

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Sabine Kaltenbrunner, Schrackgasse 9, 8650 Kindberg, über die Beschwerde vom 25.08.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 30.07.2015 betreffend **Einkommensteuer 2014** zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird *teilweise Folge gegeben*.
2. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die **Einkommensteuer 2014** wird festgesetzt mit **-9.234,-- €**.

Die Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der Abgabe ergeben sich aus der Begründung bzw. aus dem beiliegenden Berechnungsblatt, das einen Spruchbestandteil bildet.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin erzielte im Streitjahr neben nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung machte sie zunächst einen Betrag von € 55.050,97 als sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand geltend.

Über Vorhalt des Finanzamtes, die geltend gemachten Instandhaltungsaufwendungen nachzuweisen, übermittelte die Beschwerdeführerin einige Unterlagen (insbes. Rechnungen).

Im angefochtenen **Bescheid** versagte das Finanzamt den geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung als sofortabzugsfähige Instandhaltungskosten. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen seien die Aufwendungen als Instandsetzung anzusehen (sohin Verteilung auf 10 Jahre), da diese den Nutzungswert des Gebäudes eindeutig erhöhen würden und das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen besser nutzbar sei.

Im **Beschwerdeverfahren** reichte die Bf. durch ihre steuerliche Vertreterin eine Aufstellung ein, in welcher die geltend gemachten Kosten wie folgt aufgeteilt werden:

Instandhaltung: € 15.957,92

Instandsetzung: € 37.332,25

Auf Grund eines nochmaligen Ergänzungsersuchens der Abgabenbehörde legte die Bf. weitere Unterlagen vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.4.2016 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge und anerkannte einen Betrag von € 6.545,44 als sofort abziehbaren Instandhaltungsaufwand. Hingegen wurden folgende Kosten weiterhin als verteilungspflichtiger Instandsetzungsaufwand qualifiziert:

- Fa. X Bau, Gewölbeunterfangung im Keller, € 1.908,--- Malermeister Z, Malerarbeiten, € 7.504,48.

Das Finanzamt begründete dies wie folgt: Aus den nunmehr vorliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass die Malertätigkeiten eine Wohnung, das Stiegenhaus, das Vorhaus, den Stiegenaufgang und Teile der Fassade sowie Fensterrahmen betreffen. Auf der Liste werde auch die „Gewölbeunterfangung“ genannt. Sämtliche Tätigkeiten stünden nach Ansicht des Finanzamtes in Zusammenhang mit den nunmehr unstrittigen Instandsetzungen der Wohnräume (Malerarbeiten) bzw. dienten der umfassenden Sanierung des Objektes (Unterfangung). Durch diese Maßnahmen seien zumindest drei der insgesamt vier Einheiten im Mietobjekt saniert worden, sohin mehr als 25% der Gesamtnutzfläche, weshalb eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes und damit Instandsetzungsaufwand iSd. § 28 Abs. 2 EStG vorliege. Laut Fragebogen *Verf 24* habe die Bf. ihre Vermietungstätigkeit per 1.4.2014 begonnen und würden die beiden Wohnungen im Obergeschoß sowie die Wohnung im Erdgeschoß links erstmalig zu Wohnzwecken vermietet. Durch die getätigten Sanierungen sei überhaupt erst die Möglichkeit einer Vermietung geschaffen worden. Davor habe die frühere Eigentümerin (Erblasserin bzw. ehemalige Schwiegermutter der Bf.) lediglich die im Parterre rechts gelegene Einheit (seit 1987) als Geschäftsraum vermietet.

Im **Vorlageantrag** führt die Bf. ergänzend aus: Auf Grund der erstmaligen Vermietung bzw. der Wiedervermietung gehörten die Räumlichkeiten „für einen Bezug auch *ausgemalt*“. Dies sei nicht als werterhöhend anzusehen, sondern als sofort absetzbare Instandhaltung. Das gelte auch für die Malerarbeiten im Stiegenhaus, da diese auf Grund der Vermietung des Obergeschoßes notwendig gewesen seien. Ebenso seien die Ausbesserungsarbeiten im Keller nicht als werterhöhend für das Gebäude anzusehen, da es sich nur um Reparaturarbeiten gehandelt habe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im vorliegenden Fall ist vor dem BFG (nur noch) strittig, ob von der Bf. getätigte Aufwendungen iHv. insgesamt € 9.412,48 (Malerarbeiten: € 7.504,48; Gewölbeunterfangung: € 1.908,--) als sofort absetzbare Instandhaltung oder aber als auf 10 Jahre zu verteilende Instandsetzung zu qualifizieren sind.

Gemäß § 28 Abs. 2 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“.

Instandsetzungsaufwendungen sind solche Aufwendungen, die zugleich eine Sanierung („Instandsetzung“) des Gebäudes bewirken (*Doralt*, EStG 9. Auflage, § 28 Tz 116).

Der Nutzungswert eines Gebäudes wird ua. dann wesentlich erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen zB durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist (s. zB VwGH 27.5.2015, 2012/13/0024, mwH).

Zu den Instandsetzungsaufwendungen zählen ua. folgende Maßnahmen (vgl. zB EStR 2000 Rz 6469):

- Austausch von Dach und Dachstuhl;
- Austausch von Zwischendecken und Zwischenwänden;
- Umfangreiche Erneuerung des Außenputzes (zB mit Erneuerung der Wärmedämmung).

Instandhaltungsaufwand ist Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt. Zum - grundsätzlich sofort absetzbaren - Instandhaltungsaufwand gehören zB Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen (vgl. EStR 2000 Rz 6467):

- Laufende Wartungsarbeiten;
- Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume;
- Anfarbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenputzes;
- Anstreichen von Fensterrahmen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage gilt nun für die vor dem BFG strittigen Aufwendungen Folgendes:

1. Gewölbeunterfangung im Keller:

Über Anfrage teilte die bauausführende Firma dem BFG mit, dass es sich um den „*Austausch der schadhaften Unterfangung*“ gehandelt habe. Diese sei durch eine neue Unterfangung (Säulen mit Überlager) ersetzt worden. Die Arbeitszeit betrug 30 Stunden, es wurden ua. 350 Stück Mauerziegel sowie 30 kg Torstahl verarbeitet (s. Antwort der Fa. X Bau vom 10.8.2016 bzw. Auftragsbestätigung vom 1.10.2014).

Aus der Antwort der Baufirma geht klar hervor, dass die betreffende Unterfangung sanierungsbedürftig gewesen ist und folglich durch entsprechende Maßnahmen

(Austausch durch eine neue Unterfangung) nicht bloß im bestehenden Zustand erhalten, sondern vielmehr komplett ausgetauscht und somit „instandgesetzt“ worden ist, womit zwangsläufig eine Erhöhung des Nutzungswertes des gesamten Gebäudes (insbesondere durch Erhaltung der tragenden Teile bzw. der Statik des Gebäudes) einhergegangen ist.

Eine Gewölbeunterfangung im Keller ist zweifelsohne ein wesentlicher Gebäudeteil, da diese im Regelfall für die Statik des gesamten Gebäudes von essenzieller Bedeutung ist. Der Austausch bzw. die Reparatur einer Unterfangung erfolgt zudem weniger aus optischen oder ästhetischen Gründen (um etwa den Keller für den Benutzer attraktiver zu gestalten oder besser nutzbar zu machen), als vielmehr dazu, um das Gebäude zu stützen bzw. dessen Standsicherheit sicherzustellen und dieses daher in seiner Gesamtheit zu erhalten bzw. nutzbar zu machen. Der Austausch einer schadhafte Unterfangung im Keller betrifft sohin einen wesentlichen Gebäudeteil (vergleichbar dem Dach oder einer Zwischenwand bzw. -decke) und führt jedenfalls zu einer Erhöhung des Nutzungswertes bzw. zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer des Mietobjektes.

Der damit zusammenhängende Aufwand iHv. € 1.908,-- erfüllt daher den Tatbestand des zu verteilenden Instandsetzungsaufwandes nach § 28 Abs. 2 EStG. Der Beschwerde konnte sohin in diesem Punkt keine Folge gegeben werden.

2. Malerarbeiten:

Der Aufwand für die Malerarbeiten setzt sich laut den vorliegenden Unterlagen (insbes. Kostenvoranschlag Z vom 12.6.2014) wie folgt zusammen (Beträge jeweils netto):

Anstrich Fensterrahmen-Lambrie, Fassade ausbessern: € 2.794,60

Malerarbeiten Vorhaus und Stiegenaufgang (zzgl. „Mehrarbeit Mauer“): € 1.542,88

Malereiarbeiten Wohnung: € 3.167,--.

Das Ausmalen des Vor- bzw. Stiegenhauses, der Anstrich der Fensterrahmen sowie das (bloße) Ausbessern der Fassade sind jedenfalls als Instandhaltungsarbeiten zu qualifizieren (s. oben). Die bezüglichen Aufwendungen können daher sofort (zur Gänze) abgesetzt werden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass ein Teil der Mieteinheiten – nach vormaliger Privatnutzung - erstmals für Zwecke der Vermietung genutzt wird.

Dies gilt grundsätzlich auch für das Ausmalen von Wohnräumen. Eine andere Beurteilung greift jedoch Platz, soweit es sich um Ausmalarbeiten handelt, die als Folge einer umfassenden Sanierung bzw. eines als Instandsetzung anzusehenden Umbaues zwingend vorzunehmen sind, also nicht bloß Malerarbeiten vorliegen, die nach einigen Jahren infolge des üblichen Verschleißes üblicherweise durchgeführt werden (insbes. zum Zwecke der Farbauffrischung). Hängen also Malerarbeiten mit einer Sanierung bzw. einer Instandsetzung zusammen, sind sie als deren (notwendige) Folgearbeiten als Instandsetzung zu qualifizieren.

Das BFG hat ein umfangreiches Vorhalteverfahren (mit der Bf. und dem Malerbetrieb) durchgeführt. Dieses ergab, dass der hier fragliche Maleraufwand von € 3.167,-- nur eine (einzige) Wohnung, nämlich jene im Erdgeschoß links (Top 2), betraf (s. Antwort der Bf.

vom 10.10.2016 sowie jene des Malers vom 11.10.2016). Die Bf. legte glaubhaft dar, dass es sich um einen (in der Folge händisch korrigierten) Irrtum gehandelt habe, wenn im Kostenvoranschlag des Malerbetriebes im Betreff „*Malerei Wohnung im Obergeschoß*“ angeführt ist.

Die – umfassend sanierte – Wohnung im Obergeschoß wurde dem Vorbringen der Bf. zufolge erst im Folgejahr ausgemalt (dass diese Wohnung saniert wurde, geht aus den dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen hervor, insbesondere den Rechnungen der Fa. E GesmbH sowie der von der steuerlichen Vertreterin erstellten Aufteilung der Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen; der entsprechende Aufwand stellt - von der Bf. nunmehr unbestritten - Instandsetzung dar). Eine bezügliche Rechnung des Malers vom 28.1.2015 über rund € 1.450,-- (netto) wurde dem BFG vorgelegt (s. Antwort des Malerbetriebes vom 25.10.2016 bzw. der Bf. vom 24.10.2016 und – via Mail – vom 31.10.2016). Der bezügliche Aufwand wird daher im hier nicht gegenständlichen Jahr 2015 als Instandsetzungsaufwand zu berücksichtigen sein.

Für den hier fraglichen, die Wohnung Top 2 im Erdgeschoß links betreffenden Aufwand gilt Folgendes: Die Malerarbeiten umfassten die *gesamte* Wohnung (s. die Antworten der Bf. vom 10.10.2016 sowie des Malermeisters vom 11.10.2016 an das BFG). In dieser Wohnung wurden Bad und WC umfassend saniert (s. Rechnung Fa. Y Platten & Fliesenleger GmbH sowie Vorhalt des BFG an die Bf. vom 19.10.2016). Die Bf. stellt dies in ihren Antworten an das BFG nicht in Abrede. Ein Teil der Malerarbeiten stand daher unzweifelhaft mit dieser Sanierung/Instandsetzung in Zusammenhang und ist als Instandsetzungsaufwand zu beurteilen.

Die Bf. gibt die Größe der Wohnung mit rund 63m² an (s. Antwort vom 24.10.2016 samt beigefügten Plan). Laut Plan haben Bad und WC in Summe eine Nutzfläche von 6,25m². Folglich sind 10% der Kosten von € 3.167,-- als Instandsetzung anzusehen, der Restbetrag als Instandhaltung.

Wenn das Finanzamt für seinen Standpunkt, es liege eine wesentliche Nutzwertsteigerung vor, die „25%-Grenze“ ins Treffen führt, so ist zu erwidern, dass diese nach Ansicht des BFG für den Austausch unselbständiger Gebäudeteile (zB Fenster), nicht aber für übliche Ausmalarbeiten in Allgemeinräumlichkeiten (wie zB Stiegenhaus) oder in Wohnungen herangezogen werden kann. Im Übrigen betrafen die hier strittigen Malerarbeiten auch nicht „zumindest drei der insgesamt vier Einheiten im Mietobjekt“ (so das Finanzamt in seiner BVE), sondern - neben Allgemeinräumen – lediglich eine Wohnung (s. oben).

Der Beschwerde war somit in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

3. Rechnerische Auswirkung:

Die vor dem BFG strittigen Kosten gliedern sich infolge obiger Ausführungen wie folgt:

Instandsetzung:

Keller (Unterfangung): € 1.908,--

10% Malerarbeiten Wohnung (EG links): € 316,--

Instandsetzung gesamt: **€ 2.224,--**.

Instandhaltung:

Malerarbeiten (exklusive obiger Aufwand für Bad/WC Wohnung EG links): **€ 7.188,48**
(= € 7.504,48 abzüglich € 316,--)

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V + V) sind daher wie folgt zu korrigieren:

Erhöhung sofort absetzbare Instandhaltung: € 7.188,48

Verminderung der Zehntelabsetzung für Instandsetzung: -€ 718,85

Einkünfteverminderung 2014 gesamt lt. BFG daher: -€ 6.469,63

Einkünfte aus V + V bisher (lt. BVE): -€ 12.641,67

Verminderung lt. BFG: -€ 6.469,63

Einkünfte aus V + V 2014 lt. BFG daher: -€ 19.111,30

Zur Nichtzulassung der 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.

Zur hier strittigen Frage der Abgrenzung zwischen Instandhaltung und Instandsetzung gibt es bereits zahlreiche Entscheidungen des VwGH, welche auch in den EStR 2000 weitgehend Berücksichtigung gefunden haben (s. zB *Doralt*, EStG 9. Auflage, § 28 Tz 114ff., sowie *Jakom/Laudacher* EStG, 2016, § 28 Rz 96ff., und die dort jeweils angeführten Literatur- und Judikaturnachweise). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im oa. Sinne liegt daher im Beschwerdefall nicht vor, weshalb die Nichtzulassung der Revision auszusprechen war.

Graz, am 17. November 2016