,34 € in Abzug gebracht.

Nachdem das Finanzamt ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchgeführt hatte, ordnete es im **Einkommensteuerbescheid 2020** vom 24.07.2023 sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung der Liegenschaft den Instandhaltungskosten und nicht dem Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwand zu, weshalb es Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 186.322,78 € und eine darauf entfallende Immobilienertragsteuer von 55.896,83 € in Ansatz brachte. Begründend wurde ausgeführt, aus der für die Berechnung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerung beigelegten Aufstellung sowie den unvollständig vorgelegten Rechnungen sei zu ersehen, dass die Aufwendungen lediglich Instandhaltungskosten betreffen, weil sie keinen Einfluss auf Nutzungswert und –dauer des Gebäudes nähmen.

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde** vom 25.08.2023 wandte sich der Beschwerdeführer dagegen, dass seiner Meinung nach bei der Erstellung der Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen die Instandsetzungskosten nicht berücksichtigt worden seien. Es seien jedoch lediglich Herstellungsaufwand und Instandsetzungskosten entstanden, weil es sich um einen Fensteraustausch, Spenglerarbeiten, Verfließungen und sonstige Verbesserungsarbeiten gehandelt habe. Die darüber erstellten Rechnungen wurden der Beschwerde beigelegt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.10.2023 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und Aufwendungen für den Fenstertausch in Höhe von 4 187,17 € als Instandsetzungskosten berücksichtigt. In der Begründung wurde auf die Ausführungen in der Bescheidsbegründung des angefochtenen Bescheides verwiesen, und dass sich mit Ausnahme des Fenstertausches keine abweichenden Sachverhaltsfeststellungen ergeben würden. Da anhand der mit der Beschwerde vorgelegten Rechnung nachgewiesen und in den Ausführungen im Ergänzungsverfahren glaubhaft gemacht worden sei, dass es sich um den Austausch wesentlicher Gebäudeteile; nämlich mehr als 25% aller Fenster gehandelt habe, seien diese Kosten in Höhe von 4.187,17 € einkünftermindernd berücksichtigt worden. Alle übrigen Ausgaben hätten weder zur Änderung der Marktgängigkeit beigetragen, noch den Nutzungswert oder die Nutzungsdauer des Gebäudes verlängert und stellten daher bloß nichtabzugsfähige Instandhaltungskosten dar.

Der Beschwerdeführer wandte sich im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** dagegen, dass anstatt der gesamten Herstellungs- und Instandsetzungskosten im Gesamtbetrag von 17.967,35 Euro lediglich ein Teilbetrag von 4.187,17 Euro im Einkommensteuerbescheid 2020 berücksichtigt wurde. Das Haus sei nicht mehr nutzbar gewesen, weshalb eine Generalüberholung erforderlich gewesen sei, um ein unbrauchbares Gebäude wieder voll verwendungsfähig zu machen. Aufgrund des Fenstertausches seien vieleerspachtelungs- und

Malerarbeiten und andere Arbeiten angefallen. Der Estrich oberhalb der Garage habe vollständig erneuert werden müssen, da der alte Estrich kaputt gewesen sei und Wasser in die darunterliegende Garage eingedrungen sei. Die Trockenlegung von Mauern stelle einen Instandsetzungsaufwand dar. Der Estrich habe dann verfließt werden müssen. Ohne diese Arbeiten hätte das Wohnhaus nicht oder lange nicht so gut verkauft werden können.

Abzüglich der angefallenen Herstellungs- und Instandsetzungskosten ergebe sich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 168.355,44 Euro und eine darauf entfallende Immobilienertragsteuer in Höhe von 50.506,63 Euro.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und berichtete im **Vorlagebericht** vom 17.04.2024, dass der Beschwerdeführer in einem Ergänzungsersuchen vom 17.01.2024 aufgefordert worden sei, die im Schreiben vom 16.10.2023 erwähnten Fotos vor und nach der Sanierung der Terrasse zu übermitteln. Außerdem sollte der Beschwerdeführer ausführen, wie die angeführte Trockenlegung der Garage durchgeführt worden sei, und einen Nachweis dafür erbringen. Auch sollte er darlegen, welche Kosten im Zusammenhang mit der Trockenlegung und Erneuerung des Estrichs entstanden seien, und die Rechnungen dazu zu übermitteln.

Es seien Fotos zur Neuverfliesung der Bodenterrasse hinter dem Haus und zum Teil auch seitlich nachgereicht worden, betreffend Trockenlegung der Garage sei nur auf die bereits eingereichten Rechnungen verwiesen worden.

Da außer dem Fenstertausch alle übrigen Ausgaben weder zur Änderung der Marktgängigkeit geführt noch den Nutzungswert oder die Nutzungsdauer verlängert hätten, stellten diese bloß nichtabzugsfähige Instandhaltungskosten dar, weshalb das Finanzamt die teilweise Stattgabe im Sinne der Beschwerdeverentscheidung beantrage.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer kaufte mit Kaufvertrag vom ***Datum1*** die Liegenschaft [KG] in ***A***, ***Straße***, um 145.000,00 €. Inklusive Nebengebühren betrugen die Anschaffungskosten der Liegenschaft 153.677,22 €. Mit Kaufvertrag vom ***Datum2*** veräußerte der Beschwerdeführer die Immobilie um 340.000,00 €.

In den Jahren 2018, 2019 und 2020 trug der Beschwerdeführer für die Erhaltung und Sanierung der Liegenschaft Aufwendungen in folgender Höhe:

Jahr	2018	2019	2020
	4.347,77 €	13.112,80 €	506,78 €

Die in den Jahren 2018 und 2020 angefallenen Kosten betreffen im Wesentlichen Rechnungen von Baustofffirmen.

Im Jahr 2019 fielen neben den in Rechnungen diverser Baustofffirmen ausgewiesenen Ausgaben (u.a. auch für Laminat samt Zubehör in Höhe von 843,78 €) Aufwendungen für

- den Tausch aller Fenster des Gebäudes laut Rechnung der Firma ***3*** vom 04.03.2019 in Höhe von 4.184,17 € netto= 5.021,00 €;
- die Räumung der Liegenschaft laut Rechnung der Firma ***4*** vom 24.06.2019 in Höhe von 2.300,00 €;
- das Verfliesen der Terrasse laut Rechnung der Firma ***5*** vom 11.11.2019 in Höhe von 1.700,00 € netto= 2.040,00 € brutto;
- Spenglerarbeiten laut Rechnung der Firma ***5*** vom 26.11.2019 in Höhe von 500,00 € netto= 600,00 € brutto an.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 zählen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) zu den Sonstigen Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Gemäß § 28 Abs. 2 zweiter Absatz EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen 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.

In der Regierungsvorlage wurde zu dieser - im Ministerialentwurf noch nicht enthalten gewesenen - Begriffsbestimmung u.a. ausgeführt, der Nutzungswert des Gebäudes werde *„dann wesentlich erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen zB durch Erzielung höherer Einnahmen (Kategorieanhebung usw.) besser nutzbar ist bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne daß infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist“* (vgl. 621 BlgNR XVII. GP 80).

Das Gesetz definiert nur den Instandsetzungsaufwand (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG24 § 28 Tz 114). Instandhaltungsaufwendungen sind im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch aus der negativen Abgrenzung: Instandhaltungsaufwendungen sind Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG24 § 28 Tz 117).

Zum Instandhaltungsaufwand gehören Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden beispielhaften Maßnahmen (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG24 § 28 Tz 120):

- Laufende Wartungsarbeiten,
- Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen,
- Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume (vgl auch RME, ÖStZ 1995, 165 zu Malerarbeiten),
- Ausmalen einer Wohnung, soweit kein Zusammenhang mit einer Sanierung (Instandsetzung) besteht (BFG 17.11.2016, RV/2101044/2016),
- Anfarbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenputzes,
- Fassadenreparatur, wenn keine umfassende Erneuerung mit Wärmedämmung erfolgt (UFS 13.2.2013, RV/3297-W/12; BFG 27.6.2019, RV/7100083/2019; dazu *Doralt*, RdW 2013, 490),
- Fassadenverkleidung ohne wesentlicher Verbesserung des Gebäudes (siehe *Renner*, ÖStZ 2008, 282),
- Ausbessern des Verputzes usw.,
- Einbau von Sicherheitskabinen und Erneuerung der Steuerung bei einer bestehenden Aufzugsanlage (UFS 21.5.2010, RV/3312-W/08),
- Erneuerung eines Parkettbodens ohne Austausch des Unterbodens und der Unterkonstruktion (BFG 28.11.2018, RV/5100427/2015),
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt (zB Sturm- und Hagelschaden oder Beschädigung des an sich intakten Dachstuhls

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Aufwand zur Sanierung eines verwahrlosten Gebäudes in seinem Erkenntnis vom 10.06.1987, 86/13/0167, als Erhaltungsaufwand beurteilt (vgl. VwGH 10.06.1987, 86/13/0167).

Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch Tz. 36.2 zu § 28; *Kohler*, Instandsetzung oder Instandhaltung?, SWK 1989, A I 291).

Instandsetzungsaufwand ist danach insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern sofort abzugsfähige Instandhaltung (so auch VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044). Der Austausch von Leitungen, die Erneuerung des Außenverputzes udgl. erhöht nicht den Nutzungswert, sondern erhält ihn bloß (vgl. *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 § 4 Tz 389).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet Herstellen das Hervorbringen bzw. das Hervorbringen-Lassen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Die Herstellung ist ein Vorgang, der nicht in einem Zeitpunkt vor sich geht, sondern in einem bestimmten Zeitraum. Dieser beginnt mit dem Setzen von Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut neu zu schaffen oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes zu verändern (vgl. *Mayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG13, § 6 Tz 110 ff). Herstellungskosten sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen; die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral (vgl. etwa VwGH 24.2.2021, Ro 2019/15/0006, mwN; VwGH 22.12.2021, Ro 2021/13/0005).

Das Abstellen auf Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen, nicht hingegen auf Instandhaltungsaufwendungen, zeigt die – typisierend getroffene – Annahme, dass nur diese Aufwendungen im Zeitpunkt der Veräußerung noch werterhöhend nachwirken, während mit laufenden Instandhaltungsaufwendungen typischerweise keine nachhaltige Werterhöhung des Grundstückes einhergeht (vgl. *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 § 30 Tz 235).

Der Definition des Herstellungsaufwandes werden die genannten Aufwendungen jedenfalls keinesfalls gerecht.

Gleichzeitig ist aber auch davon auszugehen, dass mit dem Verlegen eines Laminatbodens, Spenglerarbeiten und dem Verfliesen der bis dahin mit Natursteinen verfliesten Terrasse keinerlei Erhöhung des Nutzungswertes einhergeht, sondern derartige Arbeiten lediglich der

Erhaltung des bestehenden Nutzungswertes dienen. Durch die Vornahme dieser Arbeiten wurden nämlich keine wesentlichen Teile des Gebäudes ausgetauscht oder modernisiert; dadurch wurden lediglich punktuelle Veränderungen vorgenommen, die nicht im Zuge einer Generalsanierung des Gebäudes erfolgten.

Demgegenüber trägt der Austausch sämtlicher Fenster des Gebäudes sehr wohl zu einer Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes bei und ist daher als Instandsetzungsaufwand – wie auch schon in der Beschwerdevorentscheidung angeführt – anzuerkennen (vgl. *Jakom/Ehgartner* EStG, 2024, § 28 Rz 105). Die damit verbundenen Kosten sind somit in voller Höhe (inklusive Umsatzsteuer), in Höhe von 5.021,00 € als Instandsetzungsaufwand zu berücksichtigen, womit sich für die Immobilienertragsteuer eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 181.301,78 € (=340.000 € - 153.677,22 € - 5.021,00 €) und eine darauf entfallende Immobilienertragsteuer in Höhe von 54.390,53 € ergibt.

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 die rechtliche Beurteilung im Sinne der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs erfolgte, war die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären.

Wien, am 25. Februar 2025