



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 29. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 5. Dezember 2006, StNr., betreffend Bescheidaufhebung nach § 299 und Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1.6.2006 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 1984 mit € 7.826,29 festgesetzt.

Mit Vorhalt vom 16.10.2006 wurde dem Berufungswerber (in der Folge: Bw) mitgeteilt, dass dieser Bescheid zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt wurde. Inhaltlich wurde vorgehalten, dass die bisher vermietete Liegenschaft im Dezember 2004 veräußert worden sei. In den Jahren 1995 bis 1999 seien Kosten von Großreparaturen angefallen. Die Vorsteuerberichterstattung gem. § 12 Abs. 10 UStG sei allerdings bisher unterlassen worden. Der Bw wurde aufgefordert zur Stellungnahme und zur Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuererklärung 2004. Die Beträge (Gesamt- und Vorsteuerbetrag, sowie Anzahl der zu korrigierenden Zehntel) hinsichtlich der Großreparatur wurden dem Bw zur Kenntnis gebracht.

In der Stellungnahme vom 23.11.2006 führte der Bw aus, dass eine Vorsteuerkorrektur gemeinschaftswidrig sei, da gemäß Art. 20 der 6. RL die Mitgliedstaaten den Begriff "Investi-

tionsgüter" bestimmen könnten. Die dann erfolgte nationale Begriffsbestimmung sei nach dem EuGH vom 11.7.2002 richtlinienkonform auszulegen. Im Regelfall sollten nach der Definition des EuGH für das Investitionsgut "Gegenstände des Anlagevermögens" erfasst werden. Im vorliegenden Fall handle es sich aber um vorgenommene Reparaturen, für die nach dem Gemeinschaftsrecht keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen sei.

Mit den Bescheiden vom 5.12.2006 hob die Abgabenbehörde I. Instanz den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 1.6.2006 gemäß § 299 BAO auf, da sich der Spruch dieses Bescheides als inhaltlich nicht richtig erweise und die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe. Mit dem gleichzeitig erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2004 wurde die Umsatzsteuer mit € 17.705,16 festgesetzt.

In der zusätzlichen Begründung zu diesem Bescheid war ausgeführt:

"In den Einkommensteuererklärungen 1995 – 1999 wurden unter dem Titel Großreparaturen (Verteilung auf 10 Jahre) Aufwendungen für die Erhaltung eines der Zweckbestimmung der Vermietung dienlichen Gebäudes erklärt. Da es sich bei diesen Aufwendungen um nicht regelmäßig jährlich erwachsene Aufwendungen handelt, die der Erhaltung des Gebäudes dienen und betragsmäßig relativ hohen Instandhaltungsaufwand darstellen, liegt jeweils eine Großreparatur vor. Liegt eine Großreparatur vor, so ist nach dem österreichischem UStG der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu korrigieren. Die Änderung der Verhältnisse ist mit der Veräußerung der Liegenschaft (Kaufvertrag vom 20.12.2004 eingetreten. Die Berechnung ist der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen."

Mit Berufung vom 19.12.2006 brachte der Bw vor, dass es sich bei den Reparaturen um Instandsetzungsaufwand handle, der auf 10 Jahre verteilungspflichtig sei. Eine Vorsteuerkorrektur komme damit nicht in Betracht. In den vom Bw erstellten Erläuterungen habe er den falschen Ausdruck "Großreparaturen" versehentlich verwendet. Zudem verwies der Bw auf sein bisheriges Vorbringen zur richtlinienkonformen Umsetzung der 6. Richtlinie.

Die Abgabenbehörde I. Instanz legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Mit e-mail vom 6.9.2007 wurde der Bw eingeladen, zu dem im Anhang übermittelten Schreiben Stellung zu nehmen.

In einem Telefonat brachte der Bw vor, dass er auf den e-mail-Vorhalt nicht zu antworten verpflichtet sei, da dem e-mail-Verkehr keine "offizielle Wirkung" zukomme.

Daraufhin wurde dem Bw ein identer Vorhalt am 5.12.2007 per Post übermittelt.

"Großreparatur:

Der Begriff Großreparatur ist dem derzeit geltenden Einkommensteuerrecht fremd. Er stammt aus dem EStG 1972. Nach § 28 Abs 2 EStG 1972 handelte es sich dabei um Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Man versteht darunter einen betragsmäßig relativ hohen, nicht regelmäßig jährlich wiederkehrenden Instandhaltungsaufwand, wie zB Fassadenerneuerung, Erneuerung des Fensteranstriches, größere Dachreparaturen. Die Instandsetzungsaufwendungen, wie zB Austausch von Fenstern, Türen, der Heizungsanlage oder des Daches fallen ebenfalls unter den Begriff der Großreparaturen.

Die von Ihnen selbst als Großreparatur bezeichneten Aufwendungen betrugen (netto in ATS):

1995	99.090
1996	756.150
1997	1,342.120
1998	250.590
1999	31.283

In den Folgejahren betrugen die Reparaturaufwendungen lediglich:

2000	10.907
2001	24.696
2002	21.871
2003	9.632

Die von Ihnen selbst vorgenommene Behandlung der Aufwendungen 1995-99 als Großreparatur entspricht nach dieser Darstellung den eingangs angeführten Kriterien. Sie heben sich von den Folgejahren betragsmäßig ab. Zudem ist in der Zeit der Großreparatur das Haus überwiegend nicht vermietet gewesen, sodass es nicht um mit jährlicher Regelmäßigkeit wiederkehrend erwachsende Aufwendungen handelt.

In der persönlichen Vorsprache am 10.7.2000 haben sie selbst vorgebracht, dass 1998 und 1999 (leerstehend bis 1.3.2000 wegen Renovierung) keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt würden, weil das Haus renoviert werde.

Nach dem Gesamtbild liegt somit tatsächlich eine Großreparatur vor. Aufwendungen in einem derartigen Ausmaß und Umfang, dass daneben eine Vermietung größtenteils nicht möglich war, deren Wert fortwirkt und die sich auch im Kaufpreis manifestiert haben.

Das Vorbringen in der Berufung, sie hätten lediglich versehentlich den Ausdruck „Großreparatur“ verwendet, tatsächlich handle es sich um Instandsetzungsaufwand, der nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre verteilungspflichtig sei, ist wie folgt zu würdigen:

Die Bezeichnung schadet nicht und wenn es sich inhaltlich tatsächlich um Instandsetzungsaufwand handelt, so hindert dies die Vorsteuerkorrektur dann nicht, wenn dieser Instandsetzungsaufwand – wie in Ihrem Falle – tatsächlich als „Großreparatur“ durchgeführt wird.

Auch aus den im Akt ersichtlichen Rechnungen, die anlässlich der oben bezeichneten Vorsprache beigebracht worden sind, ist ersichtlich, dass groß angelegte Erneuerungsarbeiten durchgeführt worden sind."

Auf diesen Vorhalt hat der Bw mittels e-mail vom 31.1.2008 geantwortet und ausgeführt:

"In meinem Schreiben vom 19.12.06 habe ich, da nach deutschem Recht keine Begriffsunterscheidung besteht, den Begriff Instandsetzungsaufwand falsch interpretiert. Es lag richtigerweise Instandhaltungsaufwand vor, der nicht regelmäßig jährlich wiederkehrte und damit wahlweise auf 10 Jahre verteilt wurde. Es wurden nur unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht, wobei keine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes erfolgte. Für Rückfragen stehe ich gerne zur Verfügung."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist eine Korrektur des Vorsteuerabzuges für als Anlagevermögen genutzte Gegenstände vorzunehmen, wenn sich die Verhältnisse entsprechend ändern. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die bei Gebäuden auf Kosten von Großreparaturen entfallen. Bei Grundstücken (einschließlich der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Für Großreparaturen (im UStG 1994 nicht definiert) verlangt die Praxis, dass es sich betragsmäßig um einen hohen Instandhaltungsaufwand handelt (Fassadenerneuerung, Erneuerung des Fensteranstriches, größere Dachreparaturen usw.) und um eine Aufwendung, die nicht regelmäßig jährlich erwächst. Ändern sich die Verhältnisse ist der Vorsteuerabzug zu korrigieren. Nicht maßgebend ist, ob einkommensteuerrechtlich die Zehntelabsetzung beantragt wurde. Auch Instandsetzungsaufwendungen fallen in vielen Fällen unter den Begriff der Großreparatur (Austausch von Fenstern, Türen, des Daches der Heizungsanlage, Trockenlegungs-

aufwand usw.). Soweit Instandsetzungsaufwendungen zugleich eine Großreparatur beinhalten, ist ebenfalls eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen (Ruppe, USt-Kommentar, S 12, Tz 227).

Die Definition der Großreparatur ist weder im UStG 1994, noch im EStG 1988 enthalten, daher muss ein Rückgriff auf das EStG 1972 erfolgen:

In § 28 Abs. 2 EStG 1972 war Folgendes geregelt: Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind folgende Aufwendungen auf Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen: Aufwendungen, die für die Erhaltung von Gebäuden aufgewendet werden und die nicht regelmäßig jährlich erwachsen (Großreparaturen). Die Zehntelregelung war somit für § 28 Abs. 2-Tatbestände idF des 3. AbgÄG 1987, BGBl. 606/1987, ausdrücklich vorgesehen. Damit sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Großreparaturen bei mietengeschützten Objekten häufig mit Mietzinserhöhungen verbunden waren und eine sofortige Absetzung zu einem nicht vortragsfähigen Verlust geführt hätte, während in den Folgejahren die erhöhten Mietzinse der vollen Besteuerung unterlegen wären.

Im EStG 1988 wurde § 28 Abs. 1 neu gefasst, die übrigen Ziffern (darunter § 28 Abs. 2 EStG) wurden ohne inhaltliche Veränderung nur sprachlich verbessert (siehe ÖStZ 1988, 126, zu § 28 EStG 1988). Der Erhaltungsaufwand wurde nunmehr in einen (wahlweise) sofort abzugsfähigen oder auf zehn Jahre zu verteilenden Instandhaltungsaufwand (laufende Reparaturen) und in einen zwingend auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand aufgeteilt. Bei Quantschnigg, Est-Handbuch zum EStG 1988, § 28, Tz 49, heißt es dazu: Aufwendungen für Großreparaturen können nach Wahl des Steuerpflichtigen entweder systemgerecht im Jahr der Verausgabung (Ausnahme) oder gleichmäßig verteilt auf zehn Jahre als Werbungskosten abgesetzt werden. Bei den Aufwendungen muss es sich um einen relativ hohen Instandhaltungsaufwand handeln, der nicht regelmäßig jährlich anfällt (zB. Erneuerung des Fensteranstriches, größere Dachreparatur).

Zunächst ist festzuhalten, dass bezüglich des Begriffes der Großreparatur auf die Begriffsdefinition des Einkommensteuerrechtes zurückzugreifen ist, da das Umsatzsteuerrecht einen eigenen Begriff gar nicht entwickelt hat. Auch Ruppe (UStG 1994, § 12, Tz 227) bedient sich der im EStG 1972 enthaltenen Definition. Dies ist auch deshalb korrekt, weil § 28 Abs. 2 EStG 1972 beim Übergang auf das EStG 1988 - wie bereits erwähnt - nur sprachlich differenzierter gefasst, aber inhaltlich nicht geändert wurde. Der im EStG 1972 enthaltene Begriff der "Großreparatur" gilt daher auch im EStG 1988 und damit auch für das UStG 1994.

Der Bw. hat die Zehntelregelung für einen Instandhaltungsaufwand in Anspruch genommen und damit nach dem vorweg Ausgeführten (bezüglich des Ertragsteuerrechtes) klar zum

Ausdruck gebracht, dass es sich um eine Großreparatur handeln muss. Dieses Wahlrecht (sofern es wie im vorliegenden Fall auch ausgeübt wird) ist auch als Indiz für die Beurteilung betreffend die Frage einer Großreparatur im Bereich der Umsatzsteuer anzusehen, nachdem die Begriffsdefinition des EStG für das UStG ja grundsätzlich (auch von der Lehre unbestritten) heranzuziehen ist. Nur bei Nichtausübung des Wahlrechtes ist der umgekehrte Schluss nicht möglich.

Nach der im Schrifttum zum Umsatzsteuergesetz 1994 vertretenen Ansicht hat eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 leg. cit. nur dann zu erfolgen, wenn es sich um Großreparaturen handelt, widrigenfalls eine Korrektur, ungeachtet des Umstandes, dass die Aufwendungen ertragsteuerlich verteilungspflichtige Instandsetzungsaufwendungen darstellen, zu unterbleiben hat (Ruppe, UStG 1994², Tz 226 zu § 12 unter Verweis auf Doralt, RdW, 1989, 108).

Der Bw übersieht mit seinen Berufungseinwendungen, dass auch Instandsetzungsaufwand der Vorsteuerkorrektur zuzuführen ist, wenn es sich um eine Großreparatur handelt. Er hat selbst die durchgeführten Maßnahmen in seinen Steuererklärungen als Großreparatur bezeichnet und sie ist es nach den dargestellten Beträgen zweifelsfrei.

In der Vorhaltsbeantwortung führt der Bw aus, dass es sich um Instandhaltungsaufwand handle, der nicht regelmäßig jährlich wiederkehre und damit wahlweise auf 10 Jahre verteilt werden konnte. Wie oben ausgeführt hängt die Frage der Vorsteuerkorrektur nicht davon ab, ob es sich um Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand handelt, sondern ausschließlich davon, ob eine Großreparatur vorliegt oder nicht.

Ein Kriterium der Großreparatur ist, dass es sich um wiederkehrenden aber nicht mit jährlicher Regelmäßigkeit erwachsenden Aufwand handeln muss. Dies wird in der Vorhaltsbeantwortung wörtlich bestätigt. Zusätzlich verlangt die Praxis, dass es sich um einen betragsmäßig relativ hohen Aufwand handelt. Auch dieses Kriterium liegt vor. Zudem hat der Bw selbst die Wahl getroffen, die Verteilung auf zehn Jahre. Er hat in all seinen Steuererklärungen die Maßnahmen 1995 bis 1999 als Großreparatur dargestellt und bezeichnet und in der persönlichen Vorsprache vom 10.7.2000 ausgeführt, dass aufgrund der Renovierung des Hauses eine Vermietung in den Jahren 1998 und 1999 nicht möglich gewesen sei.

Die Abgabenbehörde I. Instanz ist daher hinsichtlich der Reparaturen für den Zeitraum 1995 bis 1999 zurecht vom Vorliegen einer Großreparatur ausgegangen.

Den Ausführungen in der Berufung, dass eine Vorsteuerberichtigung aus Großreparaturen auch vom Europäischen Gerichtshof abgelehnt werden, wird entgegengehalten, dass § 12 unter Hinweis auf Art. 20 Abs.4 der Sechsten Richtlinie (wonach die Mitgliedstaaten den

Begriff Investitionsgut bestimmen können) für unbedenklich gehalten wird. (vgl. Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Scheiner/Kolacny/Caganek, § 12 Tz 612, und Ruppe, UStG 1994², Tz 227 zu § 12 unter Verweis auf die österr. Literatur).

Die Berechnung des Finanzamtes wurde vom Bw. nicht beeinsprucht.

Die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2004 vom 1.6.2006 nach § 299 BAO erfolgte zurecht, da in diesem Bescheid die durch die Liegenschaftsveräußerung erforderliche Vorsteuerberichtigung nicht berücksichtigt worden war. Dem Bw wurde die im Bescheid angesprochene inhaltliche Rechtswidrigkeit im Vorhalteverfahren vom 16.10.2006 ausführlich zur Kenntnis gebracht.

Zur Wahrung der Rechtssicherheit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen immer dann vorzunehmen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen nicht nur geringfügig sind.

Die beiden Berufungen waren daher abzuweisen.

Salzburg, am 22. Juli 2008