



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., P., vertreten durch Koroschetz & Liebenberger Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8750 Judenburg, Burggasse 61, vom 15. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 31. und 30. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

1) Mietverhältnis mit der Tochter

Die Tochter habe für die ab März 2002 gegen eine vereinbarte monatliche Miete von € 216,48 netto und monatlichen Betriebskosten von € 90,91 netto gemietete Wohnung ab März 2003 nur die monatlichen Betriebskosten in Höhe von € 100,00 brutto bezahlt. Im Zuge der Prüfung sei dieser Sachverhalt der bevollmächtigten Vertreterin vorgehalten worden, worauf diese die Mutter beauftragt habe den Mietrückstand 2003 bis 2007 in Höhe von € 12.430,74 zu überweisen. Daraufhin habe die Mutter am 26. April 2007 diesen Betrag nach Behebung eines privaten Sparbuches auf das Vermietungskonto einbezahlt. Dieser Vorgang sei nach Ansicht der bevollmächtigten Vertreterin als ein an die Tochter gewährtes Darlehen zu qualifizieren; eine entsprechende Vereinbarung habe nicht vorgelegt werden können. Da das Mietentgelt

tatsächlich nicht bezahlt worden sei und die Betriebskosten lediglich einen Aufwandsersatz darstellten, liege ab dem Jahr 2003 eine nicht fremdübliche unentgeltliche Überlassung der Wohnung an die Tochter vor. Somit seien einkommensteuerlich die erklärten Einnahmen und Aufwendungen – in Anlehnung an die Fläche 34 % der Gesamtaufwendungen – zu neutralisieren (vgl. Tz. 5 des Berichtes vom 18. Juni 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht wurden die diesbezüglichen Umsätze und laufenden Vorsteuern zur Gänze gekürzt und von den im Zuge der Errichtung des Gebäudes im Jahr 2000 auf die gegenständliche Wohnung entfallenden Vorsteuern in Höhe von € 18.242,91 für die Jahre 2003 bis 2005 Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von jeweils € 1.824,29 vorgenommen (vgl. Tz. 5 und 6 des Berichtes vom 18. Juni 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO).

2) Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988

Das Haus St. sei im Jahr 1993 im Zuge einer Großreparatur um einen Gesamtaufwand in Höhe von S 4.008.156,02 unter Inanspruchnahme einer Landesförderung in Höhe von S 2.631.460,00 generalsaniert worden. Der Restbetrag sei gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben worden. Im Jänner 2004 sei das Gebäude im Wege einer Schenkung an die Tochter übertragen worden.

Im Zuge der Großreparatur seien nachstehende Arbeiten durchgeführt worden:

- Erdgeschoß
Der im Erdgeschoß befindliche Frisiersalon sei in eine Wohnung der Kategorie A umgebaut worden, wobei die gesamten Räumlichkeiten umgestaltet, der Grundriss verändert und Mauern eingezogen, sowie Wasser- und Elektroinstallationsarbeiten vorgenommen worden seien. Weiters sei der erstmalige Einbau eines Bades und einer Zentralheizung für das Gebäude (bisher Heizung mit Öfen im Erd- und Obergeschoß) erfolgt.
- Obergeschoß
Die bisherige Wohnung sei durch die Entfernung einer Wand bzw. durch die Errichtung einer Wand und den Einbau der Zentralheizung optimiert und zur Kategorie A angehoben worden.
- Dachgeschoß
Sei erstmals für Wohnzwecke ausgebaut worden.

Diese Aufwendungen stellten überwiegend keine Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 dar. Der Abschreibungsbetrag in Höhe von S 1.376.696,02 stelle zu 90 % Herstellungsaufwand dar, der auf die Restnutzungsdauer bzw. über Antrag auf 15 Jahre

(§ 28 Abs. 3 EStG 1988) abzuschreiben sei (vgl. Tz. 2 und 4 des Berichtes vom 18. Juni 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO).

Dagegen hat der Berufungswerber (Bw.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

1) Mietverhältnis mit der Tochter

Die Tochter habe ab März 2002 die Wohnung TOP 1 im Haus 199 zu einem fremdüblichen Mietpreis von € 216,48 netto zuzüglich Betriebskosten in Höhe von € 90,91 netto gemietet. Zu diesem Zeitpunkt sei von der Tochter ein Küchenblock samt Geräten angeschafft worden, da in der vermieteten Wohnung keine Küche vorhanden gewesen sei, was grundsätzlich nicht den damaligen Bestimmungen des MRG entsprochen habe. Weiters habe die Pflichtige (gemeint wohl: Tochter) ein Wohnzimmer, eine Esszimmergarnitur und eine Schlafzimmereinrichtung angeschafft.

Die Tochter habe mit ihrem Ehemann im Spätsommer 2002 eine Imbissstube in Leoben übernommen. Nach dem Bezug einer kleinen Wohnung in Leoben im März 2003 sei die streitgegenständliche Mietwohnung vom Ehepaar nur mehr an den Wochenenden benutzt worden. In diesem Zusammenhang sei die Tochter mit ihrem Vater als Vermieter übereingekommen, dass die gesamten Möbel um den Betrag einer Jahresmiete abgelöst werden, was in etwa einem Betrag von 50 % der Anschaffungskosten entspreche. Diese Ablösevereinbarung sei vom Vater deswegen getroffen worden, da er einerseits beabsichtige in Zukunft die Wohnung möbliert zu vermieten und andererseits die Nachfrage nach Mietwohnungen in dieser ländlichen Region nicht vorhanden gewesen wäre und daher die Möglichkeit bestanden habe, das Mietverhältnis mit seiner Tochter weiterhin aufrecht zu erhalten. Die Tochter sei mit dieser Vorgangsweise deswegen einverstanden gewesen, weil sie beabsichtige in Leoben eine den Wohnungsbedürfnissen entsprechende Wohnung zu erwerben. Nach Erwerb des Hauses, in dem sich auch das Geschäftslokal befinde, Mitte des Jahres 2005 und dem Abschluss der Generalsanierung Anfang des Jahres 2007 sei das streitgegenständliche Mietverhältnis mit März 2007 aufgelöst worden.

Im Zuge dieser Vorgangsweise seien der bevollmächtigten Vertreterin von der Frau des Bw. nur die Mieteinnahmen, die auf dem Bankkonto eingegangen seien, bekannt gegeben, diese Ablösezahlung und Gegenrechnung mit den Mieteinnahmen aber nicht erwähnt worden. In weiterer Folge, das heiße nach einem Jahr sei sowohl von der Gattin des Vermieters als auch von der Tochter vergessen worden, die Mietzahlungen wieder zu überweisen.

Im Zuge der Außenprüfung sei der Bw. mit der Nichtbezahlung der Miete seiner Tochter ab April 2004 konfrontiert worden. Die bevollmächtigte Vertreterin habe ihm nach Rücksprache mitgeteilt, dass die ausstehenden Mietzahlungen ab April 2004 noch nicht verjährt seien und

der Mietenrückstand einzufordern sei. Gleichzeitig habe die bevollmächtigte Vertreterin den Bw. ersucht, um eine nachvollziehbare ordnungsgemäße Berechnung der Umsatzsteuer zu ermöglichen, den gesamten Mietenrückstand von der Tochter zur Einzahlung bringen zu lassen und ihr den Betrag der Ablösezahlung wiederum zu retournieren. Die Tochter habe mit ihrem Ehegatten naturgemäß den Rückstand akzeptiert und sei mit der vorgeschlagenen Vorgangsweise einverstanden gewesen. Infolge der hohen Investitionskosten für das Haus in Leoben sei es für die Tochter nicht möglich gewesen, diesen Betrag sofort zur Einzahlung zu bringen, sodass sie ihre Mutter ersucht habe, ihr das Geld vorzustrecken. Nur aus diesem Grund sei der Rückstand in Höhe von € 12.340,74 (richtig: € 12.430,74) von der Mutter von einem privaten Sparguthaben abgehoben und auf das Mietkonto einbezahlt worden.

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten,

1. dass es von der Tochter und ihrem Ehegatten nicht geplant gewesen sei, so lange diese Mietwohnung beizubehalten.
2. dass der Bw. sich nicht bewusst gewesen sei, dass die Miete nicht auf das Mietkonto einbezahlt worden ist.
3. dass die Nachzahlung der Miete innerhalb der Verjährungsfrist stattgefunden habe.
4. dass die Ablösezahlung in der Höhe von höchstens 50 % des Verkehrswertes der Möbel und die im Zeitpunkt der Ablöse bestandene Absicht in näherer Zukunft möbliert zu vermieten, zu einer durchaus fremdüblichen Ablösezahlung geführt habe, die mit den laufenden Mieteinnahmen gegenverrechnet worden sei.

Die falsche Darstellung der Gegenverrechnung in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sei ein bedauerlicher Irrtum, der aber nicht dazu führen könne, dass die Abgabenbehörde die Vermietung als nicht fremdüblich betrachte, da „keine Zahlungen“ für das betreffende Jahr geleistet worden seien. Weiters habe der Bw. als Vermieter innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist auf den Mietenrückstand hingewiesen, die sofortige Einzahlung begehrt und der Rückstand sei von der Mieterin anerkannt und bezahlt worden. Die Tatsache, dass auf Grund der Liquiditätssituation der Mieterin die Mutter helfend eingesprungen sei und der Tochter kurzfristig den Betrag zur Verfügung gestellt habe, könne sicherlich nicht dazu führen, dass das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Tochter von der Abgabenbehörde als nicht fremdüblich beurteilt werde.

2) Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988

Die dem Bw. seit 1979 gehörende Liegenschaft, St., sei in den Jahren 1992/1993 im Zuge einer Großreparatur mit einem Gesamtaufwand von S 4.008.156,02 generalsaniert worden. Im Zuge dieser Sanierung seien das sich im Erdgeschoß befindliche Geschäftslokal in eine Wohnung umgebaut und der Dachboden zu einer Kleinwohnung ausgebaut, sowie die im

ersten Stock befindliche Wohnung generalsaniert worden. In diesem Zusammenhang seien die Fassade instandgesetzt und eine Wärmedämmung sowie ein Feuchtigkeitsschutz angebracht worden. Die Elektroinstallation, die Wasserleitung und Fenster und Türen sowie die Fußböden der bisherigen Wohnung seien erneuert worden. Weiters sei in der Wohnung das Badezimmer generalsaniert worden. Dabei handle es sich ausschließlich um Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen, die keinesfalls Herstellungsaufwendungen darstellten. Eine genaue Aufteilung der Herstellungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen sei zum heutigen Zeitpunkt nicht möglich, sodass die Instandhaltungsaufwendungen nur mehr im Schätzungswege festgestellt werden könnten, wobei sicherlich von einem Instandhaltungsaufwand von mindestens 40 % bzw. von einem Herstellungsaufwand von maximal 60 % auszugehen sei. Er verweise auch auf die Förderungszusicherung, wo sehr wohl Fassadeninstandsetzung, Wärmedämmung Kellerdecke, Wärmedämmung Fassade, Elektroinstallation, Wasserleitungsanlage, Fenster und Türen angeführt seien. Diese Aufwendungen stellten grundsätzlich Reparaturaufwand dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Mietverhältnis mit der Tochter

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Das strittige, seit März 2002 bestehende Mietverhältnis mit der Tochter ist für die Streitjahre aus nachstehenden Erwägungen einkommen- und umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen:

Nach den Ausführungen des Bw. in der Berufungsschrift sei die gegenständliche Wohnung von seiner Tochter und ihrem Ehegatten ab März 2003 lediglich an den Wochenenden benutzt worden. Die in diesem Zusammenhang getroffene Übereinkunft, dass die gesamten von der Tochter angeschafften Möbel – Küchenblock samt Geräte, Wohnzimmer, Esszimmergarnitur und Schlafzimmereinrichtung – vom Bw. um den Betrag einer Jahresmiete abgelöst werden, hält aus folgenden Gründen einem Fremdvergleich nicht stand:

Die Ablöse der Einrichtungsgegenstände während des aufrechten Bestandsverhältnisses – das Mietverhältnis wurde erst vier Jahre später im März 2007 aufgelöst – um den Betrag einer Jahresmiete ist nur durch das familiäre Naheverhältnis verständlich. Denn während die Tochter durch die Ersparnis einer ganzen Jahresmiete jedenfalls einen wirtschaftlichen Vorteil hat, ergibt sich aus der Ablöse der Einrichtungsgegenstände für den Vater als Vermieter jedenfalls am Ende des Mietverhältnisses ein wirtschaftlicher Verlust. Denn die monatliche Bruttomiete in Höhe von € 238,13 ergibt einen Jahresbetrag in Höhe von € 2.857,56, der nach den Angaben des Bw. einem Betrag von 50 % der Anschaffungskosten der gesamten Möbel entspricht. Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass angesichts der Anschaffungskosten in Höhe von rund € 5.715,00 für die gesamte Einrichtung – Küchenblock samt Geräte, Wohnzimmer, Esszimmergarnitur und Schlafzimmereinrichtung – es sich offenkundig nicht um hochwertiges Mobiliar handelt, das nach Beendigung des Mietverhältnisses – März 2007 - tatsächlich noch einen Wert in Höhe des Ablösebetrages repräsentieren würde. Somit bedeutet die Ablöse der Möbel jedenfalls einen wirtschaftlichen Verlust, den der Bw. einem fremden Mieter gegenüber nicht bereit wäre in Kauf zu nehmen.

Auch die unbestrittene Tatsache, dass die Tochter nach Ablauf des im Zusammenhang mit der Ablöse der Einrichtung vereinbarten Jahreszeitraumes ab April 2004 weiterhin keine Miete bezahlt hat, beweist, dass es sich um kein fremdübliches Mietverhältnis handelt. Die vom Bw. dafür ins Treffen geführte Begründung, sowohl seine Gattin als auch seine Tochter hätten „vergessen die Mietzahlungen wieder zu überweisen“ vermag keinesfalls zu überzeugen. Denn hätte tatsächlich ein fremder Mieter über einen Zeitraum von drei Jahren – „Im Zuge der Prüfung (Prüfungsbeginn: 8. März 2007) durch die Abgabenbehörde wurde der Vermieter Herr Bw. mit der Nichtbezahlung der Miete seiner Tochter ab April 2004 konfrontiert“ (vgl. diesbezügliche Berufungsausführungen auf Seite 2 der Berufungsschrift) – keine Mietzahlungen geleistet, so hätte der Bw. doch längst entsprechende Maßnahmen zur Durchsetzung seiner Forderung ergriffen. Gegenüber einem fremden Mieter hätte sich der Bw. doch keinesfalls drei Jahre lang mit der bloßen Bezahlung der monatlichen Betriebskosten begnügt und damit bewusst auf die Erzielung eines entsprechenden laufenden Ertrages des im Jahr 2000 errichteten Objektes verzichtet. Gerade auch der von ihm in der Berufungsschrift geschilderte Umstand, dass es seiner Tochter infolge der hohen Investitionskosten für das in Leoben erworbene Haus nicht möglich gewesen sei, den gesamten Mietenrückstand sofort zur Einzahlung zu bringen, weshalb die Mutter ihr den Betrag in Höhe von € 12.430,74 vorgestreckt habe, beweist, dass offenkundig nicht wirtschaftliches Ertragsstreben, sondern das familiäre Verhältnis zwischen Eltern und Tochter das Verhalten des Bw. und seiner Gattin bestimmt haben, was zwar menschlich verständlich ist, aber nichts daran ändert, dass eine derartige Vorgangsweise insgesamt einem Fremdvergleich nicht standhält.

Zu der während des Prüfungsverfahrens ins Treffen geführten, in der Berufungsschrift aber nicht mehr ausdrücklich aufrecht erhaltenen Behauptung, die Mutter habe der Tochter ein Darlehen gewährt, ist Folgendes festzustellen:

Abgesehen davon, dass weder eine schriftliche Vereinbarung vorgelegt worden ist, noch die für die Anerkennung eines Darlehens unter nahen Angehörigen erforderlichen Bedingungen, vor allem dass die Vereinbarung nach außen ausreichend in Erscheinung treten und einen eindeutigen und klaren Inhalt haben muss, auch nur ansatzweise erfüllt sind, würde wohl auch die behauptete Darlehensgewährung nur den Zweck verfolgen, das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Tochter im Hinblick auf die fehlende laufende Entrichtung der Miete und die damit verbundene Entrichtung des gesamten Mietrückstandes im Wege einer Nachzahlung doch noch fremdüblich erscheinen zu lassen. Würde es sich aber um einen in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Fremdmietler handeln, wäre die Gattin des Bw. doch niemals bereit das Risiko einer Darlehensvergabe einzugehen, um damit dem Darlehensnehmer als Mieter die Zahlung von Mietrückständen an den eigenen Ehegatten zu ermöglichen.

2) Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988

Wird ein Gebäude unter Lebenden übertragen und wurden innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung vom Steuerpflichtigen oder bei Erwerb von Todes wegen von seinem Rechtsvorgänger Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß Abs. 3 abgesetzt, dann sind gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 im Jahr der Übertragung zusätzlich besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen.

Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Gebäudes durch Schaffung verbesserten Wohnraumes verändert wurde. Wenn durch den Gebäudeumbau ein der zeitgemäßen Wohnkultur entsprechendes Objekt hergestellt wird, sind die durchgeführten Baumaßnahmen (erstmalige Anbringung einer über den Verputz hinausgehenden Wärmedämmung, Änderung der Raumeinteilung, Vermehrung der Anzahl der Wohnungen, Mauertrockenlegung, Ersatz der Holztramdecken durch Stahlbetondecken, Austausch verfallener Böden, Ersatz der alten Holztreppe durch eine Betonstiege und Verbesserung sowie Verstärkung der bestehenden Elektroleitungen) in Beurteilung des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes als Gesamtheit zu betrachten, die überwiegend und schwerpunktmäßig keine Reparatur des alten Gebäudebestandes, sondern eine Neuherstellung darstellen. Für einen solchen Fall ist der Aufwand in seiner Gesamtheit als Herstellungsaufwand zu beurteilen, weil der Reparaturreffekt als vernachlässigbar in den Hintergrund tritt. Es ist daher nicht ein Anteil der Herstellungskosten, der jenem Betrag

entspräche der angefallen wäre, wenn man sich auf eine Reparatur des alten Gebäudes beschränkt hätte, als Instandhaltungsaufwand zu behandeln (vgl. VwGH 11.5.1993, 92/14/0229).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte dem Berufungsbegehren aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Qualifikation der im Rahmen des Umbaues des im Erdgeschoß befindlichen Frisiersalons in eine Wohnung der Kategorie A durchgeführten Baumaßnahmen [„Die gesamten Räumlichkeiten wurden umgestaltet, Grundriss verändert, Mauern eingezogen, Wasser-, E-Installation, erstmaliger Einbau eines Bades, Einbau einer Zentralheizung für das Gebäude (bisher Heizung mit Öfen im EG, OG)“ – vgl. Tz. 2 des Berichtes vom 18. Juni 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung] als Herstellung erweist sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als zutreffend. Denn dass durch den Umbau eines gewerblich genutzten Gebäudeteiles in eine Wohnung der Kategorie A die Wesensart dieses Gebäudeteiles wesentlich verändert wurde, bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen, zumal durch das Einziehen von Mauern die Aufteilung des vorhandenen Raumes grundlegend verändert wurde. Da die Anforderungen an die Wasser- und Elektroinstallation im Rahmen eines Frisiersalons mit jenen im Rahmen einer Wohnung nicht vergleichbar sind und durch das Einziehen von Mauern entsprechende Änderungen jedenfalls erforderlich machen, können die diesbezüglichen Baumaßnahmen wohl keinesfalls als Erhaltungsmaßnahmen beurteilt werden, sondern es handelt sich um durch den Umbau bedingte Herstellungsmaßnahmen. Auch der erstmalige Einbau eines Bades und der Einbau einer Zentralheizung anstelle der bisherigen Heizung mit Öfen erfordert bauliche Maßnahmen, die zweifelsfrei als Herstellungsmaßnahmen zu beurteilen sind.

Auch die Baumaßnahmen bezüglich der im Obergeschoß befindlichen Wohnung („Diente bisher als Wohnung, wurde jedoch durch das Entfernen einer Wand bzw. Errichtung einer Wand optimiert. Einbau der Zentralheizung, Anhebung zur Kategorie A“ – vgl. Tz. 2 des Berichtes vom 18. Juni 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung) sind als Herstellungsmaßnahmen zu beurteilen, da infolge der dadurch bewirkten unbestrittenen Schaffung verbesserten Wohnraumes die Wesensart dieses Gebäudeteiles wesentlich verändert wurde. Gerade durch die Änderung der Raumaufteilung und den erstmaligen Einbau einer Zentralheizung wird die bisherige Wohnung einer derartigen Veränderung unterzogen, dass man keinesfalls von einer bloßen Erhaltung des alten Gebäudebestandes sprechen kann.

Zu der vom Bw. ins Treffen geführten Argumentation, dass in diesem Zusammenhang mit der Fassadeninstandsetzung auch eine Wärmedämmung und ein Feuchtigkeitsschutz angebracht

worden seien, die neben der Wärmedämmung jedenfalls als Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsmaßnahmen zu beurteilen seien, ist Folgendes auszuführen:

Da demnach vor der Sanierung keine über den Verputz hinausgehende Wärmedämmung und auch kein entsprechender Feuchtigkeitsschutz vorhanden war, kann dieser Aufwand schon deshalb nicht als Erhaltungsaufwand beurteilt werden. Auch die durch die Änderung der Raumaufteilung bedingten Erneuerungen der Elektro- und Wasserleitungsinstallation, können keinesfalls als Erhaltungsmaßnahmen beurteilt werden. Soweit jedoch lediglich die bestehende Installation erneuert worden ist, tritt der damit verbundene Reparatureffekt mit Rücksicht auf die im Vordergrund stehenden und dem Zweck der Kategorienanhebung dienenden Baumaßnahmen in den Hintergrund.

Wenn der Bw. bezüglich der Wohnung im Obergeschoß verneint, dass die Erneuerung von Fenstern, Türen und Fußböden, sowie die Generalsanierung des Badezimmers jedenfalls als Instandhaltungsaufwand zu beurteilen sei, dann ist ihm Folgendes zu entgegenen:

Da die baulichen Maßnahmen in ihrer Gesamtheit eine Anhebung des Mietgegenstandes auf die Kategorie A zur Folge hatten, hat sich durch die Schaffung des verbesserten Wohnraumes die Wesensart dieses Gebäudeteiles wesentlich verändert, was zur Folge hat, dass der dafür erforderliche Aufwand insgesamt als Herstellungsaufwand zu qualifizieren ist. Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Bw. selbst in der Berufungsschrift einräumt, eine „genaue Aufteilung der Herstellungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen sei bis zum heutigen Zeitpunkt nicht möglich“, vielmehr sei im Schätzungswege „sicherlich von einem Instandhaltungsaufwand von mindestens 40 % bzw. einem Herstellungsaufwand von maximal 60 % auszugehen“. Abgesehen davon, dass er nähere nachvollziehbare Ausführungen für diese Prozentsätze schuldig bleibt, bringt er damit jedenfalls zum Ausdruck, dass die durchgeführten baulichen Maßnahmen in ihrer Gesamtheit überwiegend keine Reparatur des bereits bestehenden Gebäudes, sondern eine Neuherstellung darstellt.

Die Qualifikation der im Rahmen des erstmaligen Ausbaus des Dachgeschoßes für Wohnzwecke durchgeführten Baumaßnahmen, die vom Bw. nicht explizit releviert werden, als Herstellungsmaßnahmen bedürfen auf Grund der unbestrittenen Tatsache, dass dadurch erstmalig Wohnraum geschaffen wurde und damit keinesfalls von Erhaltungsaufwand gesprochen werden kann, wohl keiner näheren Ausführungen.

Auch wenn das Finanzamt, ungeachtet der obigen Ausführungen, im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 – die rechnerische Ermittlung ist unbestritten – von dem nach Abzug der erhaltenen Landesförderung verbleibenden Investitionsaufwand in Höhe von S 1,376.696,02 lediglich 90 % (= S 1,239.026,42) als Herstellungsaufwand

qualifiziert hat und damit allfällige Reparaturaufwendungen im Schätzungsweg in Höhe von 10 % berücksichtigt hat, kann sich der Bw. dadurch nicht beschwert erachten.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 11. März 2008