



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. als ehem. Mitbesitzer der Liegenschaft W., vertreten durch Weinberger & Höchtl Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsges. OG, 3100 St. Pölten, Mariazeller Straße 150, vom 14. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch AD RR Elisabeth Gürschka, vom 8. Juni 2009 betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 entschieden:

1) Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

2) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden ehemaligen Hausgemeinschaft (Bw.) fand eine auch das Streitjahr umfassende Außenprüfung statt. Dem nach § 150 BAO erstellten Bericht ist zu entnehmen, dass in der Steuererklärung 1996 an Herstellungskosten für zwei neue Wohnungen ein Betrag in Höhe von ATS 1,349.798,06 ermittelt wurde, der nach § 28 Abs. 3

EStG auf 15 Jahre abgesetzt wurde. 1997 sind noch damit zusammenhängende Malerarbeiten von ATS 12.979,61 angefallen.

Da das Haus 2004 verkauft wurde, seien besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs. 7 EStG zu ermitteln. Von den obigen Herstellungskosten wurde dabei die rechnerische AfA in Höhe von 2% abgezogen und der Differenzbetrag überschusserhöhend angesetzt. Die damit zusammenhängenden Vorsteuern wurden nach § 12 Abs. 10 UStG berichtigt.

Die Bw. brachte gegen diese Bescheide fristgerecht mit folgender Begründung Berufung ein:

„Im Zuge der Betriebsprüfung über die Jahre 2002-2004 über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Hausgemeinschaft S. T. & Mitbesitzer wurde festgehalten, dass bei den baulichen Veränderungen in der Liegenschaft W. , im Jahr 2006 und 2007 zur Gänze Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG vorliegen. Da das Haus im Jahr 2004 verkauft wurde, seien in diesem Jahr besondere Einkünfte gemäß § 28 Zif. 7 EStG zu ermitteln. Diese belaufen sich auf € 36.985,07 (siehe Niederschrift vom 10.04.2008, TZ 2 und 3 sowie Betriebsprüfungsbericht vom 23.05.2008, TZ 2).

Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

1. Die Grund- und Wohnungseigentümer S. T. und U. V. haben im Jahr 1995 beim Magistrat der Stadt Wien das Ansuchen gestellt, unter Vorlage von Plänen, nachstehende Bauführung vorzunehmen. Dies wurde ihnen mit Bescheid vom 18.05.1995, wie folgt, genehmigt:

“Abänderung der inneren Einteilung der beiden Bestandsobjekte Nr. 1 und Nr. 2 im Erdgeschoss, wobei die Kanzleiräumlichkeiten in Wohnräume umgewidmet werden, und Nassgruppen (Bad und WC) eingebaut werden sollen.”

Im Jahr 1996 bzw. 1997 wurden diese baulichen Maßnahmen ausgeführt, worüber bereits eine detaillierte Aufstellung (mit Kopien der Rechnungen) überreicht wurde.

2. Durch die vorgenommenen Adaptierungen wurden weder die Nutzfläche, noch der Rauminhalt verändert.

3. Bereits vor Vornahme der Adaptierungen war für die beiden Objekte Mietzins-Kategorie A gegeben. Es liegt daher keine Standardanhebung vor. Auch die Umwidmung von Kanzleiräumlichkeiten in Wohnräume stellt keine Qualifizierung für einen Herstellungsaufwand dar.

4. *Herstellungsaufwand* liegt dann vor, wenn Aufwendungen auf ein bestehendes Gebäude gemacht werden, die über die laufenden Erhaltungsaufwendungen hinausgehen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn durch die Aufwendungen die Wesensart des Gebäudes geändert wird (zB die Vornahme eines Anbaus, eines Umbaus größeren Ausmaßes oder einer Gebäudeaufstockung; Zusammenlegung von Wohnungen; Ersatz eines Flachdaches durch ein Steildach, sodass neue Räumlichkeiten geschaffen werden).

Dem gegenüber liegt *Instandhaltungsaufwand* dann vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt.

Instandsetzungsaufwand liegt dann vor, wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht werden oder nur deshalb kein Herstellungsaufwand zu unterstellen ist, weil der Austausch von unselbständigen Bestandteilen in Folge zu keiner Änderung der Wesensart des Gebäudes führt.

Solche *Instandsetzungsaufwendungen* sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Austausch von Fenstern

- Austausch von Türen
- Austausch von Zwischenwänden und Zwischendecken
- Austausch von Unterböden
- Austausch von Heizungsanlagen sowie Elektroinstallationen, Gas- und Wasserinstallationen
- Umfangreiche Erneuerung des Außenputzes
- Trockenlegung der Mauern u.a.

Treffen Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen im Rahmen einer Baumaßnahme zusammen, so ist grundsätzlich eine *Trennung* vorzunehmen.

Wie aus den beiliegenden Plänen ersichtlich ist, wurden im Rahmen der Instandsetzungsmaßnahmen der beiden Objekte *zwei Nasseinheiten (Bad und WC) sowie ein kleiner Abstellraum* geschaffen. *Sämtliche darüber hinausgehenden baulichen Adaptierungen* stellen Instandsetzungsaufwendungen der bestehenden Räume dar, die nicht als Herstellungsaufwand zu qualifizieren sind.

5. In der bereits vorgelegten Aufstellung der baulichen Adaptierungen wurde eine entsprechende Trennung zwischen Herstellungsaufwand und Instandsetzungsaufwendungen vorgenommen, wie folgt:

	Herstellungsaufwendungen	Instandsetzungsaufwendungen
	(§ 28 Abs. 3)	(§ 28 Abs. 2)
1996 (in ATS):	725.180,52	624.617,54
1997 (in ATS):	3.893,88	9.085,73

6. In der seinerzeit im Jahr 1996 bzw. 1997 vorgenommenen Zuteilung sämtlicher Aufwendungen zu den Herstellungsaufwendungen liegt eine *rechtlich unrichtige Zuordnung* vor, auf die im Zuge der Betriebsprüfung mehrfach hingewiesen wurde. Allerdings wurde im Rahmen des Verfahrens nicht näher auf die dargelegten Umstände und vorgebrachten Argumente eingegangen, was die Verletzung von Verfahrensvorschriften vermuten lässt.

Es wird beantragt, der Berechnung der besonderen Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG im Jahr 2004 Herstellungsaufwendungen des Jahres 1996 in Höhe von ATS 725.180,52 und im Jahr 1997 in Höhe von ATS 3.983,88 zu Grunde zu legen.

Die Instandsetzungsaufwendungen von ATS 624.617,54 (1996) bzw. ATS 9.085,73 (1997) sind gemäß § 28 Abs. 2 EStG gleichmäßig zu verteilen.“

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat stellte die Bw. die Qualifikation weiterer Aufwendungen im Umfang von ATS 168.757,37 als Herstellungsaufwendungen außer Streit. Strittig war nur mehr die Subsumierung eines Teilbetrages von ATS 107.000 unter Instandsetzungsaufwendungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Umsatzsteuer

§ 12 Abs. 10 UStG lautet:

„Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), 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 an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden 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 Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.“

Nach Ruppe, UStG³, § 12 Rz 227, ist der Begriff der Großreparatur im UStG nicht definiert und auch dem EStG 1988 fremd; er stammt aus dem EStG 1972. § 28 Abs. 2 EStG 1972 bezeichnete als Großreparatur jene Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Die Praxis verlangt hier zusätzlich, dass es sich um einen betragsmäßig relativ hohen Instandhaltungsaufwand handelt.

Unter diesem Aspekt kann kein Zweifel bestehen, dass es sich bei Reparaturaufwendungen von ATS 1.349.798,06 um eine Großreparatur iSd § 12 Abs. 10 UStG handelt. Die Berufung war daher – soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 richtet – als unbegründet abzuweisen.

2) Feststellung von Einkünften

Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändern (sh. Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 6 Rz 33). Zunächst ist zu überprüfen, ob sich Herstellungsaufwand einerseits und Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsaufwand andererseits trennen lassen.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und Belege steht fest, dass die seinerzeitige Qualifikation der Reparaturen als Herstellungsaufwand teilweise unrichtig war und eine Trennung der verschiedenen Aufwandskategorien möglich ist. Was den Teilbetrag von ATS 107.000 betrifft, so hat die Bw. im zweitinstanzlichen Verfahren dargelegt, dass es sich hierbei um die wegen Gefahr im Verzug durchgeführte Instandsetzung von Holztramdecken in räumlicher Nähe zur Wendeltreppe in den ersten Stock gehandelt hat, aber dadurch kein neues Wirtschaftsgut geschaffen wurde, und somit die Grenze zum Herstellungsaufwand noch nicht überschritten ist. Auch die Amtspartei hat sich letztlich dieser Beurteilung angeschlossen.

Somit konnte der Berufung insoweit Folge gegeben werden, als ATS 893.937,89 als Herstellungsaufwand und ATS 455.860,17 als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren waren.

Daraus ergeben sich folgende rechnerischen Änderungen (in ATS):

Tatsächlich abgesetzte Herstellungsfünfzehntel aus 1996: 476.766,87 (893.937,89 : 15 x 8)

abzüglich rechnerische AfA: 143.030,06 (893.937,89 : 50 x 8)

Zwischensumme: 333.736,81

zuzüglich

tatsächlich abgesetzte Herstellungsfünfzehntel aus 1997: 1.946,94 (3.893,88 : 15 x 7,5)

abzüglich rechnerische AfA: 584,08 (3.893,88 : 50 x 7,5)

Zwischensumme: 1.362,86

Besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung daher: 335.099,67

d.s. 24.352,64 €

Korrektur der laufenden Absetzungen: Instandsetzungsaufwand neu ATS 455.860,17,

d.s. 33.128,65 €

Bisher als Fünfzehntelabsetzung berücksichtigt: 1.104,28 €;

Zehntelabsetzung nach § 28 Abs. 2 neu: 3.312,87 €.

Der laufende Überschuss verringert sich daher um 2.208,59 €.

Die im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 24.450,19 €

In den Einkünften sind enthalten:

Besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs. 7 EStG: 24.352,64 €

Name, Adresse	FA, St.Nr.	Anteil Einkünfte
V. U. P1	123/4567	12.014,69 €
Darin enthalten: Besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		12.176,32 €
T. S. P2	234/5678	12.435,50 €
Darin enthalten: Besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		12.176,32 €

Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

In Frage kommende Begünstigungen (Besteuerungswahlrechte) nach § 37 Abs. 2 Z 3 EStG.

Wien, am 18. Mai 2010