



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes B vom 14. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) stellte in der Berufung gegen die – nach einer Außenprüfung – am 14.10.2005 endgültig ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 den Antrag, die Kosten der Dachsanierung des Gebäudes in der A-straße in B als sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand (und nicht als auf zehn Jahre verpflichtigen Instandsetzungsaufwand) zu behandeln. Im Jahr 2002 sei das Dach des Hauses, bedingt durch einen Sturmschaden, derart defekt geworden, dass es an 41 Stellen hineingeregnet habe und eine notdürftige Abdichtung mittels Silikon nicht mehr möglich gewesen sei. Eine Reparatur des Daches sei somit unumgänglich gewesen. Das Ereignis sei insofern plausibel, als es mit der Lebenserfahrung nicht vereinbar sei, dass ein an 41 Stellen undichtes Dach längerfristig ohne Sanierung bzw. Reparatur bleibe. Der Bw sei xx Jahre alt und verwalte das denkmalgeschützte Gebäude mangels Finanzierbarkeit einer externen Hausverwaltung selbst. Auch aus dieser Perspektive sollte, so der Bw., nachvollziehbar sein, dass die Schadhaftigkeit des Daches nicht über einen längeren Zeitraum vorgelegen haben könne, andernfalls die Gebäudesubstanz zusätzlich beeinträchtigt worden wäre. Rz 6468 EStR 2000 sei anwendbar. Sowohl die H als auch das G hätten die Maßnahme als Instandhaltungsmaßnahme beurteilt.

Auch wenn der steuerliche Begriff der Instandhaltung einen Sondertypus darstelle, sei trotz der Richtlinienaussagen auch der Inhalt des § 28 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Nutzungswert des Gebäudes werde durch die Maßnahme nicht erhöht, die Nutzungsdauer des Gebäudes werde nicht wesentlich verlängert, zumal dies bei einem Denkmalschutzgebäude ohnedies kaum möglich und begrifflich greifbar sein dürfte.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidungen vom 17.1.2006 als unbegründet abgewiesen. Nach Darstellung des Berufungsvorbringens und der Rechtslage (§ 28 Abs. 2 EStG 1988) führte das Finanzamt in der Begründung der Entscheidung aus, es sei erstmals in der Berufung vorgebracht worden, dass das Dach des Hauses im Jahr 2002 durch einen Sturmschaden derart defekt geworden sei, dass eine Reparatur unumgänglich gewesen sei und daher die Aufwendungen für die Erneuerung als Instandhaltungsaufwand gemäß Rz 6864 EStR 2000 zu behandeln seien. In den Beilagen zu den Abgabenerklärungen 2002 und 2003 sei jedoch angeführt worden, dass die Aufwendungen – unter anderem – den Austausch eines durchgerosteten Bleches bzw. gefaulter Dachsparren und Dachholzlattung betroffen hätten. Dabei handle es sich um Schäden, die nicht erst auf Grund eines Sturmes entstanden seien. Da das Dach bereits sanierungsbedürftig gewesen sei, handle es sich laut Rz 6864 EStR 2000 nicht um Instandhaltungsaufwand. Instandsetzungsaufwand iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 liege nur bei einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes vor. Eine wesentliche Erhöhung sei dann zu unterstellen, wenn zB das Dach oder der Dachstuhl zur Gänze ausgetauscht würden (EStR 2000 Rz 6463 und 6469). Nach dem Wortlaut des Gesetzes müsse nur eine der beiden Voraussetzungen – wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes oder wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer – erfüllt sein, um Instandsetzungsaufwand anzunehmen. Davon abgesehen sei bei der Beurteilung der Frage, ob sich die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängere, nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle, wirtschaftliche Restnutzungsdauer im Zeitpunkt vor der Instandsetzung abzustellen (EStR 2000 Rz 6464). Es sei davon auszugehen, dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes ohne die Dachsanierung infolge des Wassereintritts wesentlich kürzer gewesen wäre als mit selbiger.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 10.2.2006 wurde – ohne weitere Ausführungen in der Sache selbst – der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Auszugehen ist von folgendem als erwiesen anzunehmenden Sachverhalt: Der Bw. ist Eigentümer der Liegenschaft A-straße. Auf dieser befindet sich ein unter Denkmalschutz stehendes Althaus, erbaut ca. xxxx als Haupthaus, und das xxxy erbaute Stöcklgebäude. In den Abgabenerklärungen der Jahre 2002 und 2003 machte der Bw. ua. Ausgaben für die

Sanierung des Dachs des Haupthauses geltend. Für das Jahr 2002 waren dies Ausgaben für den Ankauf des Kupferblechs für den Austausch des durchgerosteten Eisenblechs, die Sanierung der defekten undichten Kamine sowie Ausgaben für die Lieferung des Dachschalholzes (wie Bretter, Kanthölzer, Mauerbankteile, Stützkanthölzer usw.). In der Abgabenerklärung für 2003 wurden Ausgaben für das Austauschen der gefaulten Dachholzlatung sowie den Austausch verschiedener gefaulter Dachsparren, weiters Ausgaben für die Sanierung der gefaulten Holzkonstruktion sowie Ausgaben der Montage des Austauschs des Blechdachs mit Tafeldeckung („das alte defekte Blechdach war an 46 Stellen durchgerostet und unbrauchbar geworden“) geltend gemacht.

Unter Pkt. 1 der Prüfungsfeststellungen vom 6.9.2005 wurde der Umfang der zugrunde liegenden Maßnahmen wie folgt beschrieben: „Im Jahre 2002 und 2003 wurde das Dach erneuert. Die bestehenden Dachsparren wurden mit neuen Dachsparren verstärkt und höhenausgeglichen. Teile der Mauerbank wurden ausgetauscht. Die Dachschalung, das Blechdach wurden zur Gänze erneuert. Die Kaminköpfe wurden teilweise abgebrochen und neu aufgemauert“. Soweit die (diesen Maßnahmen zugrunde liegenden) Ausgaben nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt waren und auf die für Wohnzwecke vermieteten Gebäudeteile entfielen, wurde eine Verteilung auf zehn Jahre vorgenommen.

Wie sich auch aus der Rechnung der Fa. C (über 10.929,38 €) ergibt, handelte es sich um eine „unumgängliche Dachsanierung“ und den „Austausch von Teilen der durch Nässeeinwirkung schadhaften Mauerbank“. In dieser Rechnung wurden ua. 5,5 m³ Sparrenverstärkungen, 1,3 m³ an „Austausch schadhafter Dachsparren“ sowie 475 m² Dachschalung in Rechnung gestellt. Durch den breiten Abstand der Dachsparren wurde die Dachschalung relativ stark (38 mm) ausgeführt (Aktenvermerk des Prüfers über eine Besichtigung des Dachbodens vom 3.8.2005).

2.) Von einer „klassisch unumgänglichen Dachreparatur“ geht auch der Bw. aus. Seine Erachtens habe sie aber nicht die geringste Nutzungsverbesserung und Wertigkeit zur Folge. Es seien gefaulte, statisch nicht mehr belastbare Dachsparren ausgewechselt und (bedingt durch die zu großen Sparrenabstände) Hilfssparren beigegeben worden, um die statische Sicherheit beim Altdach sicherzustellen, da sonst eine Reparatur von Seite der ausführenden Firma abgelehnt worden wäre. Ferner habe das G eine Tafeldeckungsausführung verlangt, um den Altcharakter des Hauses zu unterstreichen, ebenso eine Holz-Schneebalkenschutzvariante. Die Reparatur des Daches sei eine technisch unumgängliche klassische Notmaßnahme, damit das Gebäude überhaupt „statisch bewohnbar“ sein dürfe. Der Hauseigentümer eines solchen Hauses setze nicht instand, sondern vollziehe mit den erzwungenen erforderlichen Reparaturen die Instandhaltung und mit Erhaltungsaufwand die Funktionalität für alle Mieter (Schr. v. 11.8.2005). Bei einem denkmalgeschützten bzw. denkmalzuschützenden Haus sei zu

beachten, dass man so ein Haus nicht instandzusetzen habe, sondern instandzuhalten verpflichtet sei. So ein Haus werde erbaut und unter verschiedenen Gesichtspunkten gleich oder später als erhaltungswürdig befunden und unter Denkmalschutz gestellt mit der Auflage, das unter Denkmalschutz gestellte Anwesen bzw. Denkmal zu erhalten, denn instandgesetzt worden sei es ja schon vor der Instandhaltung, am Baubeginn des Denkmals (bei der Feststellung, dass diese Sache unter Denkmalschutz zu stellen sei). Der Terminus *technicus* setze voraus, dass es sich um Instandhaltung handle, um das Denkmal nicht dem Untergang zuzuführen. Bei der Einkommensteuergesetzgebung habe man „die Tatsachen der Feststellung und Festlegung wohl grundsätzlich falsch in Unkenntnis der Sache ausgelegt“, um „unbotmäßige, unberechtigte Steuervorteile“ zu erlangen (Schr. v. 26.9.2005).

3.) § 28 Abs. 2 EStG 1988 enthält neben dem Gesetzesbefehl, 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.

Sowohl Instandhaltungsaufwand als auch Instandsetzungsaufwand bilden Erhaltungsaufwand. Erhaltungsaufwand ist im Jahr des Aufwands grundsätzlich sofort abzugsfähig. Eine Einschränkung besteht bei Mietwohngebäuden: Instandsetzungsaufwendungen sind nicht sofort abzugsfähig, sondern *zwingend* auf zehn Jahre zu verteilen (vgl. *Doralt*, EStG 1988, § 28 Tz 104 f.).

Instandsetzungsaufwendungen sind solche Aufwendungen, die zugleich eine Sanierung („Instandsetzung“) des Gebäudes bewirken. Die Regelung der Verteilungspflicht erfolgte in Reaktion auf die Rechtsprechung des VwGH, der den Aufwand zur Sanierung eines verwahrlosten Gebäudes als Erhaltungsaufwand beurteilt hatte (VwGH 10.6.1987, 86/13/0167; *Doralt*, aaO., § 28 Tz 116).

Eine Ausnahme von der Verteilung ist nicht vorgesehen. Dies gilt auch für Wohngebäude, die unter Denkmalschutz gestellt wurden.

4.) Das Denkmalschutzgesetz kennt zwar den Begriff der „Instandhaltung“ bzw. des für die „Instandhaltung“ eines Denkmals Verantwortlichen (§§ 4, 30 Denkmalschutzgesetz). Es verwendet diesen Begriff, vor allem aber den für das Verständnis des Gesetzes wesentlichen Begriff der „Erhaltung“ (§ 1 Abs. 2 Denkmalschutzgesetz), nicht im jenem Sinn, der ihm im Steuerrecht – im vorliegenden Fall in § 28 Abs. 2 EStG 1988 – zuerkannt wurde. Bei der Auslegung von Rechtsbegriffen, die einem bestimmten Sonderrechtsgebiet angehören (in diesem Fall dem Steuerrecht), muss aber immer auf das betreffende Sondergesetz zurückge-

griffen werden, das diesen Begriff geprägt hat (zB VwGH 18.6.2002, 2002/16/0145). Dem Begehrten des Bw., den Begriff der „Instandsetzungsaufwendungen“ bei denkmalgeschützten Gebäuden im Sinne von „Instandhaltungsaufwendungen“ zu verstehen, kann daher nicht näher getreten werden.

5.) Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, wäre die Restnutzungsdauer des Gebäudes ohne die Sanierung des Dachs wesentlich kürzer gewesen. Der Bw. ist dieser Feststellung in seinem Antrag vom 10.2.2006 nicht mehr entgegen getreten. Für eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer spricht nämlich nicht nur der Austausch von Sparren und der gesamten Lattung (vgl. FLD OÖ 20.11.1997, 4/29/1-1996, ÖStZ 1998, 272), sondern auch der Austausch der gesamten Dachhaut (mit einer bekanntermaßen langlebigen Kupfereindeckung), darüber hinaus auch die Sanierung des Dachstuhls unter dem Gesichtspunkt der statischen Belastbarkeit (durch den Einsatz von Hilfssparren), die teilweise Erneuerung der Kaminköpfe und den Austausch von Teilen der Mauerbank. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass diese Maßnahmen, die immerhin mit Kosten von rd. 71.000 € (netto; Prüfungsfeststellungen v. 6.9.2005) verbunden waren, zu einer grundlegenden Sanierung des gesamten Dachstuhls auf lange Zeit geführt haben, auf die Kaufpreisfindung bei einer allfälligen Veräußerung von Einfluss wären und damit auch zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswerts des Gebäudes beigetragen haben.

6.) Selbst wenn Schäden auf Grund höherer Gewalt eingetreten wären, läge Instandhaltungsaufwand dennoch nicht vor. Der – zunächst behauptete – Sturm des Jahres 2002 hätte lediglich zur Folge gehabt, dass die Erneuerung des Dachs (umgehend) vorgenommen werden musste, weil es (bereits) instandsetzungsbedürftig war: Das Blechdach war „durchgerostet“, die gesamte Dachlattung sowie einzelne Sparren „gefault“, die Statik des Daches nicht mehr gewährleistet. Selbst wenn daher einzelne Schäden (einzelne Wassereintritte) auf den Sturm des Jahres 2002 zurückzuführen waren, wäre die Sanierung des Daches nicht erst durch diesen Sturm erforderlich geworden. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Zustand des Bleches zum Zeitpunkt des Sturms sowie aus den Gründen des Austauschs der gesamten Lattung und einzelner Sparren in Folge Unbrauchbarkeit.

7.) Der Bw. hat mit FAX vom 10.7.2006 mehrere Schreiben (vom 3., 4. und 5.7.2006) vorgelegt, in denen zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass das Dach des Gebäudes ohne die eingetretenen Schäden („wohl“) noch „auf Jahre“ hinaus „funktionsfähig“, „tauglich“ bzw. „brauchbar“ gewesen wäre, womit offenbar zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass die Schäden am Blechdach auf „massive Sturmschäden und Föhneinwirkungen“ bzw. „Umwelt-einflüsse“ wie heftigen Wind, Föhn, aber auch „extreme Windverfrachtung“ zurückzuführen waren. Bei den genannten Einwirkungen handelte es sich – zumal im Hinblick auf die im Raum B bekannten Föhneinbrüche – aber weder um „unvorhersehbare Elementarereignisse“ noch

um ein einzelnes (zeitlich fixierbares) Ereignis „höherer Gewalt“, das die Unbrauchbarkeit eines funktionsfähigen Gebäudeteils zur Folge gehabt hätte. Vielmehr war das bestehende Blechdach ganz offenkundig in einem altersbedingten Zustand, der es nicht mehr als zweckmäßig bzw. machbar erscheinen ließ, die vielen Wassereintritte einzeln zu sanieren: Das Blechdach war an mehreren Stellen ausgerissen, die Falzverbindungen bei den Längsbahnen waren zum Teil aufgezogen und getrennt (Schr. des D vom 4.7.2006; ebenso Schr. der Fa. E v. 5.7.2006). Eine Reparatur des Daches wäre auf Grund der zahlreichen Schäden und der unmöglichen Lokalisierung der undichten Stellen nicht zielführend gewesen (Schr. der Fa. F v. 3.7.2006). Das bestehende Blechdach war „in diesem Zustand“ – der Bw. selbst sprach von 46 durchgerosteten Stellen (siehe oben; verrostete, undichte Teile wurden laut Beilage zur ESt-Erklärung zB schon im Jahr 2000 ersetzt) – nicht mehr reparabel (Schr. der Fa. E). Die zahlreichen undichten Stellen konnten sogar nicht mehr „alle exakt örtlich zugeordnet werden“ (Schr. der Fa. F). Dazu kam (auch nach diesen Schreiben; G, Fa. F, Fa. E), dass sich die bestehende Dachkonstruktion infolge der Schädigungen und wegen der großen Sparrenabstände als nicht mehr statisch ausreichend erwiesen hat. Damit konnte aber nicht mehr die Rede davon sein, dass das Dach des Hauses nicht deshalb erneuert werden musste, weil es sich – nach dem zuletzt erstatteten Vorbringen des Bw. – um keinen instandsetzungsbedürftigen Gebäudeteil und damit um Instandhaltung (im steuerlichen Sinne) gehandelt hätte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 17. Juli 2006