

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache M, Adresse, nunmehr vertreten durch G, Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamtes A jeweils vom 15. Juni 2010 betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre **2008 und 2009** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO erzielten **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** werden in den Jahren

2008	- 9.007,32 EUR
2009	-7.213,18 EUR

einheitlich und gesondert festgestellt.

Vom Gesamtbetrag der festgestellten Einkünfte entfällt im Jahr **2008** auf:

Name	Betrag in EUR
E	-2.704,90
F	-2.704,90
H	-2.704,90

Vom Gesamtbetrag der festgestellten Einkünfte entfällt im Jahr **2009** auf:

Name	Betrag in EUR
E	-2.166,12
F	-2.166,12
H	-2.166,12

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf. abgekürzt) ist eine **Hausgemeinschaft** (drei Mitbesitzer) und erzielt als solche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In den Jahren **2008 sowie 2009** wurden in den jeweiligen **Überschussrechnungen** **negative Einkünfte aus Vermietung** erklärt (Feststellungsbescheid 2008 mit -14.947,32 EUR und Feststellungsbescheid 2009 mit - 7.213,18 EUR jeweils v. 15.06.2010). Diese resultierten im Wesentlichen aus durchgeführten **Sanierungsarbeiten**.

2008

Streitpunkt Abgrenzung Instandhaltung /Instandsetzung

Im Einzelnen handelte es sich dabei um folgende Rechnungen:

Sanierungsarbeiten	Rechnungslegung durch jeweilige Firmen/Datum	Betrag in EUR
Bauarbeiten/Außerbereich/ Stufen/Hausumfriedung,Rasen	Rechnung v.02.07.2008 (AS 12/2008)	
Eingangstüre/Austausch	Rechnung v.16.07.2008 (AS 11/2008)	
Reparaturarbeiten/Malerarbeiten etc.	Rechnung v.02.07.2008(AS 8/2008)	
Baustoffe	Rechnung v.2.07.2008 (AS 7/2008)	

2009

Streitpunkt Abgrenzung Instandhaltung /Instandsetzung - Sanierungsarbeiten im Keller des Gebäudes

Rechnung v.25.08.2009 (AS 74/2009) (verrechnete Arbeitsleistungen anlässlich des Schadensfalles im Keller)	€ 9.590,40
--	------------

Die Abgabenbehörde stufte die oben angeführten **Sanierungsarbeiten** als **Instandsetzung** (und damit als **verteilungspflichtige Zehntelaufteilung** gegenständlicher Kosten im Beschwerdezeitraum) ein (Erstbescheide v. 15.06.2010, AS 20/2008 bzw.39/40/2009). Es wurden für das Jahr 2008 positive Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung mit € 3.445,65 und für das Jahr 2009 negative Einkünfte mit - € 625,48 festgestellt.

Die ehemalige steuerliche Vertretung ging von zur Gänze sofort abzugsfähigen Instandhaltungsarbeiten (vgl. Berufung v. 06.07.2010) aus:

"Festgehalten wird, dass das Finanzamt bei Erlassen der Bescheide ohne Begründung die vier betraglich höchsten Instandhaltungsrechnungen 2008 und die betraglich höchste Rechnung 2009 als Instandsetzung angesehen hat. Wie bereits unserem Schreiben vom 1. Juni 2010 betreffend der Beantwortung des Ergänzungsersuchens zu entnehmen ist, liegen bei sämtlichen Arbeiten in 2008 und 2009 Instandhaltungsaufwendungen vor. Die T wurde 2009 mit der Reparatur des Kellerbereichs und der Beseitigung der Schäden aufgrund von eingetretenem Wasser beauftragt. Aufgrund einer undichten Wasserpumpe und der Versäumnis der Mieter den Defekt zu melden, wurde der Keller feucht. Der Putz musste infolgedessen abgeschlagen und erneuert werden, der Keller wurde mit einem neuen Anstrich versehen, die Türen gestrichen und der Boden neu versiegelt. Die I wurde mit dem Austausch lediglich der Eingangstüre betraut. Jakom (EStG 2010, § 28 EStG, Rz 98) führt den Austausch von Türen deziert als Beispiel für Instandhaltungsaufwand an. Die T (Baumaterial Fa. P) und Z führten 2008 die Reparaturen des Außenbereiches durch. Dabei wurde das um das Haus führende Gret, das im West-, Ost- und Südbereich größere Schäden aufwies wieder in den ursprünglichen Zustand gesetzt. Im Nordbereich war keine Reparatur erforderlich. Im hinteren Gartenbereich wurden zugleich - um den notwendig gewordenen Baggereinsatz effizient zu nutzen - die betonierten Beetabgrenzungen entfernt und durch Rasen ersetzt. Die Firmen zeichneten sich zudem für die Reparatur der Stufen zur Eingangstüre verantwortlich. Die angeführten Reparaturen führten zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer, da es sich um laufende Wartungsarbeiten handelt. Im übrigen ergab sich durch die notwendig gewordenen Reparaturen auch keine Möglichkeit die Miethöhe anzupassen. Die 2008 und 2009 angefallenen Kosten waren daher zur Gänze als Instandhaltungsaufwendungen zu klassifizieren. Um antragsgemäß Erledigung wird ersucht."

In der **Berufungsvorentscheidung** v. 23.07.2010 (AS 52 -54) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

"Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, ist bei Instandsetzungsaufwendungen die gleichmäßige Verteilung auf zehn Jahre zwingend vorzunehmen. Instandsetzungsaufwendungen sind 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. Der Nutzungswert des Gebäudes wird dann erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeföhrten Investitionen besser nutzbar ist bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist. Weiters ist festzuhalten, dass der Begriff "Großreparatur" aus dem EStG 1972 auch

im EStG 1988 gilt, da § 28 Abs. 2 EStG 1972 beim Übergang auf das EStG 1988 nur sprachlich differenzierter gefasst, aber inhaltlich nicht geändert wurde. Beim Begriff "Großreparatur" handelt es sich um Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Man versteht darunter einen betragsmäßig relativ hohen, nicht regelmäßig jährlich wiederkehrenden Instandhaltungsaufwand. Die Instandsetzungsaufwendungen fallen ebenfalls unter den Begriff der Großreparaturen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, sind Großreparaturen zwingend auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. Im Jahr 2008 wurde im Mietobjekt Q der gesamte Eingangsbereich saniert (€ 6.600,--) inklusive Erneuerung der Eingangstüre (€ 2.920,72). Weiters wurden die Stufen zum Eingangsbereich sowie der Außenbereich (Hausumfriedung) erneuert (Baggerarbeiten € 6.800,16 und Baustoffe € 4.115,75). Im Jahr 2009 wurde eine umfassende **Kellersanierung** (Mauertrockenlegung, Erneuerung Putz) in Höhe von € 9.590,40 vorgenommen. Die Kosten für vorgenommenen Arbeiten im Jahr 2008 in Höhe von € 20.436,63 und im Jahr 2009 in Höhe von € 9.590,40 stellen keine sofort absetzbaren Instandhaltungsaufwendungen dar, sondern sind lt. o.a. Ausführungen gem. § 28 Abs. 2 EStG 1988 gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. Ihre Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Dagegen wurde der **Vorlageantrag v.04.08.2010** fristgerecht erhoben und darin ausgeführt:

"In der Berufungsvorentscheidung zu den Feststellungsbescheiden 2008 und 2009 wird die Abweisung der Berufung allein damit begründet dass, "bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, [...] Großreparaturen zwingend auf zehn Jahre verteilt abzusetzen" sind. Der Begriff der Großreparaturen ist dem derzeit geltenden Einkommensteuerrecht hingegen fremd. Der Begriff "Großreparatur" aus dem EStG 1972 wird heute nur mehr zur Prüfung, ob die Voraussetzungen einer verpflichtend vorzunehmenden Vorsteuerberichtung gem. § 12 UStG vorliegen, verwendet. Großreparaturen können entweder unter den Begriff der Instandhaltung oder Instandsetzung fallen. Aus welchem Grund das Finanzamt Instandsetzung unterstellt, wurde in der Berufungsvorentscheidung nicht angeführt. Im Jahr 2008 und 2009 wurden punktuelle Verbesserungen von unwesentlichen Gebäudeteilen vorgenommen. Die notwendig gewordenen Reparaturen im Detail sind unserer Berufung vom 6. Juli 2010 zu entnehmen. Im Übrigen liegt nicht einmal eine Großreparatur vor, da im Vergleich zu den Vorjahren die Instandhaltungsaufwendungen 2008 und 2009 nicht außerordentlich erhöht waren: 2007 hat der Instandhaltungsaufwand € 5.801,63 betragen. Im Falle einer antragsgemäßen Erledigung sind wir mit dem Erlass einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden. In eventu wird im Rahmen des Vorlageantrags eine **mündliche Verhandlung** beantragt."

Ergänzende Ermittlungen der Abgabenbehörde (Vorhalt v. 17.05.2010 u. v. 19.08.2010 u. v. 29.09.2010, Vorhaltsbeantwortung v. 01.06.2010 u.v.13.10.2010 ergaben, dass keine Versicherungsleistungen an die Bf. beim vorliegenden Sachverhalt gezahlt wurden (AS 61,62,63,64,67,68,69,70,71 /Rechtsmittelverfahren der Abgabenbehörde für die Jahre

2008/2009). Ein diesbezüglicher Antrag wurde von der Hausgemeinschaft auch nicht gestellt.

In der Folge (nach der Erhebung der Beschwerde v. 06.07.2010) fand ein Steuerberaterwechsel statt. Die nunmehrige steuerliche Vertretung beantragte die Aussetzung des Einhebung gemäß § 212 a BAO für die jeweiligen Einkommensteuer-Nachforderungen an die Haus-Miteigentümer).

Der Steuerakt wurde hinsichtlich des Streitpunktes (Abgrenzung Instandhaltung/ Instandsetzung - eingescannte Rechnungen sowie Schriftverkehr für den Beschwerdezeitraum) dem Bundesfinanzgericht am 29.08.2014 vorgelegt.

Mit Schreiben v. 03.09.2014 wurde der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Übergangsbestimmung:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über.

Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Hausgemeinschaft/Feststellungsebene:

Gemäß § 188 BAO ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten auf Ebene der Miteigentumsgemeinschaft im Wege der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte zu ermitteln.

Abgrenzung Instandsetzung/Instandhaltung:

Gemäß § 28 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, Instandsetzungsaufwendungen, die nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind 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 (§ 28 Abs. 2 erster Satz nach zweiten Teilstrich EStG 1988).

Die **sofort absetzbaren Instandhaltungsaufwendungen** sind im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch im Wege einer negativen Abgrenzung zu den

Instandsetzungsmaßnahmen. Instandhaltungsaufwand liegt somit im Wesentlichen vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden, bzw. wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes oder der Nutzungsdauer kommt.

Zum Instandhaltungsaufwand gehören insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit laufenden Wartungs- und Reparaturarbeiten, auch wenn diese nicht jährlich anfallen, wie z.B. Ausmalen der Räume und des Stiegenhauses, Anfärbeln der Fassade oder auch der Austausch einzelner Fenster- oder Türen (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 7. Auflage, 2014, § 28 Rz 97f).

Erwägungen

In Übereinstimmung mit der nunmehrigen steuerlichen Vertretung (Wechsel des Steuerberaters) geht der erkennende Richter davon aus, dass **im Jahre 2008** lediglich die **Sanierung des Eingangsbereiches** (vgl. Rechnung v. 02.07.2008 - Kosten € 6.600) eine **Verteilungspflichtige Instandsetzung** (siehe untenstehende Berechnung), der Rest der Sanierungsarbeiten (Malerarbeiten, Baustoffe) unter den Begriff von Instandhaltungsmaßnahmen zu subsumieren sind.

Für das Jahr 2009 war nur **eine Rechnung** zu würdigen. Diese betraf den Keller (vgl. auch niederschriftliche Erhebungen des AED v. 08.11.2010). In diesem Punkt wird ebenfalls von **Instandhaltungsmaßnahmen** ausgegangen, da diese eine - gemessen am Gesamtgebäude - "räumlich nicht so große Fläche" des gegenständlichen Objektes betraf. Damit hat sich in Anwendung der gerichtlichen Rechtsprechung die Nutzungsdauer des Objektes nicht wesentlich verlängert.

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. Instandsetzungsaufwand ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; **punktuelle Verbesserungen** sind nicht *Instandsetzung*, sondern **sofort abzugsfähige Instandhaltung** (*Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 389, 392; VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044).

Im gegenständlichen Fall wurde aber die Mieten für die darüber liegenden Bereiche (mit der Möglichkeit der Mitbenützung des Kellers) nicht erhöht. Die ausschließlich im Keller gelegenen Sanierungsarbeiten hatten daher keinen Einfluss auf die Höhe der Mieten. Der Schaden im Keller war aufgrund einer defekten Wasserpumpe ausgelöst worden, ein Mangelfolgeschaden wurde auch durch die nicht rechtzeitige Meldung der Mieter (ausrinndendes Wasser im Keller, welches auch die umliegenden Kellerräumlichkeiten betraf) verursacht. Eine Versicherungsleistung wurde nicht ausbezahlt (*Mangelfolgeschaden*). Die *Sanierung* der Kellerräumlichkeiten mag zwar die Attraktivität der Kellermitsbenützung erhöht haben, **auf die Nutzungsdauer des Gesamtgebäudes hat dies aber keinen wesentlichen Einfluss**.

Zusammenfassung

Bei einer **kompletten Sanierung des Eingangsbereiches des Mietobjektes** ist daher von einer **Instandsetzung** auszugehen, bei der Sanierung von **Kellerräumlichkeiten** wird man -*im Normalfall* - hingegen von Instandhaltung ausgehen müssen.

Die Rechnung v. 11.07.2008 im Ausmaß von € 6.600 war daher als **verteilungspflichtiger Instandsetzungsaufwand einzustufen war (Abweisung)**.

Die **restlichen strittigen Aufwendungen** unterliegen damit nicht nach § 28 Abs. 2 EStG der Verteilungspflicht auf 10 Jahre, sondern sind von der Bf. zu Recht bereits im Jahr der Bezahlung zur Gänze als Werbungskosten geltend gemacht worden (Stattgabe).

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2008 u. 2009 erfahren somit folgende Änderung:

2008(teilweise Stattgabe)

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung It. Erklärung jeweils in EUR:	- 14.947,32
+ Korrektur Instandhaltung (Rechnung v.02.07.2008) auf Instandsetzung	+ 6.600
- Zehntelabsetzung (Rechnung v. 02.07.2008)	- 660
Einkünfte aus Vermietung u.Verpachtung It. Erkenntnis des BFG	- 9.007,32

Vom Gesamtbetrag der festgestellten Einkünfte entfällt auf:

Name/Anteil je 33,33	Betrag in EUR
E	-2.704,90
F	-2.704,90
H	-2.704,90

2009 (Stattgabe)

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung It. Erklärung jeweils in EUR:	-7.213,18
=Einkünfte aus Vermietung u.Verpachtung It. Erkenntnis des BFG	- 7.213,18

Vom Gesamtbetrag der festgestellten Einkünfte entfällt auf:

Name/Anteil je 33,33	EUR
E	- 2.166,12
F	-2.166,12
H	-2.166,12

Es ergab sich daher **insgesamt eine teilweise Stattgabe.**

Zulässigkeit einer Revision

Für die Zulassung der Revision besteht kein Anlass, da keiner der im Art. 133 Abs. 4 BVG genannten Tatbestände vorliegt und der Entscheidung des Finanzgerichtes Bedeutung über den Einzelfall hinaus nicht zukommt.

Linz, am 5. September 2014