

GZ. RV/0411-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Elmar Nagel gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. hat im Berufungsjahr neben nichtselbständigen Einkünften auch solche aus der Vermietung einer Liegenschaft erwirtschaftet. In der für die Vermietungstätigkeit eingereichten Überschussrechnung 2001 wurden unter anderem Aufwendungen für einen Kanalanschluss im Betrag von 28.344,00 S als Werbungskosten geltend gemacht.

Das Finanzamt brachte in dem am 25. Oktober 2002 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2001 lediglich einen Betrag von 2.834,00 S als Werbungskosten zum Abzug. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass es sich bei Ausgaben für den nachträglichen Anschluss an Versorgungsnetze (Kanalanschluss) um Instandsetzungsaufwendungen handle, die auf 10 Jahre verteilt abzusetzen seien.

Der steuerliche Vertreter hat fristgerecht gegen diesen Bescheid berufen und darin im Wesentlichen ausgeführt, dass unter Instandsetzungsaufwendungen Aufwendungen verstanden werden würden, durch die der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder die Nutzdauer wesentlich verlängert werde. Beides treffe im gegenständlichen Fall in keiner Weise zu. Bei Vorliegen einer funktionierenden Hauskläranlage werde durch den Anschluss an das öffentliche Kanalnetz weder der Nutzungswert erhöht (nicht nur nicht wesentlich, sondern überhaupt nicht), noch die Nutzungsdauer des Gebäudes verlängert. Der Anschluss erfolge vielmehr deshalb, weil er zwingend vorgeschrieben sei und stelle für den Vermieter nur eine unausweichliche Belastung dar.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2002 die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen - unter Zitierung des Erkenntnisses des VwGH vom 25.1.1993, 92/15/0020 bzw. des AÖF Nr. 144/1993 - ausgeführt, dass es sich nach der Judikatur des VwGH beim Anschluss an das öffentliche Kanalnetz um eine Maßnahme handle, die zu einer wesentlichen Nutzwerterhöhung im Sinne des § 18 EStG führe. Dies gelte auch dann, wenn dadurch bestehende Abwasserbeseitigungsanlagen ersetzt werden würden. Die Nutzwerterhöhung trete dadurch ein, dass bereits vorhandene Sanitäreinrichtungen besser genutzt werden könnten als zuvor. Da die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG hinsichtlich des Begriffes Instandsetzung gleich lautend sei mit der Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG, sei der Anschluss an das öffentliche Kanalnetz auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Instandsetzung zu beurteilen und zwingend auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Daraufhin hat der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 8. November 2002 fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Es wurde seitens des steuerlichen Vertreters im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass Thema des vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zitierten VwGH-Erkenntnisses nicht die Unterscheidung zwischen Instandhaltung und Instandsetzungskosten sei. Der steuerliche Vertreter hat weiter vorgebracht, es handle sich um ein Gebäude, das im Jahre 1574 erbaut und durch Umbau und Sanierungen auf einen Stand gebracht worden sei, dass es den heutigen Anforderungen noch gerecht sei. Die Abwasserbeseitigung sei bis zum

Anschluss an das Kanalnetz über eine tadellos funktionierende Sickergrube erfolgt, die gegenüber dem jetzigen Zustand den nicht unwesentlichen Vorteil gehabt habe, dass sie mit wesentlich weniger Kosten verbunden gewesen sei, ohne dadurch bezüglich der Nutzung Nachteile aufzuweisen. Die Annahme, dass die bestehenden Sanitäranlagen durch den Kanalanschluss besser genutzt werden könnten, treffe in keiner Weise zu. Es sei daher in keiner Weise nachvollziehbar, weshalb ein Mieter (bzw. ein eventueller Nachmieter) zur Zahlung einer höheren Miete bereit sein sollte, wenn ihm auf Grund der gerade in Lustenau sehr hohen Abwassergebühren wesentlich höhere laufende Kosten entstehen würden als dies ohne Anschluss an das Kanalnetz der Fall gewesen sei. Vielmehr werde durch die dem Mieter angefallenen höheren Kosten die Vermietung des Altbauers schwieriger werden, da gerade diese Mietobjekte hauptsächlich auf Grund des relativ geringen Aufwandes für Miete und laufende Betriebskosten angemietet werden würden. Der Anschluss an das öffentliche Kanalnetz sei gerade unter diesem Aspekt nicht freiwillig erfolgt, sondern lediglich deshalb, weil er zwingend vorgeschrieben worden sei. Wenn auch das Motiv für den Anschluss keine Auswirkung auf die steuerliche Beurteilung habe, gehe doch aus den geschilderten tatsächlichen Gegebenheiten eindeutig hervor, dass weder eine Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes noch eine Erhöhung des Nutzwertes vorliege. Da bei der Definition der Instandsetzungskosten sogar eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer oder eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes gefordert sei, könnten die gegenständlichen Kosten sicher nicht unter diesen Begriff subsumiert werden. Auch eine bessere Nutzung der vorhandenen Sanitäreinrichtungen sei nicht gegeben, da diese auch vorher klaglos (und in Verbindung mit geringeren Kosten) funktioniert hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob es sich bei den Aufwendungen für einen Kanalanschluss um sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand oder auf zehn Jahre verteilungspflichtige Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 2 EStG 1988 handelt.

Gem. § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und alleine oder zusammen mit Herstellungsaufwand den "*Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern*".

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Begründung zu dem vom Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung zitierten Erkenntnis vom 25.1.1993, 92/15/0020, in dem die

Rechtsfrage strittig war, ob Kanalanschlussgebühren als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 abzugsfähig sind oder nicht, u.a. ausgeführt, dass "*Maßnahmen, die dem Ersatz anderer Abwasserbeseitigungsanlagen (meist so genannter Senk- oder Sickergruben) durch den Anschluß an das öffentliche Kanalnetz dienen, (nicht nur den gemeinen Wert des gesamten Objektes, sondern) jedenfalls mittelbar auch den Nutzwert des Wohnraumes selbst entscheidend erhöhen*".

Der steuerliche Vertreter hat in der Begründung zum Vorlageantrag vom 8. November 2002 u.a. darauf verwiesen, dass in dem vorstehend und vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht die Unterscheidung zwischen Instandhaltung und Instandsetzungskosten das Thema sei.

Diesbezüglich wird die von Doralt (EStG-Kommentar, EStG 1988, 4. Auflage, § 18 Tz. 201) vertretene Auffassung geteilt, dass sich die Abgrenzung der abzugsfähigen Instandsetzung von der nicht abzugsfähigen Instandhaltung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 grundsätzlich mit der verteilungspflichtigen Instandsetzung bzw. sofort abzugsfähigen Instandhaltung nach § 4 Abs. 7 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1988 deckt. Insofern hat der VwGH mit seiner (zur Frage des Sonderausgabenabzuges vertretenen) Auffassung, es würde ein Instandsetzungsaufwand vorliegen, gleichzeitig das Vorliegen eines nicht abzugsfähigen Instandhaltungsaufwandes verneint.

Fest steht auch, dass beide Bestimmungen (§ 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 und § 28 Abs. 2 EStG 1988) gleichermaßen darauf abstellen, dass eine Instandsetzungsaufwendung u.a. nur dann vorliegt, wenn die Aufwendung den Nutzungswert des (Gebäudes bzw. Wohnraumes) wesentlich erhöht. Hinsichtlich dieser Frage werden von den Parteien des Verfahrens gegenteilige Auffassungen vertreten.

Der steuerliche Vertreter hat es laut Vorlageantrag vom 8. November 2002 als unzutreffend erachtet, dass ein Mieter (eventueller Nachmieter) auf Grund des Kanalanschlusses zur Zahlung einer höheren Miete bereit sein sollte. Hierzu wird auf die von Doralt (in: ÖStZ 1988, 339) vertretene Auffassung, wonach die "*wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes nicht an den Zufälligkeiten der bestehenden Nutzungsmöglichkeiten gemessen werden kann*", verwiesen. Es wird auch seine Ansicht für zutreffend erachtet, dass der Begriff "*wesentlich*" *abstrakt* zu verstehen ist, unabhängig von den bestehenden Nutzungsmöglichkeiten. Dies laut Doralt schon deshalb, weil - nach geltendem Mietrecht - auch vergleichbare Gebäude in vergleichbarer Lage beträchtliche Einnahmenunterschiede aufweisen könnten. Es kann daher

auch dahingestellt bleiben, ob sich eine Verbesserung der Nutzungsmöglichkeit der bestehenden Sanitäranlagen durch den Kanalanschluss ergeben hat.

Zweifelsohne hat diese Maßnahme (Kanalanschluss) aber dazu gedient, das im Jahre 1574 erbaute Gebäude auf einen zeitgemäßen Standard zu bringen, was im Falle einer Veräußerung den Kaufpreis beeinflussen würde. Zumindest würde ein potenzieller Käufer das Fehlen des Kanalanschlusses als Grund für eine Kaufpreisminderung ins Treffen führen, zumal ihn diese Kosten jederzeit (auch unfreiwillig) treffen könnten.

Für die Frage, ob ein Instandsetzungs- oder Instandhaltungsaufwand vorliegt, ist der vom steuerlichen Vertreter der Bw. ebenfalls ins Treffen geführte Umstand, dass der Kanalanschluss nicht freiwillig erfolgt sei, allerdings als nicht entscheidungsrelevant anzusehen.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. im Vorlageantrag weiter davon ausgeht, es handle sich jedenfalls um keine wesentliche Verbesserung des Nutzungswertes, wird zum einen auf die obigen Ausführungen verwiesen, wonach dieser Begriff "abstrakt" zu verstehen ist. Da der Verwaltungsgerichtshof offensichtlich davon ausgegangen ist, dass durch einen nachträglichen Kanalanschluss eine entscheidende Erhöhung des Nutzungswertes eintritt, muss dies wohl auch für den streitgegenständlichen Fall bejaht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 7. April 2003