

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Ernst Bauer, KomzIR. Stefanie Toifl und KR Michael Fiala über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes A. betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 29. Juli 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum u.a. Einnahmen aus der Vermietung von Wohnungen in einem in ihrem Eigentum stehenden Wohngebäude. Für das Jahr 2001 erklärte die Bw. einen Werbungskostenüberschuß von S – 85.642,00, darin enthalten waren u.a. Ausgaben für Instandhaltungen i.H. von S 158.579,01.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. mit Ergänzungsvorhalt vom 14. April 2003 um Stellungnahme zu folgendem Punkt: Das Finanzamt beabsichtige, die als Instandhaltung sofort abgesetzten Werbungskosten als Instandsetzung zu qualifizieren und somit auf 10 Jahre verteilt abzusetzen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung änderten sich daher wie folgt:

Einnahmen	S 130.705,--
Instandsetzung 1/10	S 15.857,90
Ablöse	S 6.000,--
Leerstehung	S 5.867,78
AfA	S 45.900,--
Überschuß	S 57.079,32

Mit Schriftsatz vom 2. Juni 2003 führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, im § 28 Einkommensteuergesetz heiße es unter anderem, Instandsetzungsaufwendungen seien jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehörten und allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhten oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängerten. Die im vorliegenden Fall getätigten Aufwendungen (Dacherneuerung) hätten weder den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht, noch seine Nutzungsdauer wesentlich verlängert.

Die Bw. wurde unter Ansatz der im Vorhalt berechneten Werte betreffend Vermietung und Verpachtung zur Einkommensteuer 2001 veranlagt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens erfolgt sei.

Mit Schriftsatz vom 28. Juli 2003 brachte die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 26. Juni ein. Begründend wird ausgeführt, dass die betreffend Vermietung und Verpachtung getätigten Aufwendungen weder den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht, noch seine Nutzungsdauer wesentlich verlängert hätten, dies vor allem deshalb, da diese Kosten 2,5% des Verkehrswertes der Liegenschaft betragen hätten. Es werde deshalb ersucht, den Bescheid aufzuheben und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit ATS Minus 85.642,00 festzusetzen.

Das Finanzamt richtete am 7. Oktober 2003 ein Auskunftsersuchen an das ausführende Unternehmen (Dachdeckermeister) und verwies darauf, dass laut der vorliegenden Rechnung beim Haus der Bw. Spengler- und Dackdeckerarbeiten durchgeführt worden seien. In diesem Zusammenhang werde der ausführende Unternehmer ersucht mitzuteilen, ob die gesamte Dachfläche des Hauses abgetragen, neu eingelattet und eingedeckt worden sei oder nur ein Teil des Daches. Sollte nur ein Teil des Daches saniert worden sein, so wurde vom Finanzamt um Mitteilung ersucht, wie groß die gesamte Dachfläche dieses Hauses sei.

In einer Antwort vom 7. Oktober 2003 wurde vom ausführenden Dachdeckermeister bekanntgegeben, dass das gesamte Dach saniert wurde.

Die Berufung vom 28. Juli 2003 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 26. Juni 2003 wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen:

„Gemäß § 28 Abs. 2 EStG sind Instandsetzungsaufwendungen gleichmäßig auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben. Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder im Zusammenhang mit Herstellungsaufwand den Nutzwert eines Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes ist laut Literatur und Rechtsprechung dann zu unterstellen, wenn unselbständige Gebäudeteile (z.B. das Dach zur Gänze oder mehr als 25%) ausgetauscht werden. Bei der Beurteilung der Frage, ob sich die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert, ist nicht auf die ursprüngliche Restnutzungsdauer im Zeitpunkt vor der Instandsetzung abzustellen. Instandsetzungsaufwand liegt daher insbesondere bei Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Austausch eines Daches vor. Das Verhältnis zwischen Kosten und Verkehrswert ist dabei nicht maßgebend. Laut Auskunft der Firma J. wurde die gesamte Dachfläche des Gebäudes L, neu eingedeckt bzw. saniert.“

Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung begehrte.

In der am 29. Juli 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt. Der steuerliche Vertreter der Bw. verwies auf einen Artikel von Renner in der ÖStZ 12/2008, wonach aufgrund eines BFH-Urturteiles unter bestimmten Voraussetzungen Erhaltungsmaßnahmen sofort abschreibbar seien.

Der Vertreter des Finanzamtes führte unter Hinweis auf die UFS-Entscheidungen RV/2740-W/02 und RV/1309-W/02 aus, dass Dachreparaturen die Nutzungsdauer wesentlich erhöhten und daher von einem auf 10 Jahre verteilt abzuschreibenden Instandsetzungsaufwand auszugehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob das Abtragen der alten Dachziegel (Doppeldeckung) und der Dachlattung zur Gänze betreffend das gesamte Dach sowie die Wiederherstellung der Dachlattung und der Eindeckung des gesamten Daches Instandhaltungskosten (wie der steuerliche Vertreter der Bw. vermeint) oder Instandsetzungsaufwendungen (wovon das Finanzamt ausgeht) darstellen. Weiters ist die Einordnung von Elektroinstallationen und Sanitärinstallationen zu den Instandhaltungs- oder Instandsetzungskosten strittig.

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die durchgeführten Arbeiten am Haus der Bw. betreffen Leistungen von drei Unternehmen:

In einer Rechnung vom 6.12.2000 eines behördlich konzessionierten Elektromeisters werden folgende Leistungen abgerechnet (siehe Akt S 14/2001):

„Rechnung Nr. 191229

Betrifft: Haus L1 Auf Grund der neuen Verordnung musste eine eigene Erdungsanlage errichtet werden. Erdungsanlage aus Nirosta 20 o 4,5 m lang incl. Schellen, Verkabelung und Preßkabelschuhen		
Tiefenerder mit Kurzlänge geschlagen Verbindung hergestellt incl. Kabel Schellen Rohr etc und Preßkabelschuhen		S 16.830,00
1 Erdungsmessung		S 1.650,00
Kfz-Pauschale		S 190,00
		S 18.670,00
20% MWST		S 3.734,00
		S 22.404,00
	-3%	S 672,12
		S 21.731,88

Der steuerliche Vertreter der Bw. teilt auf ein diesbezügliches Ersuchen um Ergänzung vom 7.10.2003 mit, dass eine Erdungsanlage vorhanden ist, und es sich dabei um keine Erstinstallation handelt (siehe Akt S 48/2001)

Der in der Rechnung angeführte Unternehmer gab dem Finanzamt bekannt, dass seine Firma im Dezember 2000 auf Grund einer neuen Verordnung eine eigene Erdungsanlage errichtet hat. Diesbezüglich sei mit ihm Rücksprache gehalten worden, ob bereits eine Erdungsanlage vorhanden war bzw. welche Erdung das gewesen wäre. Der Elektromeister könne auf Grund seiner Unterlagen nicht mehr sagen, ob bereits eine Erdungsanlage beim Haus L, vorhanden war oder nicht. Es sei möglich, dass gar keine oder doch eine Kreuzerdung, die auf Grund der Nullleiterverordnung nicht mehr zulässig sei, vorhanden gewesen sei (siehe Aktenvermerk Akt S 50/2001).

Eine weitere vorgelegte Rechnung vom 19.12.2001 betrifft Sanitärinstallationen (siehe Akt S 15/2001):

1. Teilrechnung Nr.: 2001943 betrifft: L5

Pos.Nr.	Menge/Einheit	Preis/öS

		- Reinigen von 2 Gasöfen SANITÄRE ROHINSTALLATION: Einbau eines WC's und Versetzen des Waschtisches ohne Verputz und Fliesenarbeiten	
1		Ablaufrohre mit Form- und Verbindungsstücken	S 1.350,00
2		Cu-Rohre mit Form- und Verbindungsstücken	S 500,00
3	1 Stk.	Huter-Montagegestell	S 1.750,00
4	1 Stk.	Geberit Betätigungsplatte	S 370,00
5	1 Stk.	Flachspül-WC	S 790,00
6	2 Stk.	Eckventile 1/2 ''	S 104,00
7	20 kg	Schnellzement	S 520,00
8	16 Std.	Arbeitszeit	S 10.400,00
			S 15.784,00
		+ 20% MwSt.	S 3.156,80
			S 19.940,80

Die Durchführung der Elektroinstallationen in Rechnung Nr. 191229 ist ebenso wie die Durchführung der Sanitärinstallationen in Rechnung Nr. 2001943 nicht strittig.

Die Rechnung vom 6. Dezember 2001 weist im Einzelnen folgende Leistungen aus (siehe Akt, S 16-19/2001):

„Rechnung 01000335

Betreff: L2

ABTRAGUNGSSARBEITEN:

Abtragen der alten Dachziegeln (Doppeldeckung) 225 m ² à 20,00 öS	1,45 €	4.500,00 öS	327,03 €
Dachlattung zur Gänze abtragen 225,00 m ² à 20,00 öS	1,45 €	4.500,00 öS	327,03 €
Bleche bis zur Schalung abtragen 44,00 lm à 7,00 öS	0,51 €	308,00 öS	22,38 €
Schuttabtransport, Planie- bzw. Entsorgungskosten 18,00 m ³ à 250,00 öS	18,17 €	4.500,00 öS	327,03 €
Abtragungsarbeiten		13.908,00 öS	1.010,73 €

HOLZARBEITEN

Dachlattung mit 30x50mm Latten herstellen, Dach-	6,90 €	21,375,00 öS	1.553,38 €
--	--------	--------------	------------

latten beistellen, auftransportieren einlatten Latten- abstand 30 – 25cm 225,00 m2 à 95,00 öS /			
First- und Gratlattung herstellen und mit langen Nägel an den Sparren befestigen 17,00 lfm à 100,00 öS	7,27	1.700,00 öS	123,54 €
Saum, Kamin oder Ichsenschalung aus 24 mm starken Brettern in der erforderlichen Breite auf Dachkonstruktion bzw. auf der Konterlattung montieren, zuschneiden und befestigen als Aufzah- lung 5,00 m2 à 290,00 öS	21,08 €	1.450,00 öS	105,38 €
Holzarbeiten		24.525,00	1.782,30 €

Spenglerarbeiten: in Alu blank inkl. Montage

Wandeinfassung Alu 33 cm 13 lm à 290,00 öS /	21.08 €	3.770,00 öS	273,98 €
Ortgangbleche 33 cm 13,00 lm à 290,00 öS /	21,08 €	3.770,00 öS	273,98 €
Rauchfangeinfassung Alu samt Putzleiste mit Silikonfuge abgedichtet 3,00 Stk à 2.290,00 öS /	162,42 €	6.870,00 öS	499,26 €
Spenglerarbeiten		14.410,00 öS	1.047,22 €

Dachdeckerarbeiten

Bramac Classic 1/1 dunkelbraun				
	14,10 öS	1,02 €		
- 23% Nachlaß:	3,24 öS	0,24 €		
2.390,00 STK à	10,86 öS/	0,79 €	25.948,23 öS	1.885,73 €
CL Firstendstein dunkelbraun				
	64,50 öS	4,69 €		
-23% Nachlaß:	14,84 öS	1,08 €		
43,00 STK à	49,66 öS /	3,61 €	2.135,59 öS	155,20 €
Bramac First/Gratklammern braun				
	4,20 öS	0,31 €		
- 23,00 Nachlaß:	0,97 öS	0,07		
43,00 STK à	3,23 öS /	0,24 €	139.06 öS	10,11 €
Bramac Aero Firstelement				
	98,90 öS	7,19 €		
-23,00% Nachlaß:	22,75 öS	1,65 €		
17 STK à	76,15 öS /	5.53 €	1.294.60 öS	94,08 €
Bramac Traufgitter Schiefer				
	19,90 öS	1.45 €		
-23% Nachlaß:	4,58 öS	0,33 €		
35 STK à	15,32	1,11€	536,30 öS	38,97 €

Ergo Dachf-2000 Dklbrn, Beton-Universal				
2 STK à	1.100,00 /	79,94 €	2.200,00 öS	159,88 €
Schneenaser C 380-DB				
210,00 Stk. à	10,50 öS /	0,76 €	2.205,00 öS	160,24 €
Arbeitszeitpauschale				
1,00 Pau. À	27.900,00 öS /	2.027,57 €	27.900,00 öS	2.027,57 €
Dachdeckerarbeiten:			62.358,78 öS	4.531,79

Zusatzarbeiten und Schutzeinrichtungen

Dachschutzbürde lt. Gewerbeordnung beistellen, montieren bzw. umstellen, nach Beendigung der Arbeiten entfernen. Dachfläche schließen, incl. Zu- und Abtransport			
34,00 Ifm à 100 öS/	7,27 €	3.400,00 öS	247,09 €
Ansuchen um Gehsteigbenützung bei der Gemeinde für Material und Schuttablagerung während der Arbeitszeit Verrechnet wird nach tatsächlichem Aufwand			
1,00 à 3.000,00 öS /	218,02 €	3.000,00 öS	218,02 €
Provisorische Planenabdeckung während der Arbeiten			
225,00 m2 à 10,00 öS /	0,73 €	2.250,00 öS	163,51 €

Zusammenstellung:

Abtragungsarbeiten:		13.908,00 öS	1.010,73 €
Holzarbeiten:		24.525,00 öS	1.782,30 €
Spenglerarbeiten:		14.410,00 öS	1.047,22 €
Dachdeckerarbeiten:		62.358,78 öS	4.531,79
Zusatzarbeiten:		8.650,00	628,62 €
		123.851,78 öS	9.000,66 €
	+ 20% Mwst	24.770,36 öS	1.800,79 €
		148.622,14 öS	10.800,79 €

Die Durchführung der Abtragungsarbeiten, die Anlieferung des angeführten Materials und die Ausführung der in der Rechnung genannten Arbeiten durch das angeführte Unternehmen sind sachverhaltsmäßig nicht strittig.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 enthält neben der Anordnung, wie Instandsetzungsaufwendungen unter bestimmten Umständen zu behandeln sind, auch eine Definition, was unter Instandsetzungsaufwendungen zu verstehen ist. Danach handelt es sich um 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.

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 (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch Tz. 36.2 zu § 28; Kohler, Instandsetzung oder Instandhaltung?, SWK 1989, A I 291). Instandsetzungsaufwand ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern sofort abzugsfähige Instandhaltung (vgl. Doralt, EStG⁷, Tz 389 zu § 4).

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 (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz. 36.3 zu § 28; Kohler, aaO).

Instandhaltungsaufwendungen sind im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch aus der negativen Abgrenzung: Instandhaltungsaufwendungen sind Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt.

Instandhaltungsaufwand liegt vor, „wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden, bzw. wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes oder der Nutzungsdauer kommt.“

Zum Instandhaltungsaufwand gehören Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Laufenden Wartungsarbeiten,
- Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen,
- Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume,
- Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenputzes,
- Ausbessern des Verputzes,

Austausch von nicht wesentlichen Gebäudeteilen, keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer

Instandsetzungsaufwand ist jener Aufwand, der zwar nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, aber alleine oder zusammen mit einem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert.

Eine Anhebung des Nutzungswertes liegt nicht nur dann vor, wenn tatsächlich höhere Mieteinnahmen verlangt werden, sondern u.a. auch dann, wenn bei einer angenommenen Neuvermietung mehr verlangt werden oder bei einer Veräußerung mehr erzielt werden könnte (Doralt, EStG⁹, Band II § 28 Tz 124).

Zu den Instandsetzungsaufwendungen zählen u.a. folgende Maßnahmen:

Austausch von Dach und Dachstuhl; ebenso der Austausch der Dachlattung und – deckung iVm Ausbesserungsarbeiten am Dachstuhl (Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 127).

Austausch von Elektroinstallationen, (Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 127 und Jakom/Laudacher, EStG , § 28 Tz 105).

Austausch von Sanitäreinrichtungen (auch mit Erneuerung der Bodenbeläge und Fliesen). (vgl. Jakom/Laudacher, EStG , § 28 Tz 105)

Weiters ist die Erhöhung des Nutzungswertes bzw. die Verlängerung der Nutzungsdauer ein Abgrenzungsmerkmal zur Instandhaltung. Eine wesentliche Erhöhung liegt immer dann vor, wenn die Investition eine höhere Marktgängigkeit des Gebäudes bewirkt, ohne dass die Wesensart des Gebäudes verändert wird.

Im gegenständlichen Fall geht es um das Abtragen der alten Dachziegeln und der alten Dachlattung im Ausmaß von 225 m², weiters um den Schuttabtransport, Planie – und Entsorgungskosten. Im gleichen Umfang wurde die Dachlattung wiederhergestellt. Die Spenglerarbeiten ergaben sich auf Grund des Austausches der kompletten Dachlattung.

Wesentlich war die Neueindeckung des gesamten Daches mit den neuen „Bramac Classic“-Dachziegeln im Ausmaß von 225 m². Die Zusatzarbeiten stehen im Zusammenhang mit den angeführten Arbeiten.

Bei einer Dachreparatur in dem o.a. Ausmaß geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich erhöht wird. Der komplette Austausch von Dachlattung und Dachziegel führt dazu, dass die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich erhöht wird.

Es wird daher bei der Dachreparatur, die aufgrund der vorliegenden Rechnungen genau nachvollzogen werden kann, von Instandsetzungsaufwand (längere Nutzungsdauer und auch ein höherer zu erzielender Kaufpreis) ausgegangen, der auf 10 Jahre zu verteilen ist.

Wenn die steuerliche Vertretung des Bw. argumentiert, die Aufwendungen für das Dach stellten lediglich 2,5% des Verkehrswertes der Liegenschaft dar, so ist zu entgegnen, dass dies kein Argument für die Einordnung der beantragten Aufwendungen zur Instandhaltung oder Instandsetzung darstellt.

Darüberhinaus kann das angeführte Argument der Berufung deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, da es diesfalls bei der Einordnung zu den Instandsetzungsaufwendungen auf die Höhe des Verkehrswertes und damit u.a. auf die Lage des Grundstückes ankäme.

Wenn der Unabhängige Finanzsenat mit der Bw. beziehungsweise mangels gegenteiliger Sachverhaltsfeststellungen davon ausgeht, dass schon eine Erdungsanlage, wenn auch nicht die technisch aktuell geforderte, vorhanden war, so liegt ein Austausch von Elektroinstallationen vor. Der Einbau einer Erdungsanlage um S 21.731,00 erhöht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates weder den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich noch verlängert sich die Nutzungsdauer wesentlich.

Dasselbe gilt für die Aufwendungen betreffend den Einbau einer WC-Anlage und das Versetzen von Waschtischen um S 19.940,00. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass beide angeführten Verbesserungsarbeiten zu den Instandhaltungsarbeiten zu rechnen und daher sofort abzugsfähig sind.

Der Hinweis des steuerlichen Vertreters auf den Artikel von Renner in der ÖStZ 12/2008 kann der Berufung deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, da in diesem Artikel wesentlich die Abgrenzung Herstellung – Erhaltung auf der Grundlage eines BFH-Urturteiles und der steuerlichen Rechtssituation in Deutschland erörtert wird, nicht aber die Abgrenzung Instandhaltung – Instandsetzung auf der Grundlage der österreichischen Rechtssituation.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stellen sich im streitgegenständlichen Jahr 2001 wie folgt dar:

Einnahmen:		
Mieteinnahmen		ATS 130.705,00
Ausgaben:		
Instandhaltungen	ATS 33.893,90	
Instandsetzungen	ATS 12.385,17	

Investitionsablöse	ATS 6.000,00	
Leerstehungen	ATS 5.867,78	
Abschreibung für Abnutzung	ATS 45.900,000	ATS 104.046,85
Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten		ATS 26.658,15

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 4. August 2008