



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch LG., vom 24. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY., vom 14. September 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Statt gegeben.

Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 wird abgeändert.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Feststellungserklärung) für das Jahr 2009 beantragten die Eigentümer des Mietwohnhauses in W. u.a. die Anerkennung und sofortige Berücksichtigung der Aufwendungen für diverse Arbeiten im Mietwohnhaus im Jahr 2009 in Höhe von € 106.223,93, wodurch negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 20.758,49 entstanden seien.

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 anerkannte die Amtspartei die Aufwendungen teilweise als Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten und führte begründend aus, dass es sich aufgrund der vorgelegten

Rechnungskopien um Instandsetzungsaufwendungen handle, die den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen und daher zwingend gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) auf eine Dauer von zehn Jahren abzuschreiben seien.

In der rechtzeitig eingebrochenen **Berufung** brachten die Berufungsverwerber (Bw.) vor, dass aus dem Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 nicht ersichtlich sei, welche Rechnungen auf zehn Jahre und welche sofort abzuschreiben seien.

Durch die Arbeiten sei der Nutzungswert des Gebäudes nicht wesentlich erhöht worden, da die Wohnungen schon bisher der Kategorie A zugeordnet worden seien. Diese Wohnungen seien abgewohnt gewesen und hätten nur schwer oder zu einem viel geringeren Mietzins vermietet werden können.

Seitens der Amtspartei wurden die Bw. betreffend die berufungsgegenständliche Liegenschaft mit **Vorhalt vom 7. Oktober 2010** ersucht, die durchgeföhrten Tätigkeiten in den jeweiligen Wohneinheiten darzustellen und die fehlenden Belege nachzureichen.

In einem **weiteren Schriftsatz** vom 9. Februar 2011 teilte die Amtspartei der Hausgemeinschaft (HG) mit, dass die von der HG vorgelegten Rechnungen Wohnungssanierungsarbeiten (inkl. Abbrucharbeiten), Fenstererneuerungen (inkl. Stockverbreiterungen) und umfangreiche Balkonsanierungsarbeiten beträfen, die eine wesentliche Substanzverbesserung und Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes bewirken würden. Diese Aufwendungen seien steuerlich zwingend auf 10 Jahre verteilt zu berücksichtigen.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 2. März 2011 brachten die Bw. vor, aus den jeweiligen Belegen ergebe sich, dass bloß einzelne Verbesserungen der jeweils betroffenen Wohnung durchgeführt worden seien. Eine Steigerung des Nutzungswertes sei nicht gegeben gewesen (vgl. VwGH vom 20. Dezember 2006, Zl. [2003/13/0044](#)).

Der Passus des Bescheides "da es sich auf Grund der gelieferten Rechnungskopien um nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten handle,....., seien diese zwingend gem. [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) auf eine Dauer von zehn Jahren abzuschreiben" biete die Möglichkeit Instandhaltungsaufwendungen auf zehn Jahre verteilt abzusetzen, dies sei jedoch nicht zwingend vorgesehen.

Es seien keine Instandsetzungen vorgenommen worden, die den Wert des Gebäudes wesentlich erhöhen. Es seien nur die bestehenden Parkettböden, Bäder, Elektroinstallationen, der Anstrich und die Malerei saniert worden, um den ordnungsgemäßen Zustand der Wohnungen aufrecht zu erhalten; neue Heizungen seien nicht eingebaut worden.

Es seien lediglich vier Objekte (Top 9, 12, 19 + 20) mit einer Gesamtnutzfläche von 358,40 m² saniert worden, während das Haus insgesamt 26 Wohnungen mit einer Gesamtnutzfläche von 2.250,74 m² habe. Dies entspreche einem Prozentsatz von 15,92 %. Für die Frage, ob eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes vorläge, sei auf das Gesamtobjekt abzustellen. Wenn weniger als 25 % des gesamten Gebäudes betroffen sei, liege keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes vor (Jakom, EStG, § 28, Rz. 102; Doralt, EStG, § 4 Tz. 390; EStR Rz. 6463; UFS vom 27.5.2009, RV/0771-I/08).

Auch sei von den Bw. nicht steuerbar, dass im streitgegenständlichen Jahr vier Wohnungen saniert worden seien. In den Jahren davor sei keine Wohnungssanierung angefallen.

Prinzipiell seien nur bereits bestehende Teile des Hauses saniert worden.

Die Balkonsanierungsarbeiten im Hofbereich seien nicht umfangreich gewesen, denn bei vier Balkonen (Klopfbalkonen), welche allgemein zugänglich und etwa 2 m² groß seien, seien die schadhaften Wände und Deckenflächen abgeschlagen und mit Sanierputz versehen worden. Es handle sich hierbei lediglich um gewöhnliche Ausbesserungen der Fassade, wobei der Anteil der Arbeiten an der gesamten Fassade ca. 0,03 % betrage, also keine wesentliche Substanzverbesserung darstelle.

Betreffend die Rechnung F. sei deren Aufteilung falsch, da es sich hier um die Erneuerung von 9 Fenstern von insgesamt geschätzten 200 Fenstern gehandelt habe, also 4,5 % der gesamten Fenster. Die Grenze von 25 % sei daher nicht überschritten.

Die Arbeiten in der Wohnung Top 9 seien erforderlich gewesen, um bei der Vermietung nicht weniger Miete zu erzielen als bisher.

Die Wohnung Top 9 sei vor Durchführung der Arbeiten bereits Kategorie A gewesen. Es seien die Elektroinstallationen erneuert worden, um einzelne punktuelle Verbesserungen durchzuführen. Gleches gelte für die Arbeiten an den Fliesen im Bad, in der Küche und im WC sowie die notwendigen Ausbesserungen der Parkettböden samt Unterboden.

Die Zusatzarbeiten in der Wohnung Tür 12 (Verfliesung) seien notwendig geworden, da die Badewanne ausgetauscht worden sei.

Hinsichtlich der Bodenlegerarbeiten in der Wohnung Tür 12 habe sich vor der Sanierung der Wohnung ein echter Parkettboden (Sternparkett) befunden, der bereits im Jahr 2001 saniert worden sei. Um die Stolpergefahr hintan zu halten, sei es unumgänglich gewesen, diesen Sternparkett durch einen neuen Parkettboden zu ersetzen. Im Zuge der Arbeiten am Parkettboden habe sich herausgestellt, dass auch die Unterkonstruktion an verschiedenen Stellen auszubessern sei. Aus einem wertvollen Parkettboden sei ein gewöhnlicher

Parkettboden geworden, sodass es sich hier um eine Verringerung des Nutzwertes handle. In der Wohnung Tür 12 sei die Malerei und der Anstrich erneuert worden, sodass insgesamt lediglich Ausbesserungsarbeiten vorgenommen worden seien, damit die Wohnung auch weiterhin wie bisher zu vermieten sei. Die hohe Summe der Aufwendungen für die Wohnung Top 12 erkläre sich aus der Größe der Wohnnutzfläche mit 107,7 m².

Die Wohnungen Tür Nr. 9 und Tür 12 hätten zusammen eine Nutzfläche von 201,57 m². Bei einer Nutzfläche des gesamten Hauses von 2.250,74 ergäbe dies einen Anteil von 8,96 %.

Insgesamt handle es sich bei den einzelnen Arbeiten somit nicht um Instandsetzungsaufwand, sondern um punktuelle Verbesserungen im Sinne der zitierten Rechtsprechung.

Selbst wenn einzelne Aufwendungen durch die Amtspartei als Instandsetzung beurteilt würde, läge dennoch keine Erhöhung des Nutzwertes vor, da die Kosten weder mehr als 25 % der Nutzfläche des Gesamtgebäudes, noch mehr als 25 % bestimmter Gebäudeteile ausgemacht hätten.

Die Berufung wurde dem **Unabhängigen Finanzsenat** (UFS) vorgelegt und erklärten sich die Bw. im Verlaufe eines **Erörterungsgespräches** bereit, sämtliche Rechnungen und Kostenvoranschläge der Amtspartei in Fotokopie zur Verfügung zu stellen. Im Übrigen vertraten die Bw. die Ansicht, dass die gesamten Kosten in Höhe von € 102.259,87 als Instandhaltungsaufwendungen anzusehen seien.

Mit **Schriftsatz** vom 11. Juli 2011 legte die **Amtspartei** in einer Aufstellung die geltend gemachten Kosten nach Instandsetzungskosten, Instandhaltungskosten und Anlagevermögen dar und führte hiezu aus, dass die Sanierung der Wohnungen Top 9, Top 12, Top 19 + 20 zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes bzw. zu einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes geführt habe.

Das Wohnhaus werde nach einem Gesamtplan saniert, da nach Aussage eines der Liegenschaftseigentümer (Herr G.) alle Wohnungen saniert würden, sobald sie aufgrund eines Mieterwechsels vorübergehend frei würden. Dies sei auch dann der Fall, wenn der Zeitpunkt der Sanierung der Wohnungen nicht zu 100 % selbst steuerbar sei. Daher seien die Kosten für die Wohnungssanierungen Top 9, 12, 19 + 20 gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) als Instandsetzungsaufwendungen auf zehn Jahre verteilt steuerlich zu berücksichtigen.

Die **genaue Berechnung** der Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten und diverse sofort abziehbare Werbungskosten wurden den **Bw. zur Kenntnis** gebracht und ergänzten diese, dass zu den diversen sofort abziehbaren Werbungskosten noch die Aufwendungen für

Leerstehungen in einer Gesamthöhe von € 3.207,01 und für Zinsen in Höhe von € 201,75 hinzuzufügen seien.

Hinsichtlich des Sternparkettes der Top 12 brachten die Bw. vor, dass dieser nur mit sehr hohen Kosten zu sanieren gewesen wäre und daher der höherwertige Sternparket entsorgt und durch einen Fischgrätsparkett ersetzt worden sei. Hierbei handle es sich um keine Verbesserung. Die zusätzlichen Kosten seien durch die Sanierung des Unterbodens entstanden.

Im Zuge eines **telefonischen Vorhalts** vom 20. Dezember 2011 teilte Herr G. mit, dass die Nutzungsdauer der Kücheneinrichtung für die Wohnung Top 12 zehn Jahre betrage. Die Aufwendungen für die Fenster beträfen neun neue Schallschutzfenster für die Wohnung Top 9, da die Lärmbelästigung in der Schüttelstraße durch den Verkehrslärm sehr hoch sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt liegt vor:

Instandsetzungskosten betreffend die Generalsanierung der Wohnung Top 9

Re. TR2009056 (Abbrucharb., Elektroarb.) – A.	10.658,73
Re. TR2009058 – A.	10.658,73
Re. 58/2009 AT – F. Kunststofffenster (9 Stk.) inkl. Stockverbreiterung	6.700,00
Gesamt Instandsetzungskosten TOP 9 (inkl. Reinig.arb)	28.017,46

Instandsetzungskosten betreffend die Generalsanierung der Wohnung Top 12

Re. TR2009014 (Abbrucharb., Bodenlegen) – A.	10.789,85
Re. TR2009016 (Bodenlegen, Malerarb., Fliesenlegen) – A.	10.789,85
Re. SR 2009067 – A.	5.394,92
Re. 2009066 (Fliesenlegen) – A.	2.969,00
Re. 2009049 (Bodenlegen) – A.	4.999,50
Gesamt Instandsetzungskosten TOP 12 (inkl. Reinig.arb.)	34.943,12

Instandsetzungskosten betreffend die Generalsanierung der Wohnung Top 19 + 20

Re. TR2009046 (Abbrucharb., Bodenlegen)	10.150,00
Re. TR2009051 (Abbrucharb., Bodenlegen)	10.150,00
Re. SR2009019	8.700,00
Gesamt Instandsetzungskosten TOP 19 + 20 (inkl. Reinig.arb.)	29.000,00

Anschaffungskosten Ikea-Küche Top 12**1.125,75****Diverse Instandhaltungskosten**

Re. 2009/355 (Rauchfangkehrer)	119,08
Re. 34/2009 AT (Glastausch) – F.	414,00
Re. 41/2009 (Beschläge) – F,	234,50
Re. 52/2009 AT – F. (1 Stk. Kunststofffenster – Annahme > als 25 % d. Gesamtfester)	710,00
Maurerarb. Wasserschaden Top 10 + 18	1.900,00
Malerarb. Wasserschaden Top 10 + 16	300,00
Rep. Strangverstopfung Top 10, Z.	410,30
Rep. Druckrohrgebrechen Fliesenarb. Top 15, Z.	537,30
Rep. Druckrohrgebrechen Top 15, Z.	850,46
Maurerarb. (Druckleitungsgebrechen) Top 21, Z.	517,00
Reparaturarb. Stiegenhaus, B	200,00
Fensterbretter Stiegenhaus, W.	900,00
Balkonsanierungsarb. Hofbereich	1.700,00
Reparatur Eisentor, P.	567,98
Verwaltungshon., Porti, Gas + Strom (lt. Erklärung)	555,30
Leerstehungen 10 % (lt. Erklärung)	1.702,51
Leerstehungen 20 % (lt. Erklärung)	1.504,50
Zinsen (lt. Erklärung)	201,75

Gesamtinstandhaltungskosten**13.324,68**

Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes:

Gemäß § 28 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten über Antrag gleichmäßig auf 10 Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigten werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.

Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf 10 Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den

Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt folgendes:

Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden. Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge vom Restnachfolger fortgesetzt werden.

In den Gesetzesmaterialien zu [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) (Erläuterungen zur Regierungsvorlage 621 BlgNR 17. GP, 673) wird ausgeführt, dass Erhaltungsaufwendungen, die bisher sofort als Werbungskosten abzugsfähig waren, ab 1989 in einen sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand und in einen zwingend auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand aufzuteilen sind. In der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis wurde zwischen Instandhaltung und Instandsetzung nicht scharf unterschieden, zumal beide Gruppen von Aufwendungen steuerlich gleich behandelt wurden.

Instandhaltungsaufwand umfasst sämtliche laufenden Reparaturen, die nicht Instandsetzungsaufwand darstellen.

Instandsetzungsaufwand liegt vor, wenn durch Erhaltungsarbeiten allein oder im Zusammenhang mit Herstellungsarbeiten entweder der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert wird.

Der Nutzungswert des Gebäudes wird dann wesentlich erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen z.B. durch Erzielung höherer Einnahmen (Kategorieanhebung usw.) besser nutzbar ist bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist. Keine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes wird dann eintreten, wenn Investitionen infolge höherer Gewalt geboten sind (z.B. das Dach wird durch Sturm so stark beschädigt, dass es ausgetauscht werden muss). Eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes oder der Nutzungsdauer ist vor allem bei einem Austausch folgender Teile denkbar:

Fenster und Türen, Dach und Dachstuhl, Stiegen, Zwischenwände und Zwischendecken, Unterböden (wie z.B. bei Einbringung eines Estrichs anstelle von Holzkonstruktionen und umgekehrt), Aufzugsanlagen, Heizungsanlagen sowie Feuerungseinrichtungen (z.B. bei Umstellung einer mit Koks beheizten Zentralheizungsanlage auf Gas usw.), Elektro- Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen, Sanitärinstallationen mit der Erneuerung der

Bodenbeläge und Fliesen usw. (vgl. VwGH 9. September 1980, ZI. 994/80), Erneuerung von Außenverputzen insbesondere mit Erneuerung der Wärmedämmung oder entsprechender Trockenlegung der Außenmauern.

Instandsetzungsaufwand ist zwingend auf zehn Jahre zu verteilen. Dies gilt nicht, soweit Instandsetzungsaufwand nach Abzug von Verlusten aus allen übrigen mit diesem Gebäude in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten gegen steuerfreie Beträge dieses Mietobjektes der Vorjahre zu verrechnen ist. Es sind daher von den Einnahmen zuerst alle anderen Werbungskosten einschließlich der Instandhaltungskosten (gegebenenfalls der entsprechenden Zehntelbeträge) abzuziehen.

Wenn die Bw. eingangs in der Berufung ausführen, der Nutzungswert des Gebäudes sei durch die Arbeiten nicht wesentlich erhöht worden, da die Wohnungen schon bisher der Kategorie A zugeordnet worden seien, ist zu erwidern, dass nicht nur Aufwendungen, die zu einer Kategorieanhebung einer Wohnung führen, zu den Instandsetzungsaufwendungen zählen. In den – oben zitierten - erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wird ausgeführt, dass der Nutzungswert eines Gebäudes dann wesentlich erhöht wird, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeföhrten Investitionen z.B. durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist. Dass die von den Bw. sanierten Wohnungen Top 9, Top 12 und Top 19 + 20 abgewohnt waren und nur schwer oder zu einem viel geringeren Mietzins hätten vermietet werden können, haben selbst die Bw. eingeräumt.

Soweit die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. März 2011 vorbringen, aus den jeweiligen Belegen ergebe sich, dass bloß einzelne Verbesserungen der betroffenen Wohnungen durchgeführt worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass dies aus den vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar ist. Laut Kostenvoranschlag vom 25. November 2009 und den im Sachverhalt genannten Teilrechnungen betreffend die Wohnung Top 9 wurden umfangreiche Sanierungsarbeiten durchgeführt, wie z.B. abbrechen der Boden- und Wandfliesen in der Küche, im Badezimmer und WC; entfernen des Küchenestrichs; liefern und verlegen eines neuen Estrichs in der Küche, im Badezimmer und WC; einstemmen der gesamten TV-Anlage, liefern eines neuen Verteilerkastens, verlegen einiger Schalter und Stecker; errichten eines Unterbodens, liefern und verlegen eines Stabparketts; verlegen der Kalt- und Warmwasserleitung für Dusche und zwei Waschbecken, einstemmen der gesamten Heizungsanlage inkl. neuer Kupferrohre und Verrohrung für neue Therme. Im Zuge dieser Wohnungssanierung wurden auch noch neun neue Kunststofffenster (Schallschutzfenster) von der Fa. F. (siehe Rechnung vom 24. November 2009) geliefert und montiert.

Hinsichtlich der Wohnung Top 12 wurden laut Kostenvoranschlag vom 16. April 2009 und den im Sachverhalt genannten Teilrechnungen u.a. folgende Arbeiten durchgeführt: Abbrechen

des bestehenden Fertigparketts und der Unterkonstruktion sowie herrichten für einen neuen Estrich; errichten eines Unterbodens (90 m²) und liefern und verlegen eines Stabparketts; erneuern eines Wohnungsverteilers (inkl. neue FI-Schutz- und LS-Schutzschalter), herstellen einer Leerverrohrung für Schlafzimmer und Wohnzimmer, TV-Anschluss für Wohnzimmer und Schlafzimmer; verlegen von Bodenfliesen in Küche und Abstellraum; liefern und montieren einer Therme inkl. Raumthermostat und vier Heizkörper, sowie Vor- und Rücklaufleitungen. Auch die Arbeiten in der Wohnung Top 12 zeigen auf, dass diesbezüglich eine umfassende Sanierung dieser Wohnung durchgeführt wurde.

Betreffend die Wohnung Top 19 + 20 ist aus dem Kostenvoranschlag vom 6. Oktober 2009 und den im Sachverhalt genannten Teilrechnungen u.a. die Durchführung folgender Arbeiten zu ersehen: Abbrechen bzw. abstemmen der Wand- und Bodenfliesen in der Küche, im Badezimmer und WC; entfernen des Küchenestrichs; demontieren des gesamten bestehenden Parkettbodens; errichten eines neuen Unterbodens und liefern und verlegen eines Stabparketts (120 m²); erneuern bzw. einstemmen der gesamten TV-Anlage, neu verlegen von Schaltern und Steckern; verlegen von Boden- und Wandfliesen in zwei Badezimmern und zwei WCs sowie Bodenfliesen in Küche; verlegen der Kalt- und Warmwasserleitung für Badewanne und zwei Waschbecken, liefern und versetzen einer Duschtasse, liefern und montieren einer Badewanne, zweier Waschbecken und einer Dusch-Schiebewand. Schließlich wurde mit Rechnung vom 17. November 2009 der Fa. F. ein dreiteiliges Kunststofffenster (Schallschutzfenster) für diese Wohnung geliefert und montiert. Aus all diesen Arbeiten ist ersichtlich, dass nicht nur einzelne Verbesserungen in den Wohnungen durchgeführt, sondern dass diese Wohnungen generalsaniert und komplett instandgesetzt wurden. Demnach stellen diese Aufwendungen Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) dar, die gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen sind.

Soweit die Bw. unter Zitierung des VwGH-Erkenntnis vom 20. Dezember 2006, ZI. 2003/13/0044 vorbringen, eine Steigerung des Nutzungswertes sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben gewesen, ist zu entgegnen, dass durch die Generalsanierung der Wohnungen Top 9, 12 und 19 + 20 sehr wohl eine Steigerung des Nutzungswertes erreicht wurde. Führen die Bw. doch selbst aus, dass die Wohnungen abgewohnt gewesen waren und eine Vermietung nur schwer oder zu einem viel geringeren Mietzins hätte durchgeführt werden können. Was den Sachverhalt des zitierten Erkenntnisses betrifft, so vertrat die belangte Behörde darin die Ansicht, dass der Einbau von 18 neuen Fenstern von insgesamt rund 150 bestehenden Fenstern und die Arbeiten an der Hauskellerwasserleitung Instandsetzungsaufwendungen seien. Dem angefochtenen Bescheid war nicht zu entnehmen, worin sich die neuen Installationen von den bisherigen unterschieden. Auch hat die belangte Behörde ohne nachvollziehbaren Grund alle in den Vorjahren ausgetauschten Fenster zu

einem Gesamttausch zusammengerafft, obwohl kein Zusammenhang zwischen den Arbeiten in den früheren Jahren mit den Arbeiten im strittigen Jahr (1997) bestand. Der Verwaltungsgerichtshof sah den erfolgten Austausch 18 weiterer Fenster jedenfalls nicht als Teil eines einheitlichen Sanierungskonzeptes an. Der Sachverhalt des zitierten Erkenntnis ist mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt somit nicht vergleichbar. Im gegenständlichen Fall wurden die Wohnungen Top 9, 12, 19 + 20 komplett instandgesetzt und hat sich der Nutzungswert des Gebäudes durch diese Investitionen ohne Zweifel wesentlich erhöht.

Wenn die Bw. die Ansicht vertreten, die Aufwendungen gem. [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) seien nicht zwingend auf zehn Jahre verteilt abzusetzen, ist zu erwidern, dass in den oben zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage unmissverständlich dargelegt ist, dass Instandsetzungsaufwendungen zwingend auf zehn Jahre zu verteilen sind. Eine anderweitige Interpretation gelangt nicht zur Anwendung.

Hinsichtlich des Einwandes der Bw., es seien keine Instandsetzungen vorgenommen worden, die den Wert des Gebäudes wesentlich erhöhen, ist darauf hinzuweisen, dass der Nutzungswert des Gebäudes dann wesentlich erhöht wird, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeföhrten Investitionen durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist. Dass die Bw. selbst vorgebracht haben, die sanierten Wohnungen seien abgewohnt und in diesem Zustand nur schwer zu vermieten gewesen, zeigt eindeutig, dass das Gebäude durch die Generalsanierung der diesbezüglichen Wohnungen besser nutzbar geworden ist und dadurch der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht wurde. Wenn die Bw. vermeinen, es seien nur bestehende Parkettböden, Bäder und Elektroinstallationen saniert worden, dann entspricht dies nicht der Aktenlage. Wie oben bereits festgestellt sind die Wohnungen Top 9, 12 und 19 + 20 umfangreich saniert worden, wie z.B. demontieren der bestehenden Parkettböden, herstellen eines neuen Unterbodens, abbrechen der bestehenden Boden- und Wandfliesen in den Nassräumen, liefern neuer Wohnungsverteiler inkl. FI-Schutz- und LS-Schutzschalter, da sie dem jetzigen Stand der Technik nicht mehr entsprechen. Des Weiteren bringen die Bw. hinsichtlich der Installationsarbeiten in den Wohnungen vor, es seien keine neuen Heizungen eingebaut worden; auch dies entspricht nicht der Aktenlage. Die Wohnungen Top 9 und 12 mögen zwar bereits eine Zentralheizung gehabt haben, es wurde jedoch die gesamte Heizungsanlage, Vor- und Rücklauf inkl. neuer Kupferrohre eingestemmt sowie die Verrohrung für eine neue Therme verlegt. Auch wenn in der Wohnung Top 19 + 20 keine Arbeiten an der Heizungsinstallation vorgenommen wurden, wurden doch die Kalt- und Warmwasserleitungen für eine Badewanne und zwei Waschbecken neu verlegt. Bestehende Elektro- und Wasserinstallationen wurden ausgetauscht, eingestemmt und neu verlegt und

damit an den heutigen Stand der Technik angepasst. Diese Einwendungen der Bw. verhelfen jedenfalls der Berufung nicht zum Erfolg.

Soweit die Bw. vorbringen, die Sanierung der Wohnungen Top 9, 12, 19 + 20 entspreche mit einer Nutzfläche von 358,40 m² etwa 15,92 % der Nutzfläche des gesamten Gebäudes und habe daher weniger als 25 % des gesamten Gebäudes ausgemacht und damit liege keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes vor (Jakom, EStG, § 28, Rz. 102; Doralt, EStG, § 4 Tz. 390; EStR 2000 Rz. 6463; UFS vom 27.5.2009, RV/0771-I/08), ist zu erwidern, dass eine prozentmäßige Grenze, die besagt, ab wann Instandsetzungsaufwendungen vorliegen, im [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht ersichtlich ist. Danach sind Instandsetzungsaufwendungen bekanntlich 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. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage legen schließlich dar, wann der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht wird, nämlich dann, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeföhrten Investitionen z.B. durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist. Dass diese Konstellation im vorliegenden Fall gegeben ist, hat der UFS bereits festgestellt.

Wenn die Bw. zur Untermauerung ihres Vorbringens auf diverse Literaturstellen hinweisen, dann wird dadurch die Ansicht des UFS, dass die geltend gemachten Aufwendungen Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) sind, nicht erschüttert. In der zitierten Rz. 102 des Jakom, EStG-Kommentar vertreten die Autoren die Meinung, dass eine Erhöhung des Nutzungswertes vorliegt, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die höhere Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen föhrt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird (z.B. Einbau von Schallschutzfenstern) oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte. Von einer besseren Nutzbarmachung des Gebäudes durch die Generalsanierung der diesbezüglichen Wohnungen ist der UFS ausgegangen. Hinsichtlich der Literaturmeinung, die auf Doralt, EStG, Rz. 390 verweist, ist auszuführen, dass Doralt in Anlehnung an die EStR 2000, Rz. 6461, 6463, 6467, 6469 die Ansicht vertritt, dass der Nutzungswert eines Gebäudes wesentlich erhöht wird, wenn insbesondere folgende Gebäudeteile zur Gänze oder zu mehr als 25 % ausgetauscht werden. Abgesehen davon, dass in den erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage noch andere Sachverhalte dargelegt werden, wann der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht wird, zeigt Doralts Meinung auf, dass insbesondere Gebäudeteile zur Gänze oder zu mehr als 25 % ausgetauscht werden müssen. Im vorliegenden Fall wurden nicht Gebäudeteile wie etwa Dach, Dachstuhl oder Aufzugsanlagen ausgetauscht, sondern drei Wohnungen umfassend saniert und hergerichtet,

damit sie wieder vermietet werden können. Dieser Interpretation des [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) schließt sich der UFS auf Grund des anders gelagerten Sachverhaltes folglich nicht an.

Soweit die Bw. die Einkommensteuerrichtlinien zur Beurteilung von Aufwendungen als Instandsetzungsaufwendungen heranziehen, ist zu erwähnen, dass es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle handelt.

Wenn die Bw. schließlich auf die UFS-Entscheidung vom 27.5.2009, RV/0771-I/08 hinweisen, worin der UFS ebenfalls eine Beurteilung von Aufwendungen im Zusammenhang mit [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) durchzuführen hatte und Aufwendungen für eine Badreparatur für sofort abzugsfähig erachtete, ist zu bemerken, dass der Sachverhalt der zitierten UFS-Entscheidung mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar ist. In der zitierten Berufungsentscheidung befand sich die Mietwohnung in einem erst im Jahr 1959 errichteten Haus. Es wurde lediglich das Bad saniert (die WC-Schale, die Wanne und einige Fliesen erneuert), welches durch den Vermieter abgenutzt worden war. Eine Werterhöhung des Bestandobjektes und eine höhere Miete war nicht erzielt worden. Im gegenständlichen Fall wurden das Mietwohnhaus im Jahr 1912 (siehe Akt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern, Bewertungsstelle, EW-AZ 45 – 2 – 2563) errichtet und die Wohnungen Top 9, 12, 19 + 20 generalsaniert. Auch haben die Bw. durch die Instandsetzungsarbeiten in den Wohnungen eine höhere Miete erzielt. All diese Umstände führen dazu, dass die von den Bw. zitierte Berufungsentscheidung vom 27. Mai 2009 für die Entscheidungsfindung im gegenständlichen Fall nicht von Bedeutung ist.

Wenn die Bw. vermeinen, Wohnungssanierungen seien nicht steuerbar und in den Jahren davor seien keine angefallen, ist nicht ersichtlich, welche Relevanz dieses Vorbringen betreffend die Beurteilung der Aufwendungen als Instandsetzungsaufwendungen hat, zumal einer der Bw. (Herr G.) selbst ausgesagt hat, dass alle Wohnungen saniert werden, sobald sie auf Grund eines Mieterwechsels frei werden.

Hinsichtlich der Balkonsanierungsarbeiten hat die Amtspartei die Aufwendungen im weiteren Ermittlungsverfahren als sofort abzugsfähig anerkannt und kann der UFS nicht erkennen, aus welchen Gründen diese Aufwendungen Instandsetzungsaufwendungen darstellen würden. Die diesbezüglichen Aufwendungen sind demnach im streitgegenständlichen Jahr zur Gänze sofort abzugsfähig.

Was das Vorbringen hinsichtlich der neuen Fenster angeht, dass nämlich nur 4,5 % der gesamten Fensteranzahl erneuert und somit die Grenze von 25 % nicht überschritten worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass die neuen Lärmschutzfenster gerade in diesen Wohnungen eingebaut wurden, die generalsaniert und instandgesetzt wurden. Auf Grund dieses

Umstandes gelangt der UFS zur Ansicht, dass die Aufwendungen für die Lärmschutzfenster, in Zusammenhang mit den jeweiligen übrigen Wohnungssanierungskosten stehen. Es wäre geradezu inkonsistent und unverständlich, wenn die Wohnungen Top 9, 12, 19 + 20 zwar generalsaniert, die jeweiligen Fenster aber nicht durch Lärmschutzfenster ersetzt bzw. die Verglasung erneuert würden. Die Aufwendungen für die Generalsanierung der Wohnungen Top 9, 12, 19 + 20 beinhalten somit auch die Aufwendungen für die Lärmschutzfenster, die auf zehn Jahre verteilt abzugsfähig sind.

Wenn die Bw. vorbringen, die Wohnung Top 9 sei bereits vor Durchführung der Arbeiten eine „Kategorie-A-Wohnung“ gewesen, ist zu erwidern, dass für die Beurteilung von Aufwendungen als Instandsetzungsaufwendungen nicht nur die Anhebung der Wohnungskategorie wesentlich ist, sondern auch die in einer sanierungsbedürftigen Wohnung durchgeführten Arbeiten. Diese Arbeiten waren – wie oben bereits festgestellt - so umfassend und gravierend, dass der Einwand der bereits bestehenden „Kategorie-A-Wohnung“ vernachlässigbar ist, zumal gerade in der Wohnung Top 9 auch bauliche Veränderungen, wie etwa die Demontage einer Zwischendecke im Badezimmer und eines verschlossenen WC-Fensters, durchgeführt wurden.

Hinsichtlich der Bodenlegerarbeiten in der Wohnung Top 12 bringen die Bw. vor, im Zuge der Arbeiten am Parkettboden habe sich herausgestellt, dass an verschiedenen Stellen die Unterkonstruktion auszubessern sei. Ein wertvoller Sternparkett sei durch einen gewöhnlichen Parkettboden ersetzt worden, sodass dies eine Verringerung des Nutzwertes darstelle. Die Wohnnutzfläche dieser Wohnung betrage 107,7 m². Hierzu ist zu bemerken, dass bereits im vorliegenden Kostenvoranschlag betreffend die Wohnung Top 12 vom 27. April 2009 unter dem Punkt Bodenlegerarbeiten die Errichtung eines Unterbodens inklusive Staffel für 90 m², sowie liefern und verlegen eines Stabparketts angeboten wurde. In der Rechnung vom 30. April 2009, TR 2009014, wurde schließlich festgehalten, dass in der Wohnung Top 12 die Unterkonstruktion des Holzbodens desolat ist und für die Errichtung eines neuen Unterbodens zusätzliche Kosten anfallen. Dass es sich hierbei lediglich um das Ausbessern der Unterkonstruktion an verschiedenen Stellen gehandelt habe, ist somit für den UFS nicht nachvollziehbar.

Soweit die Bw. schließlich ausführen, auch wenn einzelne Aufwendungen Instandsetzungsaufwendungen seien, läge keine Erhöhung des Nutzwertes vor, da die Kosten weder mehr als 25 % der Nutzfläche des Gesamtgebäudes, noch mehr als 25 % bestimmter Gebäudeteile betroffen hätten, ist darauf hinzuweisen, dass die 25 % Grenze in der diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmung keine Deckung findet. Neben anderen genannten Voraussetzungen müssen die zu beurteilenden Aufwendungen den Nutzungswert des

Gebäudes wesentlich erhöhen. Generalsanierungen einzelner Wohnungen in dem gegenständlichen Mietwohnhaus stellen ohne Zweifel eine bessere Nutzbarkeit des Gebäudes dar. Zudem wird im Kommentar zum Einkommensteuergesetz von Jakom betreffend die Instandsetzungsaufwendungen die Ansicht vertreten, dass grundsätzlich auf den Nutzungswert des Gebäudes abgestellt wird, ausgenommen die Einkunftsquelle besteht aus einer oder mehreren Wohnungen, dann ist der Nutzungswert der Wohnungen maßgeblich (Jakom, EStG, 4. Aufl., § 28, Rz. 102). Im vorliegenden Fall sind auf Grund der durchgeführten Investitionen unbestreitbar höhere Einnahmen aus der Vermietung des Wohnhauses erzielt worden, sodass deren Kosten Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) darstellen. Die diesbezüglichen Aufwendungen sind demnach im streitgegenständlichen Jahr für die Wohnung Top 9 in Höhe von € 2.801,75, für die Wohnung Top 12 in Höhe von € 3.494,31 und für die Wohnung Top 19 + 20 in Höhe von € 2.900,00 abzugsfähig. Dies ergibt einen Gesamtbetrag in Höhe von € 9.196,06.

Die Anschaffungskosten der neuen Kücheneinrichtung in der Wohnung Top 12 in Höhe von € 1.125,75 sind antragsgemäß gleichmäßig verteilt auf die Nutzungsdauer von 10 Jahren abzusetzen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2009 werden somit wie folgt einheitlich und gesondert festgestellt:

Einnahmen laut Erklärung	€	91.941,64
Werbungskosten		
Diverse Instandhaltung	€	- 13.324,68
Instandsetzung 2009	€	- 9.196,06
Kücheneinrichtung Top 12	€	- 112,58
AfA wie Vorjahre	€	- 5.850,88
Großreparatur 2005	€	- 625,31
Überschuss der Einn. über die Werbungskosten	€	62.832,13

Anteil der Einkünfte laut Beteiligungsverhältnis

E.G.	50 %	31.416,07
L.G.	25 %	15.708,03

S.W.

25 %

15.708.03

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Jänner 2012