



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H, vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, 8010 Graz, Leonhardstraße 109, vom 10. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2009 unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Streitjahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Pensionist und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 wurde ua. festgestellt, dass der Bw. mit Kaufvertrag vom 24. Dezember 2007 die Liegenschaft X, um 320.000,00 Euro an seine Tochter veräußerte. Bis dahin hatte er diese Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt.

Von der Prüferin wurde im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft ua. festgestellt, dass innerhalb von 15 Jahren vor der Übertragung der Liegenschaft vom Bw. Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) abgesetzt worden seien. Die Prüferin vertrat daher die Ansicht, dass im Jahr der Übertragung der Liegenschaft

gemäß [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen seien. Die besonderen Einkünfte betrugen laut Prüferin 72.993,95 Euro. Diese wurden auf Antrag des Bw. gleichmäßig auf drei Jahre verteilt. Insgesamt erhöhte die Prüferin die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2007 auf 41.296,91 Euro, weil sie den vom Bw. erklärten Einkünften in Höhe von 1.359,43 Euro neben den im Jahr 2007 zu versteuernden besonderen Einkünften gemäß [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) in Höhe von 24.331,00 Euro noch die folgenden Beträge hinzurechnete: 3.641,92 Euro für eigene Verwaltungskosten, 6.737,80 Euro für eine im Jahr 2007 zu Unrecht geltend gemachte 1/15-tel Absetzung von bereits im Jahr 1992 getätigten Herstellungskosten, 4.526,76 Euro an Lohnkosten für die als Hausmeisterin angestellte Tochter des Bw. und 700,00 Euro an privaten Telefonkosten.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 wiederaufgenommen und ein entsprechender neuer Sachbescheid erlassen.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 führte der Bw. aus, die bei der Sanierung der strittigen Liegenschaft angefallenen Aufwendungen seien in seinen bisherigen Einkommensteuererklärungen zu Unrecht als Herstellungsaufwendungen bezeichnet und gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) in 1/15-tel Teilbeträgen abgesetzt worden. Tatsächlich habe es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Herstellungs-, sondern um Sanierungsaufwendungen gehandelt, die gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) in 1/10-tel Teilbeträgen abzusetzen gewesen wären. Die Ermittlung und Versteuerung besonderer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) sei daher zu Unrecht erfolgt. Der Berufung wurden zahlreiche Beilagen betreffend die vom Bw. vorgenommenen Sanierungsarbeiten und die dabei angefallenen Aufwendungen sowie Beilagen betreffend die Ermittlung der abgesetzten 1/15-tel Beträge angeschlossen.

In weiteren umfangreichen Schriftsätze wurde die Berufung dahingehend ergänzt, dass zur Finanzierung des Herstellungsaufwandes (der Bw. verwendet nun selbst wieder den Begriff „Herstellungsaufwand“ im Zusammenhang mit den von ihm abgesetzten Teilbeträgen) erhöhte (Zwangs-)Mieten eingehoben worden seien, weshalb die Herstellungsaufwendungen gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) in 1/10-tel Teilbeträgen abgesetzt hätten werden können.

Daraus schloss der Bw., dass in seinem Fall auch ein innerhalb von 15 Jahren vor der Übertragung der Liegenschaft (allenfalls angefallener) Herstellungsaufwand nicht zu besonderen Einkünften gemäß [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) geführt hätte, weshalb die Ermittlung und Versteuerung besonderer Einkünfte in jedem Fall zu Unrecht erfolgt sei.

Vom Finanzamt wurde der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2009 insoweit stattgegeben als die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung um 24.331,00 Euro auf 16.965,91 Euro vermindert wurden.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag führte der Bw. nochmals aus, er habe bereits dargelegt, dass es sich bei den auf seiner Liegenschaft angefallenen Sanierungsaufwendungen nicht um Herstellungsaufwendungen gehandelt habe und dass die 1/15-tel Absetzungen eigentlich 1/10-tel Absetzungen gewesen seien. Damit habe er nachgewiesen, dass in seinem Fall anlässlich der Übertragung der Liegenschaft besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) nicht angefallen seien. Dennoch beharre das Finanzamt ohne Begründung auf der Anwendung des [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#). Da er die Entscheidung des Finanzamtes beträchtlich nicht nachvollziehen könne, ersuche er – für die nähere Begründung seines Vorlageantrages - um eine Stellungnahme des Finanzamts.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 19. Juli 2012 wurde dem Bw. (nochmals) dargelegt, um welche Beträge die Prüferin die vom Bw. erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erhöht hatte. Weiters wurde dargelegt, dass dem Berufungsantrag mit Berufungsvorentscheidung bereits Folge gegeben worden sei. Der Bw. wurde daher ersucht, seinen Vorlageantrag dahingehend zu ergänzen, welche (weiteren) konkreten Änderungen er begehrte oder den Vorlageantrag zurückzuziehen.

Nach einem Antrag auf Erstreckung der Frist zur Beantwortung dieses Vorhalts bis zum 30. November 2012 wurden vom Bw. weder weitere Anträge gestellt noch solche zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) sind Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten ... über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen.

Gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) sind folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwendungen darstellen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinn der [§§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes](#) in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.
2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.

3. ...

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

§ 28 Abs. 7 EStG 1988 lautet:

Wird ein Gebäude entgeltlich übertragen und wurden innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß Abs. 3 abgesetzt, sind im Jahr der Übertragung zusätzlich besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude im Zeitpunkt der Übertragung nicht mehr der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient. Die besonderen Einkünfte sind wie folgt zu berechnen:

1. Zunächst ist zu ermitteln, welcher Betrag bei der Einkunftsermittlung im Fall der Verteilung dieser Kosten auf die Restnutzungsdauer als Absetzung für Abnutzung abzusetzen gewesen wäre (rechnerische Absetzung für Abnutzung).
2. Die tatsächlich abgesetzten Teilbeträge der Herstellungsaufwendungen abzüglich der rechnerischen Absetzung für Abnutzung (Z 1) werden als besondere Einkünfte erfasst.

Der Bw. hatte ursprünglich erklärt, Herstellungsaufwendungen im Sinn des § 28 Abs. 3 EStG 1988 getätigt zu haben und hatte beantragt, diese Aufwendungen auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen. Von der Prüferin wurde – den Angaben des Bw. folgend - festgestellt, dass der Bw. innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung der strittigen Liegenschaft Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt habe. Sie ermittelte daher besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 und rechnete diese den vom Bw. erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzu.

Im Berufungsverfahren konnte der Bw. glaubwürdig darlegen, dass es sich bei den von ihm getätigten Aufwendungen – entgegen seinen ursprünglichen Angaben – nicht um Herstellungs-, sondern um Instandhaltungsaufwendungen gehandelt habe, die er gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre hätte verteilen können.

Der Berufung war daher – wie bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2009 ausgesprochen wurde - Folge zu geben. Die von der Prüferin ermittelten Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung waren um die besonderen Einkünfte in Höhe von 24.331,00 Euro zu vermindern und betragen nunmehr 16.965,91 Euro.

Der ergänzenden Begründung des Bw., selbst bei Vorliegen von Herstellungsaufwendungen anstelle von Instandhaltungsaufwendungen wäre er gemäß § 28 Abs. 3, letzter Absatz, EStG 1988, berechtigt gewesen, diese Aufwendungen auf zehn Jahre zu verteilen, weshalb es „denkunmöglich“ sei, dass im vorliegenden Fall [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) anzuwenden sei, kann hingegen nicht gefolgt werden (vgl. dazu zB Jakom/Laudacher EStG, 2012, § 28 Rz 152, wonach als Absetzung von Teilbeträgen gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) die Absetzung von Herstellungsaufwand in Zehntel- bis Fünfzehntelbeträgen gilt). Dieser Rechtsirrtum des Bw. ändert an der Beurteilung des vorliegenden Falls jedoch nichts.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 14. Dezember 2012