

GZ. RV/2740-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999, Feststellung von Einkünften 1999 vom 16.10.2001 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 wird abgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 bleibt unverändert.

Der Berufung gegen die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung -S 273.727,- € 19.892,52

davon entfallen auf:

Ö.J. -S 27.373,- € 1.989,27

Ö.L. - S 246.354,30 - € 17.903,27

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

## **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 beim Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. erklärten in der Umsatzsteuererklärung S 158.327,22 Umsätze und S 12.052,90 Vorsteuer. Es ergab sich eine Gutschrift von S 1.677,-.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1999 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 22.336,- erklärt. Die Veranlagung erfolgt erklärungsgemäß.

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid und Feststellungsbescheid eingebrauchten Berufung wurde folgendes ausgeführt:

Durch einen bedauerlichen Irrtum der Hausverwaltung des Objektes waren die von den Bw eingereichte Umsatzsteuererklärung und Feststellungserklärung unrichtig.

Die Hausverwaltung erklärte den Irrtum dadurch, dass sie die Kopie angeschlossenen zusätzlichen Belegen im EDV-System nicht verarbeitet hatte und die endgültige Abrechnung daher um diese Belege ergänzt hätte werden müssen, was aber nicht geschah.

Dabei handelt es sich hauptsächlich um Reparaturen des Daches und der Fassadenverbleichung sowie um Honorarnoten über Rechtskosten. Die Bw. schloss daher eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 1999 sowie eine berichtigte Feststellungserklärung samt den durch die Hausverwaltung berichtigten Beilagen bei.

Daraus ergibt sich nunmehr eine Verlust von insgesamt ATS 1.008.433,-, wovon auf den Miteigentümer Herrn Ö ATS 907.590,- und die Miteigentümerin Frau Ö ATS 100.843,- entfallen.

Bei der Umsatzsteuer ist nunmehr eine Gutschrift von ATS 4.097,- anstatt der bisherig unrichtigen Restschuld von ATS 209.955,- entstanden, wodurch sich auch der Bescheid über die Aufforderung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen erledigt.

Der Berufung vom 17.11.2000 gegen den Bescheid vom 31.10.2000 über die Umsatzsteuer für 1999 wird stattgegeben.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 1999 festgesetzt mit S 405.330,-. Bisher war vorgeschrieben S 5.344,-.

Dazu wurde begründend ausgeführt: Das Mietobjekt O wurde mit Kaufvertrag vom 26.2.1999 veräußert. Die in der Berufung aufgrund der Rechnung vom 9.3.1999 für Dachdecker- und Spenglerarbeiten geltend gemachte Vorsteuer i.H. von S 200.220,80 ist gemäß § 12 Abs.3 UStG nicht abzugsfähig, da die Leistungen in Zusammenhang mit einem gemäß § 6 Abs.1 Z 9a UStG steuerfreien Grundstücksumsatz stehen.

Dadurch ändern sich auch die Verhältnisse, die für die Geltendmachung der Vorsteuer aus Großreparaturen in Vorjahren maßgeblich waren.

Die im Jahr 1998 auf Grund der Rechnung vom 23.9.1998 für Fassadenrenovierungs-, Maler- und Anstreicherarbeiten geltend gemachte Vorsteuer i.H.v. S 405.691,84 ist gemäß § 12 Abs.10 UStG mit 9/10 i.H.v. S 405.622,66 zu berichtigen.

Der Berufung vom 17.11.2000 gegen den Bescheid vom 31.12.2000 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 wird stattgegeben.

Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen einen Werbungskostenüberschuss von S 107.439,-.

Die Erledigung weicht von dem Berufungsbegehren aus folgenden Gründen ab:

Die Aufwendungen für Dachdecker- und Spenglerarbeiten im Gesamtausmaß von S 1.001.104,- wurden in der Überschussrechnung als Instandhaltungsaufwand beurteilt und sofort abgesetzt.

Da die gesamte Dachlattung und Dachdeckung ausgetauscht wurde, und bei Unterbleiben dieser Arbeiten durch eindringende Feuchtigkeit die restliche bauliche Substanz in Mitleidenschaft gezogen worden wäre, ist ein wesentlicher Einfluss auf die Nutzungsdauer des Gebäudes gegeben. Die dafür angefallenen Aufwendungen sind als Instandsetzungsaufwand zwingend auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben.

ATS S 1.001.104,- :10 = 110.110,- x 9 Minderung der Werbungskosten ATS 900.993,60.

Der Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vermindert sich daher von S ATS 1.008.433,- auf ATS 107.439,-. Die prozentuelle Gewinnaufteilung auf die Miteigentümer erfolgt erklärungsgemäß.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde Berufung erhoben und deren Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt.

Die Finanzbehörde bezeichnet die 1999 vorgenommene Dachreparatur als Instandsetzungsaufwand und verlangt deren Zehntelung. Weiters wird behauptet, dass die im Zusammenhang mit den Dachdecker- und Spenglerarbeiten des Jahres 1999 stehenden Vorsteuer gemäß § 12 Abs.3 UStG nicht abzugsfähig sei, da im Zusammenhang mit dem im gleichen Jahr steuerfrei getätigten Grundstücksumsatz stünde. Schließlich behauptet die Behörde auch, dass es sich bei den 1998 verausgabten Fassadenrenovierungs-, Maler- und Anstreicherarbeiten um Großreparaturen gehandelt habe, deren Vorsteuern somit gemäß § 12 Abs.10 UStG mit 9/10-tel des Betrages von ATS 450.691,84 zu berichtigen seien.

1.) Zu den Dachdecker- und Spenglerarbeiten 1999 lt. Rechnung vom 9.3.1999 der Fa. Sch.:

Zunächst ist festzustellen, dass die Behörde zwar auf die in der Rechnung enthaltenen Dachlattung und Dachdeckung Bezug nimmt, aber offenbar übersieht, dass diese Arbeiten nur einen Teil der Gesamtrechnung betreffen. Da die Gesamtrechnung äußerst übersichtlich in sogenannte Gruppensummen gegliedert ist, hätte es der Behörde auffallen müssen, dass von der Gesamt-Nettosumme der Rechnung (ohne Erhöhungsprozentsatz) vom S 967.360,35 auf die Dachreparatur lediglich ein Betrag von ATS 390.099,95 entfällt; dagegen entfällt auf Dachspenglerarbeiten, die jedenfalls nicht die Dachlattung und Dachdeckung betreffen, eine Gruppensumme von ATS 392.494,58; schließlich betrifft ein Betrag von S 184.765,82, wie aus den Seiten 8 und 9 der Rechnung hervorgeht, überhaupt nicht das Dach sondern die Fortsetzung der bereits 1998 begonnenen Fassadenreparatur.

Nichtsdestoweniger möchte das Finanzamt mit der Begründung, es sei ein Austausch der gesamten Dachlattung und Dachdeckung vorgenommen worden, den gesamten Rechnungsbetrag einer Zehntelung unterziehen. Obwohl von Seiten der Behörde nur von der "Dachlattung und Dachdeckung" und wörtlich den "dafür angefallenen Aufwendungen" die Rede ist, wird der gesamte Rechnungsbetrag ohne weitere Begründung gezehntelt, was die berechtigte Vermutung nahe legt, die Behörde habe den Inhalt der Rechnung kaum mit gehöriger Sorgfalt gewürdiggt.

Die Bw. sind dagegen der begründeten Meinung, dass es sich bei sämtlichen in der Faktura der Fa. Sch. enthaltenen Arbeiten um reinen Reparatur- und Instandhaltungsaufwand handelt. Um Instandhaltungsaufwand definitionsgemäß von dem von der Behörde behaupteten Instandsetzungsaufwand zu unterscheiden, werden als Auslegungshilfe (wie dies auch die Behörde bisher getan hat und offenbar tut) die Richtlinien für Vermietung und Verpachtung 1991 herangezogen.

#### "Austausch von Dach und Dachstuhl"

Um Instandsetzung im Zusammenhang mit Dacherneuerungen annehmen zu können, ist also sowohl das Dach als auch (wie das Wort "und" beweist) der Dachstuhl auszutauschen. Von einem solchen Austausch des Daches und des Dachstuhles kann aber bei den durchgeföhrten Arbeiten keine Rede sein und es bleibt unerfindliche, wieso das Finanzamt einen solchen "Austausch" der gesamten Dachlattung und Dachdeckung behaupten kann. Es wird in der Rechnung u.a. von "den Dachstuhl reinigen und die Sparren aufdoppeln" gesprochen. Wäre der Dachstuhl ausgetauscht worden, so hätte es wohl keine Veranlassung gegeben diesen zu reinigen und die Sparren zu verstärken. Als Instandsetzung behauptete Dachlattung macht nur einen Betrag von S 52.517,30 aus. Allein daraus ist für jeden Fachkundigen zu ersehen, dass um einen solchen Betrag nicht der gesamte Dachstuhl ausgetauscht werden kann.

Das Dach ist wohl teilweise neu eingedeckt worden, doch ist lediglich eine Dachfläche im Ausmaß von mehr als 280m<sup>2</sup> repariert und gesprungene Ziegel ausgetauscht worden.

Keinesfalls hat ein "Austausch von Dach und Dachstuhl stattgefunden.

Da ja Dach und Dachstuhl nicht ausgetauscht worden sind, kann bei den Ersatz vorhandener Verblechungen es sich nur um laufende Wartungsarbeiten handeln. Solche Verblechungen werden immer wieder erneuert.

Was die "Gruppensumme Fassadenfront O." betrifft, so wurde die Fassadenerneuerung bereits ausführlich in der Berufung vom 8.2.2000 gegen den Feststellungsbescheid 1998 erläutert. Fassadenreparaturen sind demnach nur bei der vollkommenen Erneuerung mit gleichzeitiger Erneuerung der Wärmedämmung als Instandsetzung anzusehen. Außerdem wurde nach Auskunft der Hausverwaltung nur die gassenseitige Fassade ausgebessert.

Dieser Rechtsmeinung hat sich die Behörde offenbar angeschlossen, da die Berufung in vollem Umfang antragsgemäß zu Gunsten der Bw. entschieden worden ist.

Weiters hat eine Rückfrage bei der Gebäudeverwaltung ergeben, dass sämtliche in der Faktura der Fa. Sch. vom 9.3.1999 enthaltenen Arbeiten ausschließlich Reparatur- und

---

Instandhaltungsarbeiten waren. Die Hausverwaltung weist darauf hin, dass alle Arbeiten aus den laufenden längerfristigen Mieteinnahmen gedeckt wurden bzw. zu decken sind.

Was die Umsatzsteuer betrifft, so unterliegt die Finanzbehörde einem Rechtsirrtum, wenn sie behauptet, dass diese Reparaturarbeiten selbst wenn man sie als Instandsetzung sehen würde, gemäß § 12 Abs.3 Z.2 u.3 UStG in einem "Zusammenhang" mit der Ausführung des steuerfreien Grundstücksumsatzes stehen. Ein solcher Zusammenhang mit der schließlich steuerfreien Veräußerung des Grundstückes könnte nur dann bestehen, wenn es sich bei den durchgeführten Arbeiten um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handeln würde, die die Substanz des umsatzsteuerfrei veräußerten Objektes betroffen haben. Reparaturen, Instandhaltungen, aber auch Instandsetzungen (die Erhaltungsaufwand und nicht Herstellungsaufwand darstellen!), stehen dagegen nicht im Zusammenhang mit der Veräußerung der Gebäudesubstanz, sondern mit der laufenden Vermietung des Gebäudes.

Die geht aus den Kommentierungen zu § 12 Abs.3 UStG und den dort angeführten Beispielen hervor, die stets nur den Vorsteuerabzug von Herstellungsaufwand oder Anschaffungskosten, nicht aber von Erhaltungsaufwand, ausschließen, wenn das Objekt schließlich steuerfrei veräußert wird (siehe Anm. 415 u.416 zu § 12 USTG, Kommentar Scheiner/Kolacny/Caganek). Dass bei Gebäuden der von § 12 Abs.3 UStG geforderte Zusammenhang mit dem Verkauf des Vermögensstammes nur im Bereich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht aber bereits bei gezehlten Instandsetzungsaufwendungen gegeben ist, beweist auch der Inhalt des § 12 Abs.10 UStG. Dieser verlangt nur die Berichtigung von Vorsteuerbeträgen, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder diesen gleichzuhaltenden Aufwendungen entfällt, nicht jedoch von Instandhaltungs- oder Instandsetzungskosten.

Selbst wenn man also der Meinung des Finanzamtes zustimmen würde, dass es sich bei dem gesamten Rechnungsinhalt um Instandsetzungsaufwendungen handelt, käme eine Versagung des Vorsteuerabzuges nicht in Frage, da es sowohl dem Gesetzeszweck als auch der betreffenden Auslegung entspricht, dass Instandsetzungen unter jene Aufwendungen fallen, die wie laufende Instandhaltungen durch das Ausscheiden des Grundstückes aus der Umsatzsteuerpflicht in ihrer Vorsteuerberechtigung nicht tangiert werden. Solche Aufwendungen stehen vielmehr im Zusammenhang mit der laufenden umsatzsteuerpflichtigen Vermietung und nicht mit dem Gebäudeverkauf ( vgl. Kolacny-Scheiner, Aktueller Umsatzsteuerfall; Österr. Steuerzeitung 15.9.1990, S 218).

Wenn man dagegen der Ansicht der Finanzbehörde folgen wollte, so würden durch den Hausverkauf in 1999 auch die Vorsteuern für die kleinsten laufenden Reparaturarbeiten im

Jahr 1999 an dem Objekt in Wegfall kommen. Dies zeigt, dass nur unterschieden werden kann, ob der genannte Zusammenhang Herstellungsaufwand oder aber Erhaltungsaufwand betrifft. Da sowohl Instandhaltung als auch Instandsetzung unter den Begriff des Erhaltungsaufwandes fallen, kommt hievon eine Vorsteuerverkürzung unter Bezugnahme auf die umsatzsteuerfreie Veräußerung des Vermögensstammes nicht in Frage, wie auch die Bestimmungen des § 12 Abs.10 erläuternd zeigen, die eine Vorsteuerberichtigung bei Erhaltungsaufwand (mit Ausnahme des Sonderbegriffes der "Großreparatur" die aber das Finanzamt für die Aufwendungen 1999 nicht behauptet hat) nicht kennen.

Aus dem Vorhergesagten beantragen wir, die gesamten Reparaturaufwendungen der Rechnung FA. Sch. als Instandhaltungsaufwand zu behandeln, keine Zehntelung dieser Aufwendungen vorzunehmen und den Vorsteuerabzug für diese Arbeiten anzuerkennen, da dieser selbst im Falle der Instandsetzung durch die umsatzsteuerfreie Veräußerung des Gebäudes nicht berichtigungspflichtig ist.

2.) Was die Berichtigung des Vorsteuerabzuges für die 1998 getätigten Instandhaltungen betrifft, so ist der Behörde wohl bekannt, dass bereits bei der Veranlagung des Jahres 1998 ein schließlich vorbehaltlos zu Gunsten der Bw entschiedenes Berufungsverfahren in der Frage der Beurteilung der von der Fa. Rudolf W. mit Faktura vom 19.9.1998 geleisteten Fassadenrenovierungs-, Maler- und Anstreicherarbeiten geführt worden ist.

Da die Behörde nunmehr behauptet, bei allen diesen genannten Arbeiten habe es sich um "Großreparaturen" i.S.d. § 12 Abs.10 2.Unterabsatz UStG gehandelt und daran eine Vorsteuerberichtigungspflicht knüpft, ist es notwendig, sowohl die damals seitens der Finanzbehörde als auch die im Berufungsverfahren verwendete Argumentation in Erinnerung zu rufen bzw. auf den Inhalt der Berufung vom 8.2.2000 gegen den Feststellungsbescheid 1998 zu verweisen.

Bereits in ihrer Bescheidbegründung (ohne Datum) zu dem später angefochtenen und antragsgemäß abgeänderten Feststellungsbescheid behauptet die Finanzbehörde wörtlich (im 4.Satz und im 6. Halbsatz), dass sie in den damals geltend gemachten Aufwendungen Instandsetzungen sieht und nimmt von sich aus eine Zehntelung vor. (Die, hätte es sich tatsächlich um eine Großreparatur gehandelt, nur auf Antrag des Steuerpflichtigen zulässig gewesen wäre!). Mit keinem Wort erwähnt die Behörde, dass sie der Auffassung sei, es könne sich um Großreparaturen handeln.

Unsere daraufhin eingebrachte Berufung hatte schlüssig dargelegt, dass es sich bei der Fassadenreparatur nicht um eine solche mit Erneuerung der Wärmedämmung handelte und

dass daher unter Zuhilfenahme der Richtlinien Instandhaltung vorliegt. Überdies will auch hier die Finanzbehörde die gesamte Faktura der Fa. W. obwohl diese bereits im Berufungsverfahren 1998 minutiös detailliert und kommentiert wurde, nunmehr wieder pauschal als einzige "Großreparatur" behandelt. Es ist müßig, die in der Berufung vom 8.2.2000 angeführten Argumente hier zu wiederholen. Nachgewiesen wurde jedenfalls wie bereits erwähnt der Instandhaltungscharakter der Fassadenrenovierung, desgleichen jener der Malerarbeiten im Stiegenhaus. Auch der Instandhaltungscharakter der Maler- und Anstreicherarbeiten an den Fenstern wurde erläutert, ebenso jener der Tischler- und Beschlagungsschlosserarbeiten sowie der Glasreparaturarbeiten.

Dass nunmehr trotz Kenntnis und voller antragsgemäßer Stattgabe dieser Berufung die Finanzbehörde neuerlich Pauschalbehauptungen über den Charakter dieser Arbeiten aufstellt, kann nur als eine bewusste Vernachlässigung der amtsweigigen Sorgfalts- und Ermittlungspflicht gesehen werden.

In dem gesamten schließlich von der Behörde anerkannten Berufungsbegehren wurde niemals die Behauptung aufgestellt, dass es bei den betreffenden Arbeiten um "Großreparaturen" gehandelt hätte oder gar deren Zehntelung beantragt. Vielmehr wurde immer wieder deren Charakter als laufender Reparatur- und Instandhaltungsaufwand betont. Die Behörde hat dieser Auffassung in keiner Weise widersprochen und somit die Berufungsargumentation durch die uneingeschränkte Stattgabe der Berufung voll anerkannt. Wäre sie anderer Meinung gewesen oder, wie sie jetzt behauptet, der Meinung es handle sich um Großreparaturen, so ist wohl anzunehmen, dass dieser gegenteilige Rechtsstandpunkt zumindest in der ursprünglichen Bescheidbegründung oder aber in einem Ergänzungsvorhalt zur Sprache gebracht worden wäre. Da dies nicht geschah, bleibt die Behörde die Erklärung schuldig, wieso sie einem Sachverhalt den sie selbst zuvor als "Instandsetzung" bezeichnet, nach erfolgter Berufung aber widerspruchslos und in vollem Umfang als "Instandhaltungs- und Reparaturaufwand" anerkannt hat, jetzt auf einmal unter dem Gesichtspunkt der "Großreparatur" sehen will.

Die Vermietungs- und Verpachtungsrichtlinien, die bei der seinerzeitigen Berufung als Auslegungskriterium unbestritten herangezogen worden waren, kennen den Begriff der "Großreparaturen" nicht, ebenso wenig wie das für die gesamte Begriffsauslegung in dieser Hinsicht maßgebliche EStG 1988 ( "Der Begriff Großreparatur ist dem derzeit geltenden Einkommensteuerrecht fremd." Scheiner-Kolacny-Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, TZ 2080 zu § 12 Abs.10).

Wenn sich die Finanzbehörde nunmehr auf diesen Begriff im Sinne der Bestimmungen des §12 Abs.10, 2. Unterabsatz UStG bezieht, so hat sie exakt darzulegen, warum die bereits ausführlich diskutierten Arbeiten der Rechnung Fa.W. vom 19.9.1998 ihrer Meinung nach Großreparaturen und nicht Unstandhaltungen und laufender Reparaturaufwand sein sollen. Selbst wenn, die das Finanzamt in seiner ursprünglichen Bescheidbegründung 1998 behauptet hatte, Instandsetzungsaufwand vorläge, fiele dieser nicht unter das Vorsteuerberichtigungsverbot des § 12 Abs.10 UStG. Vgl. Ruppe, Kommentar zur USt TZ 226 zu § 12; Scheiner-Kolacny-Caganek:" Diese Begriffe sind nach ertragsteuerlichen Grundsätzen auszulegen. Instandsetzungsaufwendungen .... fallen nicht darunter" (TZ 2079 zu § 12 abs.10 UStG)

Es darf daher darauf hingewiesen werden, dass die Finanzbehörde nunmehr bereits die dritte Klassifizierung dieser Aufwendungen vornimmt: Zunächst lt. Bescheidbegründung 1998 "Instandsetzungsaufwand", sodann berufungskonform "Instandhaltungsaufwand" und nunmehr laut Bescheidbegründung 1999 "Großreparaturen".

Im übrigen wird eine Vorsteuerberichtigung aus Großreparaturen auch vom Europäischen Gerichtshof abgelehnt, da eine Großreparatur kein Investitionsgut ist.(vgl. Recht der Wirtschaft 1996/9,S 449). Vor allem aber wird auf die eindeutige Aussage des Umsatzsteuerkommentars Kranich-Siegl-Waba, TZ 243 k zu § 12 UStG verwiesen.

Aus dieser Kommentierung geht hervor, dass Instandhaltungsarbeiten gemäß den Bestimmungen des § 12 Abs.10 1972 ( die wörtlich gleichlautend mit jenen des UStG 1994 sind) nur dann einer Vorsteuerberichtigung unterliegen können, wenn diese Instandhaltungsarbeiten über Antrag auf 10 Jahre abgesetzt wurden und gleichzeitig als Großreparaturen zu werten sind.

Was daher die bezüglichen Instandhaltungsarbeiten 1998 betrifft, so kann für diese eine Vorsteuerrückverrechnung gemäß §12 Abs.10 UStG eindeutig nicht in Anwendung kommen, da diese Aufwendungen im Jahre 1998 (selbst wenn sie nun im Gegensatz zur bisherigen Behandlung zu "Großreparaturen" uminterpretieren wollte) nicht über Antrag auf 10 Jahre verteilt abgesetzt wurden.

Da es sich hier um die Rechtsansicht maßgeblicher Kommentatoren handelt, vertritt die Finanzbehörde ihre Meinung eindeutig zu Unrecht, wenn sie in den nicht gezehlten Instandhaltungsarbeiten 1998 einen Fall von Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs.10 USTG erkennen will.

Es wird daher die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides und des Feststellungsbescheides 1999 beantragt.

Es wurde dem Bw. ein Vorhalt übermittelt, indem die gesetzlichen Grundlagen auf die sich das Finanzamt stützt erläutert worden sind. Weiters wurde der Bw. ersucht, die Rechnung über den Verkauf des Grundstückes nachzureichen. Hinsichtlich der Spenglerarbeiten wurde der Bw. ersucht, die Aufwendungen für die Arbeiten, die im Zuge der Dacheindeckung durchgeführt worden sind, anzugeben.

Weiters ist die Vorgangsweise des Finanzamtes betreffend das Jahr 1998 erklärt worden.

In der Beantwortung des Vorhaltes wurde wie in der Berufung der Unterschied zwischen Instandhaltung und Instandsetzung erläutert und wie in der Berufung festgehalten, dass es sich im gegenständlichen Fall in dem Jahr 1998 wie ebenso im Jahr 1999 um sofort absetzbaren Instandhaltungsaufwand handelt und einkommensteuerrechtlich daher sofort absetzbar war. Betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 ist bei Verkauf des Gebäudes keine Korrektur des Vorsteuer gemäß § 12 Abs.10 UStG vorzunehmen.

Nachgereicht wurden die bereits bekannten Rechnungen, der Kaufvertrag vom 26.2.1999 und eine Kopie des Umsatzsteuerkommentars Ruppe TZ 48 zu § 11.

Strittig ist nunmehr, ob es sich im vorliegenden Fall bei den Dachdecker – und Spenglerarbeiten im Jahr 1999 um Instandsetzungsaufwendungen handelt, die zu zehnteln waren und ob es sich in den Jahren 1998 und 1999 hinsichtlich der Fassadenrenovierung und der Dachdecker- und Spenglerarbeiten um Großreparaturen (vgl. § 12 Abs.10 Absatz 2 UStG 1994) handelte und daher die Vorsteuer bei Verkauf des Grundstückes 1999 zu berichtigen war.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Feststellungsbescheid 1999:

Gemäß § 28 Abs.2 ESTG 1988 sind Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre gleichmäßig 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 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. Wird das Gebäude auf eine andere Person übertragen, dann können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restlichen Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden. Nur bei Erwerb von Todes wegen kann der Rechtsnachfolger die Zehntelabsetzungen weiter geltend machen, wenn er die Absetzung für Abnutzung für das erworbene Gebäude vom Einheitswert (§ 16 Abs. 1 Z 8) berechnet.

Das Gesetz definiert nur den Instandsetzungsaufwand.

Instandsetzungsaufwendungen sind danach solche Aufwendungen, die zugleich eine Sanierung ("Instandsetzung") des Gebäudes bewirken. Punktuelle Verbesserungen, wie etwa der Austausch einzelner Gebäudeteile, sind keine "Instandsetzung".

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,
- Austausch von nicht wesentlichen Gebäudeteilen, keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer,
- Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenputzes,
- Ausbessern des Verputzes

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.

Zu den Instandsetzungsaufwendungen zählen u.a. folgende Maßnahmen:

Austausch von Dach und Dachstuhl, ebenso der Austausch der Dachlattung und – deckung in Verbindung mit Ausbesserungsarbeiten am Dachstuhl.

(Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Doralt, § 28 Tz 114ff)

Weiters ist auf die Erhöhung des Nutzungswertes bzw. Verlängerung der Nutzungsdauer ein Abgrenzungsmerkmal zur Instandhaltung.

Eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes liegt immer dann vor, wenn die Investition eine höhere Marktähnlichkeit des Gebäudes bewirkt, ohne dass die Wesensart des Gebäudes verändert wird.

Im gegenständlichen Fall geht es um das Abtragen der alten Dachlattung im Ausmaß von 226,74m<sup>2</sup>, im gleichen Ausmaß reinigen und aufdoppeln und in dem gleichen Ausmaß neue Lattung, weiters um die Dacheindeckung mit neuen Bramac Alpendachsteinen im Ausmaß vom 310,73m<sup>2</sup>.

Die übrigen Arbeiten ,die im Zusammenhang mit den vorstehenden Arbeiten stehen, wie z.B. Abtragen von Firstziegel (Nr. 11) – Herstellen von Falzverbindungen bei Firsten (Nr. 539  
Abtragen der alten Dachschalung bei den Kaminen (Nr. 14) – Lieferung und Montage von Kammeinfassung aus verzinktem Stahlblech ( Nr. 55)  
stehen weiters mit den anschließenden Spenglerarbeiten im Zusammenhang.

Die Spenglerarbeiten ergaben sich nicht auf Grund von Austausch einzelner kaputter Ziegel, sondern auf Grund des Austausches der Dachlattung im einem erheblichen Ausmaß und neuer Dacheindeckung im Ausmaß von 310,73m<sup>2</sup>.

Durch eine Dachreparatur in dem o.a. Ausmaß kann davon ausgegangen werden, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes erhöht wird. Laufenden Wartungsarbeiten, wie in der Berufung ausgeführt, liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Dem Vorwurf, dass der Inhalt der Rechnung kaum mit gehöriger Sorgfalt gewürdigt worden ist, kann entgegengehalten werden, dass die Dachdecker- und Spenglerrarbeiten nicht nach den einzelnen Rechungspunkten beurteilt werden können, sondern der Reparaturaufwand im Gesamten gesehen werden muss. Ein Arbeitsgang bedingt den anderen Arbeitsgang.

Es wird daher bei der Dachreparatur, die auf Grund der Rechnung nachvollzogen werden kann, von Instandsetzungsaufwand (längere Nutzungsdauer und auch höher zu erzielender Kaufpreis) ausgegangen, der auf zehn Jahre zu verteilen ist.

Bei der Renovierung der Fassade Front O. wird (vgl. vorstehende Ausführungen zu Instandhaltungsaufwand) Instandhaltungsaufwand angenommen und der Rechnungsbetrag in Höhe von S 184.765,82 wird daher zum sofortigen Abzug zugelassen.

Das Haus wurde im Jahr 1999 um S 9.850.000,- veräußert.

Dem Einwand in der Berufung, dass der o.a. Aufwand, der doch in den letzten 2 Jahren vor der Veräußerung insgesamt mehr als 3 Millionen Schilling ( 30% des erzielten Verkaufspreises) ausmachte, sich nicht auf den Kaufpreis ausgewirkt hat, kann nicht glaubhaft gefolgt werden.

Es widerspricht jeglicher kaufmännischen Vorgangsweise in ein Objekt eine Summe, wie im vorliegendem Fall von 3 Millionen Schilling zu investieren, wenn man davon ausgeht, dass man diese Summe bei anschließendem Verkauf nicht lukrieren kann.

Umsatzsteuer 1999:

Gemäß § 12 Abs.1 Zif.1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen: die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Gemäß § 12 Abs.10 UStG 1994 ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in dem auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im

Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegende Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

Aktivierungspflicht ist nicht dasselbe wie Verteilungspflicht. Aufwendungen, die nach dem EStG bloß verpflichtig sind, wie Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 28 Abs.2 EStG, sind nicht aktivierungspflichtig. Eine Vorsteuerkorrektur hat zu unterbleiben, sofern es sich **nicht** um Großreparaturen handelt.

Großreparaturen: der Begriff der Großreparaturen ist dem EStG 1988 fremd. Nach § 28 Abs.2 EStG 1972 handelt es sich bei den Großreparaturen um Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Die Praxis verlangte hier zusätzlich, dass es sich um einen betragsmäßig relativ hohen Instandhaltungsaufwand handelte (Quantschnigg/Schuch, § 28 Abs.2 EStG Tz.49; z.B. Fassadenerneuerung, Erneuerung des Fensteranstrichs, größere Dachreparaturen). Liegt eine Dachreparatur in diesem Verständnis vor, so ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs.10 zu korrigieren. Nicht maßgebend ist dabei, ob es sich ertragssteuerlich um Gebäude im Betriebs- oder Privatvermögen handelt oder ob einkommenssteuerlich die Zehntelabsetzung beantragt wurde.

Der vom EStG 1988 neu geschaffene Begriff des Instandsetzungsaufwandes ist dem UStG fremd. Sachverhaltsmäßig fallen in vielen Fällen Instandsetzungsaufwendungen iSd VuV-Richtlinien unter den Begriff der Großreparaturen.

Soweit Instandsetzungsaufwendungen zugleich eine Großreparatur beinhaltet, ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen; im übrigen erstreckt sich die Berichtigungspflicht nach § 12 Abs.10 nicht auf Instandsetzungsaufwendungen.(UStG 1994, Kommentar, Ruppe, § 12 Tz 226f; ebenso Kolacny/Scheiner/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 12 TZ. 609ff).

Im gegenständlichen Fall wurden im Jahr 1998 Fassadenrenovierungs-, Maler- und Anstreicherarbeiten durchgeführt. Verrechnet wurden S 2.253.459,20 plus 20% Mwst im Ausmaß von S 450.691,84.

U.a. wurde laut Rechnung der Fassadenputz abgeschlagen, vorhandener Sockelputz abgestemmt, Aufzahlung für die Instandsetzung des geschweifte, profilierten oberen Hauptsimses, Fensterreparaturen, etc. Es wurden auch Anstreicherarbeiten durchgeführt, welche im Zusammenhang mit den vorstehend angeführten Sanierungsmaßnahmen im Zusammenhang stehen.

Ausgehend von der o.a. Ausführungen zu § 12 Abs.10 UStG – relativ hoher Instandhaltungsaufwand, kein regelmäßig jährliches Erwachsen( vgl. Beispiele wie Fassadenerneuerung, Erneuerung des Fensteranstriches und größere Dachreparaturen) kann für das Jahr 1998 sehr wohl von einer Großreparatur ausgegangen werden.

Da aber, wie dem Gesetzestextes des § 12 Abs.10 zu entnehmen ist, auch bei Großreparaturen und nicht nur wie in der Berufung ausgeführt nur bei Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand eine Berichtigung der Vorsteuer durchzuführen ist, ist die Berichtigung von 9/10 im Jahr 1999 als das Haus verkauft worden ist, zu Recht erfolgt.

Gemäß § 12 Abs.11 UStG ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren ( Abs.3 ), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt.

Die Berichtigung nach § 12 Abs.11 ist auch in den Fällen vorzunehmen, in denen ein Gebäude zB. 1996 errichtet, 1997 als Anlagevermögen in Verwendung genommen und noch 1997

veräußert wird. Hier kommt § 12 Abs.10 nicht zur Anwendung, da § 12 Abs.10 erst in dem der Nutzung folgenden Jahr vorgesehen ist. Die Berichtigung hat vielmehr nach § 12 Abs.11 zu erfolgen. Um dies klarzustellen, wurde im § 12 Abs.11 die Formulierung "sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt" gewählt. ( Kommentar zur Mehrwertsteuer, Scheiner/Kolacny/Caganek, § 12 Tz. 648)

Im Jahr 1999 wurde eine Dachreparatur durchgeführt mit den dazugehörigen Spenglerarbeiten – wie dies bereits zur Einkommensteuer für das Jahr 1999 ausgeführt worden ist.

Die in der Rechnung von der Firma Sch. ausgeführten Arbeiten betreffend die Front sind ein Fertigstellen der im Jahr 1998 begonnenen Arbeiten und somit als zu der Großreparatur 1998 gehörig.

Die Berichtigung der Vorsteuern in Höhe von S 200.220,80 für Dachreparaturen und die Spenglerarbeiten sowohl betreffend das Dach als auch die Fassade ist gemäß § 12 Abs.11 UStG daher zu recht erfolgt.

Den Ausführungen in der Berufung, dass wenn man der Ansicht des Finanzamtes folgt, durch den Hausverkauf im Jahr 1999 auch die Vorsteuern für die kleinste laufenden Reparaturarbeiten zum Wegfall kommt, wird entgegengehalten, dass wenn man sich die Höhe der Rechnungen bzw. die Baumaßnahmen anschaut, die nicht jährlich durchzuführen sind, von einer Großreparatur gesprochen werden kann. Die Großreparatur kann weder in einzelne erbrachte Bauleistungen noch in einzelne Zahlungen zerlegt werden. Wie bereits ausgeführt, hängen die erbrachten Leistungen alle zusammen als Großreparatur zu sehen.

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. ( vg. Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Scheiner/Kolacny/Caganek, § 12 Tz 612)

Wien, am 21. März 2003