

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den am 8. Februar 2017 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat mit dem am 8. Februar 2017 ausgefertigten Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit 10.809,00 € festgesetzt.
2. Mit Schreiben vom 8. März 2017 hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin dagegen Beschwerde erhoben und beantragt, den Aufwand für die Teilsanierung einer Badanlage als sofort absetzbaren Instandhaltungsaufwand anzuerkennen und nicht, wie von der Abgabenbehörde angenommen, als auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren.
3. Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde mit der am 28. November 2017 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen.
4. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 28. Dezember 2017 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt, zudem gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO die Entscheidung durch den Senat und gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

5. Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde mit Bericht vom 28. Jänner 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.
6. Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 4. Mai 2018 den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Die Beschwerdeführerin vermietet Eigentumswohnungen. Für das Streitjahr 2015 erklärte sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.207,72 €. Bei der Ermittlung der Einkünfte wurden die im Beschwerdeverfahren strittigen Ausgaben für die Teilsanierung einer Badanlage in Höhe von 12.372,00 € als Werbungskosten berücksichtigt
2. Die Teilsanierung der Badanlage wurde im Leistungszeitraum Dezember 2014 von der Firma D in der Wohnung Adresse*** durchgeführt und am 28. Jänner 2015 mit (brutto) 12.624,49 € in Rechnung gestellt. Die Rechnung wurde nach Abzug von 2% Skonto am 4. Februar 2015 von der Beschwerdeführerin bezahlt.
3. Die Abrechnung über die Teilsanierung der Badanlage weist folgende Positionen aus:

Demontage Altbestand	986,00
UP-Absperrungen Sanierung (UP-Ventile vom Altbestand wiederhergestellt)	0,00
Brauseanlage 90x75 cm weiss inkl. Duschabtrennung	1.559,43
Stand WC neu	343,20
WM Anlage (Einbausifon für Waschmaschine, Auslaufventil, Kleinmaterial)	164,61
Waschtischanlage 60cm weiss	298,03
Lüftungsanlage (Lüftung Abluftventil)	15,50
Montage Sanierung Badanlage (Leitungen bleiben Altbestand)	1.305,00
Nachlass (Materialrabatt)	-357,12
Maurer- und Fliesenlegerarbeiten Badanlage	4.875,00
Elektrischer Neuanschluss Badanlage	1.330,76
Nettosumme	10.520,41
Mehrwertsteuer	2.104,08
Gesamt	12.624,49

4. Dass durch die Teilsanierung der Badanlage der Nutzungswert der Eigentumswohnung an der Adresse*** wesentlich erhöht oder ihre Nutzungsdauer wesentlich verlängert wurde, ist nicht erwiesen.

III. Beweiswürdigung

1. Die Sachlage zu Punkt II.1. bis 3. ist anhand der Aktenlage erwiesen und unbestritten.
2. Punkt II.4. erschließt sich für das Bundesfinanzgericht aus Folgendem:

- 2.1. Die Abgabenbehörde hat das Abweichen von der Abgabenerklärung im angefochtenen Bescheides wie folgt begründet (kursive Schreibweise im Original):

Instandhaltungsaufwand liegt vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes kommt. Der Nutzungswert des Gebäudes wird dann erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen zB durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist. Ist die Einkunftsquelle nicht das gesamte Gebäude, sondern eine Eigentumswohnung, ist die für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwand bedeutsame Verlängerung der Nutzungsdauer oder Verlängerung des Nutzungswertes nicht auf das Gebäude, sondern auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung) zu beziehen. (vgl. RZ 6460-6465a EStRL) Da bei der Sanierung der Badanlage der Nutzwert erheblich erhöht wird, handelt es sich um Instandsetzungsaufwand und ist somit verteilt auf 10 Jahre abzusetzen.

Aufgrund welcher Beweismittel die Abgabenbehörde zu der Feststellung kommt, dass bei der Sanierung der Badanlage der Nutzungswert der Eigentumswohnung wesentlich erhöht wurde, ist dem Bescheid nicht zu entnehmen.

- 2.2. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin bringt in der Bescheidbeschwerde vor, die Badanlage habe sich vor der Teilsanierung in einem vermietungsfähigen Zustand befunden (keine Wohnungsleerstehungen). Demnach sei die Badanlage in keinem vernachlässigten Zustand gewesen, ohne dessen Renovierung eine (Neu)Vermietung nicht möglich gewesen wäre. Es sei daher nur eine punktuelle Verbesserung (Modernisierung) der Badanlage erfolgt. Unstrittig sei, dass bei der Sanierung der Badanlage lediglich unselbständige Gebäudeteile ausgetauscht wurden. Es sei kein Austausch der Sanitär- und Wasserinstallationen, Verrohrungen und Unterboden erfolgt. Aus der Abrechnung der Firma D sei ersichtlich, dass an der Badanlage nur einzelne Verbesserungen durchgeführt wurden. Eine Generalsanierung und Instandsetzung der Badanlage sei nicht erfolgt. Bestandteile, die wesentlichen Einfluss auf die Nutzungsdauer der Wohnung hätte, wie beispielsweise Sanitär- und Wasserinstallationen, Verrohrungen und Unterboden, seien nicht ausgetauscht worden. Ohne diesen Austausch komme es zu keiner wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer, weil beispielsweise die Gefahr von Rohrbrüchen weiterhin bestehe. Laut Rechnung der Firma D seien nur unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht worden, die keinen Einfluss auf die Nutzungsdauer der Wohnung hätten. Die vorgenommene Sanierung der Badanlage habe keinen wesentlichen Einfluss auf den Nutzungswert gehabt, da der Austausch dem jeweiligen Zeitgeist und Modegeschmack des jeweiligen Mieters unterliege. Bei der Neuvermietung nach der Sanierung der Badanlage sei die monatliche Miete von 450,00 € um ca. 11% auf 500,00 € gestiegen. Dass die Miete gering erhöht werden konnte, sei sicher auch auf die starke Nachfrage nach Mietwohnungen (Wohnungsnot) zurückzuführen. Ob dies bei

einer zukünftigen Neuvermietung auch zutreffe, sei ungewiss. Kürzere Leerstehungen seien dadurch ebenfalls nicht zu erwarten (die Wohnung sei auch vor der Sanierung der Badanlage nicht leer gestanden). Ob eine Wohnwertverbesserung für den Mieter stattgefunden habe, sei vom Empfinden des jeweiligen Mieters abhängig und könne von Außenstehenden nicht beurteilt werden. Fest steht jedenfalls, dass der Mieter nicht bereit war mehr als monatlich 500,00 € für die Wohnung zu bezahlen. Da nur unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht wurden, könne bei einer Veräußerung sicher nicht mehr erzielt werden.

2.3. Nach Ansicht der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung ergebe sich insbesondere aus der Rechnung, dass eine Demontage samt Entsorgung des Altbestandes durchgeführt wurde und eine Brauseanlage samt Duschabtrennung, ein Stand-WC, eine Waschmaschinenanlage, eine Waschtischanlage und eine Lüftungsanlage installiert wurden. Unterputzventile und Leitungen seien nicht ausgetauscht worden. Die durchgeführte Demontage des Altbestandes und Installation der Brauseanlage samt Duschabtrennung, des Stand-WCs, der WM-Anlage, der Waschtischanlage und der Lüftungsanlage stellten einen Austausch der Sanitärinstallationen dar. Einem solchen sei bereits an sich eine Erhöhung des Nutzwertes zu unterstellen. Die Nutzwerterhöhung sei auch wesentlich, zumal der Austausch mehr als 25 % der Kategorie bezogen auf die Eigentumswohnung umfasse. Eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes liege in der Verbesserung des Wohnwertes für den Mieter. Wie die Beschwerdeführerin ausführe, dürfe bei der Bewertung des Austausches der jeweilige Zeitgeist und Modegeschmack nicht außer Acht gelassen werden. Zumal ein neues Bad diesen Bedürfnissen eher gerecht werden könne, sei von einer Verbesserung des Wohnwertes für den Mieter auszugehen. Auch die Erhöhung der Miete um 11 % im Zuge der Neuvermietung deute auf eine Erhöhung des Nutzwertes hin. Daran vermöge auch der Einwand der Beschwerdeführerin, die aktuellen Verhältnisse am Wohnungsmarkt seien für die Mieterhöhung ursächlich gewesen, nichts zu ändern. Zumal die Erzielung einer Miete in gleicher Höhe wie bei der Letztvermietung bereits für eine Nutzwerterhöhung ausreiche, erscheine auch eine Erhöhung von weniger als 11 % dafür geeignet. Bei lebensnaher Betrachtung wäre die Teilrenovierung mitursächlich für den neuerzielten Mietzins, weshalb sie eine Erhöhung des Nutzwertes herbeigeführt habe. Auch weil bei einer allfälligen Veräußerung der Wohnung mehr erzielt werden könnte, erhöhe die Teilrenovierung der Badanlage den Nutzwert. Dass sich die getätigte Investition in Höhe von 12.372,00 € positiv auf den Veräußerungswert des Mietobjektes auswirken muss, liege auf der Hand. Im Hinblick auf den gesteigerten Nutzwert handle es sich bei den geltend gemachten Ausgaben um Instandsetzungsaufwand, der zwingend über 10 Jahre verteilt abzuschreiben sei.

2.4. Im Vorlageantrag wiederholte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin im Wesentlichen ihr Vorbringen aus der Beschwerde. Aus der Rechnung der Firma D sei klar ersichtlich, dass keine Leitungen (Abfluss, Strom, Wasser) erneuert oder ausgetauscht wurden. Die Wohnung habe sich vor der Teilsanierung der Badanlage in einem

vermietungsfähigen und nicht in abgewohntem Zustand befunden. Die Mieterhöhung um ca. 11 % sei auf die gesteigerte Nachfrage nach Wohnungen (Wohnungsnot, Lage der Wohnung in der Nähe Universität, Klinik, Erreichbarkeit mit öffentlichen Verkehrsmittel etc.) zurückzuführen. Der in der Beschwerdevorentscheidung geäußerten Meinung, dass die ausgetauschten Gegenstände einen Austausch der Sanitärinstallationen darstellten, könne nicht zugestimmt werden. In der Rechnung der Firma D werde nämlich angeführt „*Leitungen bleiben Altbestand*“, das heiße, es erfolgte kein Austausch. Durch die Teilsanierung der Badanlage steige dadurch, dass wesentliche Teile wie die Leitungen nicht ausgetauscht wurden, sicher nicht der Veräußerungswert des Mietobjektes, da die Gefahr von Leitungsgebrechen durch Rohrbruch (Bleirohre) weiterhin bestehe. Bei einer Veräußerung richte sich der Veräußerungswert sicher nur nach der Lage (Nähe zur Klinik und zur Universität, Erreichbarkeit etc.) der angebotenen Wohnungen und nach der Knappheit an Wohnungen. Eine Erhöhung des Wohnungs-Nutzwertes setze voraus, dass Maßnahmen gesetzt werden, die sich längerfristig über Jahre oder Jahrzehnte auswirken. Dies sei hier sicher nicht der Fall.

2.5. Nach Erhebungen hat das Bundesfinanzgericht den Parteien des Verfahrens Folgendes zur Kenntnis (§ 115 Abs. 2 BAO) gebracht:

1. *Die Beschwerdeführerin hat 41/1390 Anteile an der Liegenschaft EZ *** KG ******, mit denen untrennbar Wohnungseigentum an der Wohnung W 26 ist.*
2. *Im Jahr 2015 wurden 45/1390 Anteile an der Liegenschaft EZ *** KG ******, mit denen untrennbar Wohnungseigentum an der Wohnung W 23 verbunden ist, verkauft. Der Kaufpreis betrug 170.000 € (siehe Kaufvertrag in der Anlage). Soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich, stehen Käufer und Verkäufer in keinem Naheverhältnis und sind auch fremd zur Beschwerdeführerin, sodass eine marktkonforme und fremdübliche Preisbildung angenommen werden kann.*
3. *Die Abgabenbehörde geht im Beschwerdeverfahren davon aus, dass die Teilsanierung der Badanlage in der Eigentumswohnung der Beschwerdeführerin den Nutzungswert der Wohnung wesentlich (um mehr als 25%) erhöht hat. Dem vorgelegten Akt ist nicht zu entnehmen, welchen Wert (vor oder nach der Sanierung) die Abgabenbehörde ihrer Annahme zugrunde legt.*
4. *Das Bundesfinanzgericht geht in Anlehnung an den unter Punkt 2. angezogenen Kaufpreis davon aus, dass die Eigentumswohnung der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2015 rund 150.000 € wert war. Für die Teilsanierung des Bades wurde ein Betrag in Höhe von 12.372,00 € bezahlt, wobei damit auch der Austausch von Komponenten abgegolten wurde, die selbständige Wirtschaftsgüter und nicht Teile des Gebäudes sind (zB Stand-WC, Waschtisch, Brausegarnitur, Brausemischer).*
5. *Die Abgabenbehörde wird aufgefordert, binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens bekanntzugeben, ob sie ihre Behauptung aufrecht hält, durch die Teilsanierung des Bades hätte sich der Nutzungswert der Wohnung wesentlich erhöht. Für diesen Fall hat sie*

a) bekanntzugeben, welchen Wert der Eigentumswohnung sie vor der Teilsanierung des Bades und welchen Wert der Eigentumswohnung sie nach der Teilsanierung annimmt. Die Wertermittlung ist nachvollziehbar darzustellen und hinsichtlich jeder Einzelposition durch entsprechende Beweismittel zu belegen.

b) darzulegen und zu belegen, welche Leistungskomponenten aus der Rechnung D die Erhöhung des Nutzungswertes der Eigentumswohnung ergeben. Die Leistungskomponenten sind einzeln anzuführen und die entsprechende Beträge aufzusummen.

2.6. Mit Schreiben vom 2. Mai 2018 hat die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, sie kann die Behauptung, dass sich der Nutzungswert der Wohnung aufgrund der Teilsanierung des Bades wesentlich erhöht hat, nicht aufrecht erhalten.

2.7. Demzufolge ist für das Bundesfinanzgericht nicht erwiesen, dass die Teilsanierung der Badanlage durch jene Leistungen, die in der Rechnung der Firma D ausgewiesen sind, den Nutzungswert der Eigentumswohnung an der Adresse*** wesentlich erhöht hat. Dass dadurch ihre Nutzungsdauer wesentlich verlängert wurde, ist von der Abgabenbehörde weder behauptet worden noch liegen dem Bundesfinanzgericht diesbezügliche Hinweise vor.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 sind bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, Instandsetzungsaufwendungen 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.

2. 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 (VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044; VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024).

3. Eine Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes liegt vor, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. Dabei ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen (VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044).

4. Die Prüfung der Wesentlichkeit der Erhöhung des Nutzungswertes hat sich am Nutzungswert des gesamten Objektes zu orientieren. Prüfungsmaßstab ist der Nutzungswert des Gesamtobjekts als Einkunftsquelle (VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024).
5. Nachdem für das Bundesfinanzgericht die Tatsache nicht erwiesen ist, dass durch die in der Rechnung der Firma D ausgewiesenen Maßnahmen über die Teilsanierung der Badanlage in der Eigentumswohnung der Beschwerdeführerin an der Adresse*** deren Nutzungswert oder deren Nutzungsdauer wesentlich erhöht wurde, war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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. Für die Beurteilung der Beschwerdesache war im Wesentlichen die Klärung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung entscheidend. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 8. Mai 2018