



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 12

GZ. RV/0519-S/10, miterl.
RV/0520-S/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. P., vertreten durch Göttlich-Schwaighofer WTH GmbH, Steuerberatungskanzlei, 5302 Henndorf, Hauptstraße 61a, vom 23. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 22. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 sowie Festsetzung von Anspruchsziens für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird insgesamt teilweise stattgegeben.

Die Berufung gegen die Festsetzung von Anspruchsziens für die Jahre 2006 bis 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog für den Streitzeitraum 2006 bis 2008 selbständige Einkünfte, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer beim Bw in den Monaten Juni und Juli 2009 durchgeführten Nachschau gem. § 144 Bundesabgabenordnung (BAO) sowie einer Außenprüfung (BP) gem. § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 2006, 2007 und 2008 wurde hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter anderem folgendes festgestellt (Niederschriften über die Nachschau vom 26.5.2010 und 12.5.2010, Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21.6.2010):

1. AK Gebäude, Wohnung, H.- Straße 1, 5020 Salzburg:

Mit Kaufvertrag vom 00.00.0000 erwarb der Berufungswerber (Bw) Eigentum an der Wohnung, X), mit der Grundstücksadresse H.- Straße 1, 5020 Salzburg. Der Kaufpreis (KP) für das gesamte Kaufobjekt betrug € 160.000,00. Laut Kaufvertrag ist der Gesamtkaufpreis in Positionen aufgeschlüsselt und entsprechend aktiviert bzw. daraus resultierend die Afa berechnet worden (siehe anschließende Tabelle).

Die streitgegenständliche Wohnung wurde völlig neu adaptiert. Der im Kaufpreis ausgewiesene Betrag für Mobiliar und Einrichtung wurde daher dem Gebäude zugeordnet. Der Grundanteil wurde durch den Bw mit rd. 10% des Gesamtkaufpreises festgesetzt. Dieser wurde im Zuge der Betriebsprüfung auf 20% des Kaufpreises erhöht:

Anschaffungskosten (Ak) des Gebäudes:

	Lt. Erklärung	Lt.-BP	Differenz
Aktivierung des KP lt. Vertrag	€ 160.000,00	€ 160.000,00	
Ansch.nebenkosten (NK)	€ 14.012,32	€ 14.012,32	
AK gesamt	€ 174.012,32	€ 174.012,32	
Davon lt. Vertrag für Gebäude inkl. AK-NK	€145.845,03	€ 139.209,86	
Davon lt. Vertrag für Grund inkl. AK-NK	€ 18.367,29	€ 34.802,46	
Davon lt. Vertrag mit	€ 9.800,00	€ 0,00	

Mobil/Einrichtungen			
Afa 2006, 1,50%	€ 1.583,78	€ 1.044,07	€ 539,71
Afa 2007, 1,50%	€ 3.167,57	€ 2.088,15	€ 1.079,42
Afa 2008, 1,50%	€ 3.167,57	€ 2.088,15	€ 1.079,42

2. Umbau und Sanierung des erworbenen Objektes/Instandsetzung

Am 16.11.2006 wurde die verfahrensgegenständliche Wohnung erworben.

In den Monaten Jänner bis März 2007 wurde die Wohnung saniert und wurde diese ab April 2007 vermietet.

Obwohl der Kostenvoranschlag/Auftrag für den Umbau erst mit 9.1.2007 von den Vertragspartnern unterzeichnet wurden, legte der Auftragnehmer noch am 28.12.2006 eine Rechnung über € 24.000,00 brutto als Vorauszahlung für die Umbauarbeiten und die Überweisung veranlasste der Abgabepflichtige noch im Jahr 2006. Der tatsächliche Beginn konnte anhand einer Nachschau beim Auftragnehmer jedoch erst mit 22.1.2007 festgestellt werden. Der Nettobetrag von € 20.000,00 wurde in voller Höhe als Aufwand/WK in der Überschussrechnung 2006 angesetzt. Die Erstellung der Schlussrechnung erfolgte im März 2007, wobei eine Aufteilung in Instandhaltung und Instandsetzung vorgenommen wurde. Laut Auskunft des Auftragsnehmers gab der Abgabepflichtige die Aufteilung vor.

Die Betriebsprüfung ließ eine Berücksichtigung der Vorauszahlung/aufgrund oa. Sachverhaltes im Jahr 2006 nicht zu. Alle iZm den Umbauarbeiten/Sanierung entstandenen Aufwendungen (inklusive Vorauszahlung € 20.000,00) wurden entsprechend den Bestimmungen des § 28 Abs. 2 EStG (Einkommensteuergesetz 1988) auf 10 Jahre verteilt abgesetzt:

Darstellung:

		<u>2006</u>	<u>2007</u>	
Instandhaltung Umbauarbeiten lt. Erkl.		€ 20.000,00	€ 6.109,00	
Instandhaltung Umbauarbeiten lt. BP		€ 0,00	€ 0,00	
Differenz		€ 20.000,00	€ 6.109,00	
		<u>Lt. Erkl</u>	<u>Lt. BP</u>	
Instandsetzung		€ 12.980,00	€ 38.849,00	

Afa 2007	10,00%	<u>€ 1.298,00</u>	<u>€ 3.884,90</u>	€ -2.586,90
Bw 31.12.2007		€ 11.682,00	€ 34.964,10	
Afa 2008		<u>€ 1.298,00</u>	<u>€ 3.884,90</u>	€ -2.586,90
		€ 10.384,00	€ 31.079,20	

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die Verfahren für die Jahre 2006 und 2007 mit den Bescheiden vom 22.6.2010 wieder aufgenommen und gleichzeitig neue Sachbescheide erlassen.

Gleichzeitig erfolgte mit den Bescheiden vom 22.6.2010 die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2006 bis 2008.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 9.6.2009 wurde gem. § 295 BAO mit Bescheid vom 22.6.2010 abgeändert.

Aufgrund bescheidmäßiger Feststellungen des Finanzamtes Wien 1/23 erfolgte gem. § 295 BAO eine weitere Änderung hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Bescheid vom 3.8.2010).

Der Bw legte am 27.8.2010 Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 sowie gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2006 bis 2008 ein und führte dazu wie folgt aus:

„Die Sanierung der verfahrensgegenständlichen Wohnung erfolgte im Jänner bis März 2007. Im Dezember 2006 wurde von der ausführenden Baufirma eine Anzahlungsrechnung gelegt, im April 2007 wurde eine Schlussrechnung erteilt. Die ausführende Firma wurde seitens des Auftraggebers angewiesen, die durchgeföhrten Arbeiten im Hinblick auf die Beurteilung als Instandhaltung oder Instandsetzung genau aufzuteilen. Die Qualifikation der Maßnahmen erfolgte nach den Einkommensteuerrichtlinien.“

Zum Instandhaltungsaufwand legte der Bw klar, dass die Sofortabschreibung der Instandhaltungsmaßnahmen deshalb sofort vorgenommen wurde, weil die Wohnung in den Vollanwendungsbereich des MEG fällt.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung betreffend der im Dezember 2006 erfolgten Vorauszahlung wendete der Bw ein, dass bei einer Vorauszahlung im Dezember des Vorjahres und Reparaturleistungen in den Monaten Jänner bis März des nächstfolgenden Jahres sowohl der zeitliche als auch der funktionelle Zusammenhang gegeben ist und die Vorauszahlung im Zeitpunkt des Abflusses anzusetzen ist.

Der Berufung angeschlossen wurde eine Schreiben der Rechtsanwälte Schöpf Maurer & Bitschnau, in dem mitgeteilt wurde, dass die verfahrensgegenständliche Wohnung in den Vollanwendungsbereich des MRG fällt (Errichtungszeitpunkt des Gebäudes zwischen 1901 und

1920).

Darüber hinaus begehrte der Bw hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, den sich aus der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO ergebenden Verlustanteil zu StNr. XY bei der Veranlagung einzubeziehen.

Gleichzeitig stellte der Bw gem. § 284 Abs. 1 BAO einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung wurde der Betriebsprüfung/Prüfer am 17.8.2010 zur Stellungnahme vorgelegt.

Der Prüfer führte hierzu aus:

Mit Bescheid vom 3.8.2010 wären gem. § 295 Abs. 1 BAO die negativen Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb (StNr. 91/650/5191) steuerlich berücksichtigt worden.

Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen grundsätzlich zu aktivieren, wobei anschaffungsnahe Instandhaltungsaufwendungen nach EStR 2000 Rz 6475 beim Erwerb vernachlässigter Gebäude ebenfalls zu den Instandsetzungsaufwendungen zu rechnen seien. Bei mietengeschützten Gebäuden sei eine Aktivierung anschaffungsnaher Instandsetzungsaufwendungen nicht vorzunehmen. § 28 Abs. 2 EStG 1988 sei zu beachten. Instandsetzungen inklusive Instandhaltungsaufwendungen sind bei Mietwohngebäuden auf 10 Jahre zu verteilen (EStR 2000, Rz 6475).

Zum Berufungspunkt „Vorauszahlung“ wäre darauf zu verweisen, dass der Generalbeauftragte trotz umfangreicher Vorauszahlung erst im Jänner 2007 den unterfertigten Auftrag erhalten und am 22.1.2007 mit der Baustelleneinrichtung begonnen hätte.

Mit Schreiben vom 18.2.2013 wurde der in der Berufung gem. § 284 BAO gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung über die Berufung zurückgezogen.

Gleichzeitig verwies der Bw darauf, dass der im Jahr 2006 als Vorauszahlung/Werbungskosten geltend gemachte Betrag von € 20.000,00 wohl in (anschaffungsnahen) Instandhaltungsaufwand bzw. Instandsetzungsaufwand aufzuteilen wäre, wobei nur der als für Instandhaltungsarbeiten ermittelte Aufwand sofort als Werbungskosten abzusetzen wäre. Der Restbetrag wäre beginnend mit dem Jahr 2006, verteilt auf 10 Jahre, abzuschreiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufungspunkt „Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus 2008“

Der Verlustanteil aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO) zur St. Nr. XY wurde mit Bescheid vom 3.8.2010 berücksichtigt und steuerlich in Ansatz gebracht. Dem Berufungsbegehren wurde diesbezüglich Rechnung getragen.

2. Berufungspunkt „Vorauszahlung“ (€ 20.000,00) für das Jahr 2006

Am 16.11.2006 wurde die verfahrensgegenständliche Wohnung erworben.

In den Monaten Jänner bis März 2007 erfolgte die Sanierung der Wohnung durch die Fa. V..

Im Dezember 2006 wurde von der bauausführenden Firma eine Anzahlungsrechnung gelegt (Rechnung vom 28.12.2006). Die Überweisung des Rechnungsbetrages (€ 24.000,00 brutto) erfolgte noch im Dezember 2006.

Der Bw setzte den Nettobetrag von € 20.000,00 in voller Höhe als Aufwand/Werbungskosten in der Überschussrechnung für das Jahr 2006 an. Die Schlussrechnung in Höhe von € 22.618,80 wurde im März 2007 gelegt (Schlussrechnung insgesamt in Höhe von € 46.618,80 inkl. 20% USt abzüglich der Anzahlung von € 24.000,00).

Gem. § 16 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind Werbungskosten jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden und dienen der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen.

§ 19 EStG regelt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben allerdings unberührt. § 19 ist daher bei den Einkünften iS des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG anzuwenden.

Demnach sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen und Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Dabei ist der für die zeitliche Zuordnung von Ausgaben im Gesetz verwendete Begriff „leisten“ im Sinn von Übertragen der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht über Geld und Geldeswert zu verstehen. Maßgeblich ist jener Zeitpunkt, zu dem der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist, und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag verloren hat (VwGH 22.4.1998, 95/13/0148).

Auch Vorauszahlungen und Akontozahlungen, die im Kalenderjahr geleistet werden, können als Werbungskosten abgesetzt werden. Dabei muss aber im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden, dass der die Werbungskosteneigenschaft (berufliche Veranlassung) begründende Zusammenhang gegeben ist.

Anzahlungen müssen mit der späteren Leistung in einem funktionellen Zusammenhang stehen (siehe Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 19, Tz 35).

Dieser Zusammenhang ist hier jedenfalls gegeben. Die Vorauszahlung im Dezember 2006 steht im klaren Zusammenhang mit den zu erwartenden Sanierungsmaßnahmen durch die Fa. V. an der verfahrensgegenständlichen Wohnung, selbst wenn das Auftragsschreiben der Fa. V. erst im Jänner durch den Bw unterfertigt wurde. Seitens der Fa. V. wurden noch im Dezember 2006 konkrete Kostenvoranschläge und eine genaue Aufschlüsselung nach Art und

Umfang der geplanten Durchführungsmaßnahmen vorgelegt. Die Detailliertheit der Voranschläge lässt erkennen, dass diesen ein genauer, langer und umfangreicher Informationsaustausch zwischen den Bw und dem ausführenden Bauunternehmen vorhergegangen sein muss. Ebenfalls klar umrissen war der Zeitpunkt der Durchführung des Umbaus. Der Ausführungszeitraum war mit Jänner und Februar 2007 ausreichend konkretisiert. Damit konnte der Bw ernsthaft und sicher mit der zu erwartenden Leistung seitens der Baufirma rechnen. Andererseits ist von einer ernsthaften Absicht des Bw, Umbauarbeiten an der Wohnung durch die Fa. V. vornehmen zu lassen, auszugehen. Nach obigen Ausführungen ist für den Unabhängigen Finanzsenat der zeitliche als auch der funktionelle Zusammenhang zwischen der im Dezember 2006 geleistete Anzahlung und den tatsächlichen Ausführungsarbeiten zu Beginn des Jahres 2007 erkennbar, sodass die Vorauszahlung in Höhe von € 20.000,00 im Zeitpunkt des Abflusses, nämlich im Jahr 2006, als Aufwand/Werbungskosten sofort in Abzug gebracht (Instandhaltungsaufwand € 13.444,27) bzw., auf 10 Jahre verteilt, abgeschrieben (Instandsetzungsaufwand € 6.558,73) werden kann (siehe dazu auch Ausführungen zu Punkt 3. „Umbau und Sanierung des erworbenen Objektes/Instandhaltungsaufwand“).

Ermittlung des anteiligen Aufwandes für Instandhaltung/Instandsetzung der Vorauszahlung € 20.000,00 für 2006:

Instandhaltungsarbeiten 2006 und 2007 lt. Rechnung/ V.	26.109,00 €	67,21%
Instandsetzungsarbeiten lt. Rechnung/ V.	12.740,00 €	32,79
Zwischensumme	38.849,00 €	100%
Instandsetzungsarbeiten sonstige	239,99 €	
Gesamtsumme	39.088,99 €	

Aufteilung der Vorauszahlung/**V.** 2006 daher:

Vorauszahlung für Instandhaltung	13.441,27 e	67,21%
Vorauszahlung für Instandsetzung	6.558,73 €	32,79%
Summe	20.000,00 €	100,00%

3. Berufungspunkt „Umbau und Sanierung des erworbenen Objektes/Instandhaltungsaufwand“

Erhaltungsaufwand dient dazu, ein Wirtschaftsgut in ordnungsgemäßem Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen zu versetzen (zB notwendige Ausbesserungsarbeiten). Ein derartiger Aufwand liegt auch vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden; der Umstand, dass dabei besseres Material oder moderne Ausstattung gewählt wird, steht der Beurteilung als Erhaltungsaufwand nicht entgegen. Erhaltungsaufwendungen enden dort wo der Herstellungsaufwand beginnt.

Zum Erhaltungsaufwand zählen Instandsetzungsaufwendungen und Instandhaltungsaufwand.

Zu den Instandsetzungsaufwendungen zählen gem. § 28 Abs. 2 EStG 1988 jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs-oder Herstellungskosten gehören und den Nutzungswert eines Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Beim Instandhaltungsaufwand erfolgt lediglich ein Austausch unwesentlicher Gebäudeteile bzw. kein Eintritt einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes oder Nutzungsdauer. Die Beurteilung erfolgt im Wege einer negativen Abgrenzung zu den Instandsetzungsmaßnahmen. Instandhaltungsaufwendungen sind als laufende Reparaturen Werbungskosten im Jahr des Aufwandes (Jakom, EStG 3. Auflage 2010, § 28, Rz 97). Auf Antrag können Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten gem. § 28 Abs. 2 EStG auf 10 Jahre verteilt werden.

Instandsetzungsaufwendungen können in der Regel wahlweise sofort abgesetzt werden oder auf 10 Jahre verteilt werden.

Aufwendungen für Mietwohngebäude sind nach § 28 Abs. 2 EStG zwingend auf 10 Jahre zu verteilen (soweit sie nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind als solche aus der Einkünfteermittlung ausscheiden).

Anschaffungsnahe oder nachgeholte Erhaltungsaufwendungen stehen in einem engen, nicht mehr als dreijährigen zeitlichen Zusammenhang mit einem Liegenschaftserwerb. Erhaltungsaufwendungen im zeitlichen Naheverhältnis eines sanierungsbedürftigen Gebäudes wurden nach bisheriger Auffassung des VwGH sowohl im betrieblichen Bereich als auch im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu den Anschaffungskosten gezählt und als aktivierungspflichtig angesehen und waren dementsprechend auf die Restnutzungsdauer des erworbenen Gebäudes zu verteilen. Dazu gehörte insbesondere auch anschaffungsnaher Instandsetzungsaufwand (vor allen dann, wenn eine im Verhältnis zum Kaufpreis beachtliche Höhe gegeben war). Dies sollte der Gleichstellung mit Käufern dienen, die vor der Veräußerung verbesserte Liegenschaften

erwarben.

Von der Aktivierung ausgenommen waren mietengeschützte Gebäude:

Liegt allerdings ein dem MRG unterliegendes Gebäude vor, können „...bei einem mietengeschützten Objekt selbst nachgeholte Instandhaltungsaufwendungen weiterhin sofort abgesetzt werden (Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, 8. Auflage, Wien 2002). Kohler/Wakounig stützen sich auf die Entscheidung des VwGH vom 20.4.95, 91/13/0143: „Gerade der Umstand, dass für den Bereich der Wohnungswirtschaft und des (damals) geltenden Mietrechtes keine freien marktwirtschaftlichen Grundsätze herrschen, ließ den Gerichtshof zur Ansicht gelangen, dass bei "mietengeschützten" Gebäuden eine Ausnahme vom Grundsatz der Aktivierung anschaffungsnaher Instandsetzungsaufwendungen gerechtfertigt ist.“

Es wurden die Instandhaltungsaufwendungen als Werbungskosten im Jahr der Bezahlung (1987) anerkannt.

Die Aktivierung anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen entsprach auch der früheren Auffassung des deutschen Bundesfinanzhofes.

Im Jahr 2001 hat der BFH mit 2 Grundsatzentscheidungen seine bisherige Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Aufwand bei Immobilien geändert.

Nachdem der deutsche Bundesfinanzhof von der bis 2001 vertretenen Sichtweise abgewichen war (BFH vom 12.9.2001, IX R 39/97, IX R 52/00, BStBl 2003 II 569 und 574), der UFS in seiner Entscheidung vom 12.4.05, RV/0123-W/04 der Rechtsansicht des BFH teilweise gefolgt ist (für den betrieblichen Bereich im Inland), hat der VwGH diese Rechtsauffassung mit Erkenntnis vom 30.6.2010, 2005/13/0076 und damit den Sofortabzug von Erhaltungsaufwendungen im zeitlichen Naheverhältnis zum Erwerb eines sanierungsbedürftigen Gebäudes bestätigt „...*Die belangte Behörde hat in ihrer sehr ausführlich begründeten Entscheidung im Einzelnen dargelegt, dass nach den Maßstäben der ständigen früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zuletzt im Erkenntnis vom 20. April 1995, 91/13/0143, VwSlg. 6993/F, wegen der zeitlichen Nähe der im Verhältnis zum Kaufpreis der Liegenschaft beträchtlichen Kosten der strittigen Arbeiten ein aktivierungspflichtiger anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand vorzuliegen scheine. Eine vergleichbare Judikatur in Deutschland sei jedoch im Jahr 2001 aufgegeben worden. Die österreichische Lehre sei dieser Judikaturänderung weitgehend gefolgt, wie aus Stellungnahmen von Bertl/Hirschler (RWZ 2002/72), Mayr (ÖStZ 2002/69 und ÖStZ 2003/56) und Konezny (RdW 2002/476) hervorgehe. Die belangte Behörde schließe sich dem an und vertrete die Auffassung, dass die sehr weit zurückreichende Lehre und Rechtsprechung zur Aktivierungspflicht des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes mit dem Argument, sie diene der steuerlichen Gleichstellung mit einem Käufer, der um einen entsprechend höheren Preis*

ein bereits saniertes Gebäude kaufe, nicht schlüssig begründet worden sei. Gehe man mit der Verwaltungspraxis (vgl. Rz 2625 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) davon aus, dass die Aktivierung im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 7 EStG 1988 durch die Verteilung der Instandsetzungsaufwendungen auf zehn Jahre verdrängt werde, so ergebe sich auch ein Widerspruch, weil die in dieser Bestimmung vorgesehene Zehntelabsetzung für solche Fälle dann keine Absetzungsschwierigkeit bewirke. Eine dem § 4 Abs. 7 EStG 1988 vergleichbare Norm, die außerhalb des Anwendungsbereiches dieser Bestimmung den Sofortabzug betrieblicher Erhaltungsaufwendungen begrenze, existiere nicht. Wenn der deutsche Gesetzgeber auf die Judikaturänderung in Deutschland mit einer solchen Regelung reagiert habe, dann spreche das "gerade dafür, dass ohne eine entsprechende positivrechtliche Regelung ein Sofortabzug dem Gesetz ... entspricht....Die Ableitung einer Aktivierungsverpflichtung nur aus dem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf und aus dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis erscheine problematisch und eine Grundlage dafür in Fällen wie dem vorliegenden, in denen die Aufwendungen nicht der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft dienten, sei nicht erkennbar".

Im gegenständliche Fall hat der VwGH ohne Befassung eines verstärkten Senates, deren Notwendigkeit er deshalb verneint hat, weil die bisherige Erkenntnis zum EStG 1972 und früheren Gesetzen ergingen und eine § 4 Abs. 7 EStG 1988 vergleichbare Bestimmung nicht enthalten gewesen sei, damit seine bisherige Rechtsprechung geändert.

Dem Begriff des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes kommt damit keine eigenständige Bedeutung mehr zu. Erhaltungsaufwand im zeitlichen Naheverhältnis zur Anschaffung ist daher nicht mehr anders zu behandeln, als dies § 4 Abs. 7 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1988 - dh Sofortabsetzbarkeit bzw. Verteilung auf 10 Jahre explizit vorsehen (siehe dazu auch Renner, Aktivierungspflicht oder Sofortabsetzbarkeit anschaffungsnahen Erhaltungsaufwands, ÖStZ, Heft 17 vom 6.9.2010).

Die Schlussrechnung über den Umbau und Sanierung der verfahrensgegenständlichen Wohnung wurde von der Fa. V. am 17.3.2007 gelegt. Die in der Schlussrechnung vorgenommene Aufteilung in Instandsetzungsaufwand bzw. Instandhaltungsaufwand im Zusammenhang mit den in der Rechnung angeführten Lieferungen und Leistungen wurden vom Finanzamt als plausibel angesehen und die vom Bw veranlasste Aufteilung als solche anerkannt (siehe dazu Schreiben der Betriebspflege/Prüfer vom 7.1.2013). Auch die Referentin hat hierzu keine Einwendungen.

Nach den obigen Darlegungen und Berechnungen zu Punkt 2. „Vorauszahlung € 20.000,00 2006“ kann der in der Schlussrechnung/V. vom 17.3.2007 ausgewiesene Instandhaltungsaufwand in Höhe von € 26.109,00 im Jahr des Abflusses sofort als Werbungskosten abgesetzt werden (womit die Anzahlung in Höhe von € 13.441,27 im Jahr

2006, die Restzahlung im Jahr 2007 in Ansatz zu bringen sind).

Der in der Schlussrechnung ausgewiesene Aufwand für Instandsetzungsarbeiten ist gem. § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben.

Dem Berufungsbegehren war in diesem Punkt daher stattzugeben.

4. Berufungsbegehren „Anspruchszinsen“

Das streitgegenständliche Berufungsbegehren ist auch gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2006 bis 2008 gerichtet, wobei sich die Berufungsbegründung ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit des zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheides für die betreffende Jahre stützt.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt - zB für die Einkommensteuer 2006 mit Ablauf des Jahres 2006 entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt:

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Gemäß § 252 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen eines Abgabenbescheides zugrunde liegen, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht - wie auch im gegenständlichen Fall - mit der Begründung anfechtbar, dass die maßgebenden Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig seien (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend geändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0150). Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen

Zinsenbescheides, sondern ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (Gutschrif茨zinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung, weil nunmehr ohne Grundlage eines entsprechenden Stammabgabenbescheides).

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchsziens für die Jahre 2006 bis 2008 war sohin unabhängig vom Ausgang des Berufungsverfahrens betreffend die Einkommensteuerbescheide für diese Jahre als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 32ff zu § 205; UFS 11.3.2010, RV/0274-L/08).

Das Berufungsbegehren war in diesem Punkt abzuweisen.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Berechnung Gesamteinkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Änderungen		2006	2007	2008
H.- Straße VuV lt.BP		-1.044,07 €	-8.540,70 €	-3.291,38 €
Instandhaltung 2006 gem. BE	67,21% von € 20.000,00	-13.441,27 €		
Instandsetzung 2006 gem. BE	32,79% von € 20.000,00, davon 1/10	-655,87 €	-655,87 €	-655,87 €
Instandhaltung 2007 gem. BE	Instandsetzung lt. BP		-6.109,00 €	
Instandsetzung 2007 und 2008 lt. BP			2.610,90 €	2.610,90 €
VuV H.- Straße gem. BE		-15.141,21 €	-12.694,67 €	-1.336,35 €
VuV PL. Straße		-1.711,17 €	-1.719,51 €	-694,50 €
K. Straße		-5.457,67 €	-924,52 €	-20.765,97 €
<u>Einkünfte aus VuV gesamt</u>		<u>-22.310,05 €</u>	<u>-15.338,70 €</u>	<u>-22.796,82 €</u>

Gesamtbetrag der Einkünfte laut BE für die Jahre 2006 bis 2008 unter Berücksichtigung der
Änderung aus VuV, H.- Straße 1

	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Bescheide lt. BP (bzw. des geänderten Bescheides 2008 vom 3.8.2010)	101.349,55 €	16.929,11 €	-8.179,07 €
Änderung VuV, H.-Straße 1	-14.097,13 €	-4.153,97 €	1.955,03 €
<u>Gesamtbetrag der Einkünfte laut BE</u>	<u>87.252,42 €</u>	<u>14.111,82 €</u> (keine verrechenbaren Verluste aus Vorjahr)	<u>-6.224,04 €</u>

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Salzburg, am 19. Februar 2013