



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Bw, vom 19. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 14. Mai 2008 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2007 werden mit 4.829,35 EUR festgestellt.

Vom Gesamtbetrag der festgestellten Einkünfte entfällt auf:

Heinrich P sen.	1.609,79 EUR
Ingrid P	1.609,78 EUR
Heinrich P jun.	1.609,78 EUR

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine Miteigentumsgemeinschaft, vermietet in A, L-Straße, ein Wohn- und Bürogebäude. In der Überschussrechnung für das Jahr 2007 machte sie als

Werbungskosten unter der Position „Fa. S, Badreparatur“ 9.250 € geltend. Wie aus der beiliegenden Rechnung hervorgeht, handelt es sich bei diesem Aufwand um eine komplette Badsanierung, bei der die Sanitäreinrichtungen (Verrohrung, WC, Dusche, Waschtisch, Anschluss für die Waschmaschine) sowie die entsprechenden Elektroinstallationen erneuert und die Wand- und Bodenfliesen neu verlegt worden sind.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die „Badsanierung“ habe zu Instandsetzungsaufwendungen geführt, deren Kosten gemäß § 28 Abs. 2 EStG nicht zur Gänze im Jahr der Bezahlung, sondern jährlich nur mit einem Zehntel abgesetzt werden dürften und setzte die Werbungskosten für diese Sanierung im Jahr 2007 nur mit 925 € (1/10 von 9.250 €) an, das zu einer entsprechenden Erhöhung der mit Bescheid vom 14. Mai 2008 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 BAO führte.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw mit Schreiben vom 19. Mai 2008 Berufung und beantragte diese Kosten als sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand zu behandeln. Das Bad wie auch das Haus habe ein Alter von ca. 40 Jahren. Unvermeidlicherweise seien Schäden an der Kloschüssel, der Wanne, einigen Fliesen und besonders Undichtheiten bei den alten Bleileitungen entstanden. Durch den Mieterwechsel sei daher diese Sanierung notwendig geworden, da ansonsten eine Wiedervermietung nicht möglich gewesen wäre. Durch diese Sanierung entstehe weder eine Werterhöhung des Bestandsobjektes noch werde dadurch ein höherer Mieterlös erzielt. Eine auf 10 Jahre verteilte Abschreibung sei demzufolge nicht gerechtfertigt.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2008 führte das Finanzamt aus, beim Austausch von Sanitärinstallationen (auch mit Erneuerung der Bodenbeläge und Fliesen) handle es sich laut den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes um einen Instandsetzungsaufwand. Instandsetzungsaufwendungen, die Wohngebäude beträfen, müssten zwingend auf zehn Jahre verteilt abgesetzt werden. Ein sofort absetzbarer Instandhaltungsaufwand würde nur dann vorliegen, wenn mit der vorgenommenen Maßnahme keine wesentliche Erhöhung der Nutzungsdauer des Mietobjektes verbunden wäre. Aus der Berufung gehe jedoch hervor, dass ohne die gegenständliche Sanierungsmaßnahme eine Wiedervermietung nicht möglich gewesen wäre. Schon allein aus dieser Aussage müsse von einer mit der Sanierung verbundenen nicht unwesentlichen Erhöhung der Nutzungsdauer ausgegangen werden, da ansonsten eine Nutzung des Mietobjektes gar nicht mehr möglich gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 10. November 2008 beantragte die Bw die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte, die Instandhaltungsarbeit sei deshalb notwendig gewesen, um den „status quo“ wieder herzustellen, wie er ursprünglich schon bestanden habe. Das Mietobjekt erfahre dadurch nicht nur keine wesentliche, sondern überhaupt keine Erhöhung der Nutzungsdauer. Das Mietobjekt (Wohnung) sei vorher schon vermietet gewesen und habe eben wieder vermietet werden können. Ohne diese vorgenommenen Arbeiten wäre das Bad einem Mieter nicht zumutbar gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie eine Anfrage bei der Bw und eine Einsichtnahme in den Einheitswertakt EW-AZ 123 ergeben hat, besteht das im Jahr 1959 errichtete Mietobjekt aus Keller-, Erd- und zwei Obergeschoßen und weist insgesamt (ohne die Kellerräumlichkeiten von rd. 160 m² zu berücksichtigen) eine Nutzfläche von rd. 470 m² auf. Im Erdgeschoß (rd. 210 m² Nutzfläche) befinden sich Büroräumlichkeiten, die an eine Baufirma vermietet sind. Die beiden Obergeschoße weisen jeweils 2 Wohnungen mit einer Nutzfläche von 78 m² bzw. 54 m² auf. Eine der kleineren Wohnungen (54 m²) wird privat genutzt, die restlichen drei Wohnungen sind ebenfalls vermietet.

Die hier strittigen Aufwendungen betreffen die Sanierungskosten für die Sanitäreinrichtung Dusche/WC der größeren Wohnung (78 m²) im ersten Obergeschoß. Dabei wurden anlässlich eines Mieterwechsels mit einem Kostenaufwand von 9.250 € die Verrohrung, das WC, die Dusche, der Waschtisch, der Anschluss für die Waschmaschine und die entsprechenden Elektroinstallationen erneuert sowie die Wand- und Bodenfliesen neu verlegt.

Strittig ist nun, ob es sich bei diesen Aufwendungen um sofort abzugsfähige Instandhaltungs- oder auf zehn Jahre verteilungspflichtige Instandsetzungsaufwendungen handelt.

Gemäß § 28 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, Instandsetzungsaufwendungen, die nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, 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 (§ 28 Abs. 2 erster Satz nach zweitem Teilstrich EStG 1988).

Instandsetzungsaufwand liegt immer dann vor, wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht werden und nur deshalb kein Herstellungsaufwand zu unterstellen ist, weil bei Austausch von unselbständigen Bestandteilen infolge fehlender Änderung der Wesensart des Gebäudes keine Aktivierung vorzunehmen ist.

Die sofort absetzbaren **Instandhaltungsaufwendungen** sind im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch im Wege einer negativen Abgrenzung zu den Instandsetzungsmaßnahmen. Instandhaltungsaufwand liegt somit im Wesentlichen vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden, bzw. wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes oder der Nutzungsdauer kommt. Zu den Instandhaltungsaufwand gehören insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit laufenden Wartungs- und Reparaturarbeiten, auch wenn diese nicht jährlich anfallen, wie z.B. Ausmalen der Räume und des Stiegenhauses, Anfärbeln der Fassade oder auch der Austausch einzelner Fenster- oder Türen (vgl. Jakom/*Laudacher* EStG, § 28 Rz 97f).

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, durch die Sanierung dieser Sanitäreinrichtung habe sich die Nutzungsdauer des Mietobjekt wesentlich verlängert, da ansonsten eine Nutzung des Mietobjektes überhaupt nicht mehr möglich gewesen wäre.

Dazu ist klarzustellen, dass von der gegenständlichen Sanierung nur das Bad einer Wohnung betroffen war und nicht die Sanitäreinrichtungen des ganzen Mietobjektes. Auch wenn, wie die Bw im Vorlageantrag ausgeführt hat, das Bad einem (neuen) Mieter nicht mehr zumutbar gewesen wäre, so mag die Sanierung dieses Bades zwar die Attraktivität und damit die Wiedervermietbarkeit dieser einen Wohnung erhöht haben, auf die Nutzungsdauer des Gesamtgebäudes hat dies aber keinen wesentlichen Einfluss.

Zu Prüfen ist daher weiters, ob die Sanierungsmaßnahme den **Nutzungswert** des Gebäudes wesentlich erhöht hat, was ebenfalls zu einer Verteilungspflicht der Aufwendungen auf 10 Jahre führt.

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 (*Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 389, 392; VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044).

Der Nutzungswert einer Wohnung wird neben dem Zustand der Fenster, Türen und Böden vor allem durch die Heizung und der Sanitäreinrichtungen bestimmt. Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht daher kein Zweifel, dass die Sanierung und Modernisierung der Sanitäreinrichtungen der strittigen Wohnung den Nutzungswert **dieser Wohnung** deutlich erhöht haben. Die Bw selbst führt an, dass das Bad, so wie es sich vor der Sanierung dargestellt hat, einem (neuen) Mieter nicht mehr zumutbar gewesen wäre. Allein daran ist erkennbar, dass durch diese Sanierung die Attraktivität und der Gebrauchswert dieser Wohnung gegenüber dem vorherigen Zustand wesentlich verbessert werden konnte.

Für die Frage, ob die Kosten für die Sanierung des gegenständlichen Bades als verteilungspflichtige Instandsetzungsaufwendungen oder als sofort abzugsfähige Instandhaltungsaufwendungen anzusehen sind, ist aber nicht entscheidend, ob die gegenständliche Wohnung eine Erhöhung des Nutzungswertes erfahren hat, sondern ob der Nutzungswert des einheitlich bewirtschafteten Mietobjektes insgesamt wesentlich erhöht worden ist. Wie bereits oben ausgeführt, ist bei dieser Beurteilung nicht auf punktuelle Verbesserungen, wie eben die Erhöhung des Gebrauchswertes einer einzelnen Wohnung, sondern auf das Mietobjekt in seiner Gesamtheit abzustellen (vgl. Jakom/*Laudacher* EStG § 28 Rz 102).

Nach der Verwaltungspraxis führt ein Instandsetzungsaufwand erst dann zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes, wenn von der konkreten Sanierungsmaßnahme mehr als 25% des gesamten Gebäudes betroffen sind (EStR Rz 6463). Bei einer Instandsetzungsmaßnahme die – wie im gegenständlichen Fall – nur eine Wohnung betrifft, ist daher auf die Größe des Gesamtgebäudes bedacht zu nehmen (*Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 390).

Wie oben ausgeführt, weist das Gebäude (ohne die mitvermieteten Kellerräume) eine Nutzfläche von rd. 470 m² auf. Von der Sanierungsmaßnahme betroffen war nur die Wohnung im ersten Obergeschoß mit einer Nutzfläche von 78 m², das entspricht rd. 16% der gesamten Nutzfläche. Aber auch wenn man bei der Berechnung der Gesamtnutzfläche die privat genutzte Wohnung außer Betracht lässt, beträgt der von der Sanierungsmaßnahme betroffene Gebäudeteil immer noch weniger als 20%.

Bei diesem Ausmaß liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bezogen auf das gesamte Mietobjekt eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes nicht vor.

Die strittigen Aufwendungen unterliegen damit nicht nach § 28 Abs. 2 EStG der Verteilungspflicht auf 10 Jahre sondern sind von der Bw zu Recht bereits im Jahr der Bezahlung zur Gänze als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2007 erfahren somit folgende Änderung:

Einkünfte lt. angefochtenen Bescheid:	13.154,35 EUR
+ 1/10 Absetzung:	+ 925,00 EUR
- Sanierungsaufwendungen lt. Erklärung:	- 9.250,00 EUR
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung:	4.829,35 EUR

Vom Gesamtbetrag der festgestellten Einkünfte entfällt auf:

Heinrich P sen.	1.609,79 EUR
Ingrid P	1.609,78 EUR
Heinrich P jun.	1.609,78 EUR

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Mai 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei