



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle XY
Senat X

GZ. RV/0146-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 11. September 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 26. März 2002 beantragte die Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001 und begehrte dabei u.a. den Abzug von Aufwendungen für die Generalsanierung eines "alten" Kachelofens als Sonderausgaben für Wohnraumsanierung.

Mit Bescheid vom 11. September 2002 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung durch und versagte den in Rede stehenden Aufwendungen die Abzugsfähigkeit. Begründend wurde lediglich auf die (telefonische) Besprechung verwiesen, ohne den Inhalt dieser Besprechung wiederzugeben.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte sich die Steuerpflichtige gegen die Nichtanerkennung der "geltend gemachten Sonderausgaben" für die Ofensanierung und rügte eingangs, dass der Hinweis auf das Telefongespräch mit einem ihr namentlich nicht bekannten Herren für sie als "Begründung" nicht nachvollziehbar sei. Weiters führte sie aus, dass beim Neubau ihres Wohnhauses im Jahre JJJJ als Heizung eine Elektroheizung (größtenteils Nachtspeicheröfen) kombiniert mit einem Kachelofen im Aufenthaltsraum (Wohnzimmer) eingebaut worden wäre. In der Regel würden im Erdgeschoß nur Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer und Bad beheizt, die restlichen Räume des Hauses wären mit kurzfristigen Ausnahmen unbeheizt. Diese könnten aber auch bei eingeschalteter Heizung nur als Schlafräume genutzt werden, da die Nachtspeicheröfen zur Schaffung eines Wohnklimas für den ständigen Aufenthalt nicht ausreichen würden.

Auch habe sich herausgestellt, dass der im Wohnzimmer vorhandene elektrische Nachtspeicherofen allenfalls in den Übergangszeiten alleine in der Lage wäre, eine zufriedenstellende Wohntemperatur zu schaffen. Vielmehr sei es je nach Witterung von Mitte/Ende September bis Anfang/Mitte Mai erforderlich, das Wohnzimmer mittels Kachelofen zu beheizen. Zusätzlich müsse im Hochwinter auch noch der Nachtspeicherofen "dazugeschaltet" werden. Der Kachelofen trage in den Übergangszeiten auch zur Temperierung der benachbarten Räume bei, sodass auch diese nur im Hochwinter zusätzlich elektrisch beheizt werden müssten.

Die Generalsanierung des Kachelofens wäre in Folge dessen starker Beanspruchung und der damit verbundenen Baufälligkeit unbedingt erforderlich gewesen. Auch habe sich in der Folge ergeben, dass sich durch den neuen Ofen mit der neuen Steuereinrichtung bei wesentlich verbesserter Heizleistung der Holzverbrauch um mehr als ein Viertel gegenüber vergangenen Heizperioden verringert habe.

Das Finanzamt forderte die Berufungswerberin daraufhin auf, unter Vorlage der Grundrisspläne bekanntzugeben, mit welchen Heizquellen die einzelnen Räumlichkeiten der Wohnung im Kalenderjahr 2001 beheizt worden wären.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die Berufungswerberin die gewünschten Grundrisspläne, führte die einzelnen Heizquellen an und erläuterte zusätzlich, dass das Haus im Jahr der Errichtung nach dem damaligen Stand der Technik errichtet worden sei, heute jedoch insbesondere hinsichtlich der Wärmeisolierung und der Heizung nicht mehr dem Stand der Technik entspreche. Speziell sei die elektrische Heizung des Wohn- und Esszimmers von Vorne herein auf den zugleich mit dem Neubau des Hauses eingebauten zusätzlichen Kachelofen bemessen worden. Auf Grund der starken Beanspruchung wäre nach 20 Jahren eine Generalsanierung notwendig geworden, bei welcher die Kacheln zur Gänze

wiederverwendet worden seien und die Außenansicht und Außenabmessungen unverändert geblieben wären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2004 und zusätzlicher Begründung vom 30. Jänner 2004, beides zugestellt am 2. Feber 2004, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der ausführlichen Begründung kam das Finanzamt zum Schluss, dass im gegenständlichen Fall lediglich Instandhaltungsaufwand und kein Instandsetzungsaufwand vorliege, was aber für die Abzugsfähigkeit der getätigten Aufwendungen von entscheidender Bedeutung wäre. Aber selbst wenn die Reparatur des Kachelofens als Neuherstellung beurteilen würde, könnten die Aufwendungen nicht als Sonderausgaben abgezogen werden, da es sich diesfalls nur um die Errichtung einer zusätzlichen Heizmöglichkeit handeln würde.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bezeichnete die Argumentationslinie des Finanzamtes als nicht schlüssig. Einerseits sei der Kachelofen integraler Bestandteil der Heizung für den Wohn- und Aufenthaltsbereich und wäre nicht nachträglich errichtet worden. Andererseits wäre ohne Kachelofen im Wohnbereich in den Monaten Dezember bis Ende Feber nur eine Raumtemperatur von 18° C zu erzielen und wäre die Heizleistung der Nachtspeicheröfen von vornherein so dimensioniert worden, dass tagsüber auch der Kachelofen beheizt werden müsse. Ein kombinierte Heizung Elektroheizung – Kachelofen wäre in den 70iger und 80iger Jahren in vielen Einfamilienhäusern eingebaut worden. Der vorhandene Kachelofen sei daher keine Zusatzheizung, sondern Bestandteil der gesamten Heizanlage.

Zur verbesserten Energienutzung wäre die dem heutigen Stand der Kachelofentechnologie entsprechende elektronische Absperrautomatik eingebaut worden. Damit könne neben den positiven Auswirkungen auf die Umwelt beim Brennstoffverbrauch nachweislich ein Einsparungspotential von 25 bis 30% lukriert werden. Die verbesserte Heizleistung wirke sich daher sowohl auf den Energienutzungsgrad als auch auf die Bedienbarkeit dieses Teiles der Heizanlage positiv aus.

Wäre der sanierungsbedürftige Kachelofen nicht saniert worden, hätte die gesamte Heizanlage des Wohnbereiches ausgetauscht werden müssen, da die Bewohnbarkeit durch den nicht mehr funktionsfähigen und aus der Sicht des Brandschutzes sogar gefährlichen Kachelofen im Hochwinter nicht mehr gegeben gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 18 Abs. 1 Z3 lit. c EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht

Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist und

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern, oder
- Herstellungsaufwendungen

vorliegen.

Im gegenständlichen Fall steht folgender Sachverhalt unbestritten fest:

Die Berufungswerberin bewohnt ein im Jahr JJJJ errichtetes Wohnhaus. Diese wurde seit der Errichtung mittels Elektroheizungen (Radiatoren, Nachtspeicheröfen) und einem Kachelofen beheizt. Im Jahr 2001 wurde der Kachelofen über unmittelbaren Auftrag der Einschreiterin durch einen befugten Unternehmer generalsaniert, indem er vollständig abgetragen und mit neuer Schamotteausfütterung und einer erstmalig eingebauten automatischen Verbrennungsluftsteuerung unter Verwendung der alten Kachelware in gleicher Größe und Ausführung am selben Ort wieder aufgebaut wurde. Die Gesamtkosten dieser Maßnahme betrugen S 76.906.-, welche die Steuerpflichtige als Sonderausgaben bei der Veranlagung geltend machte.

In den weiteren Ausführungen blieb unbestritten, dass der Kachelofen bereits bei der Errichtung des Wohnhauses als Teil der Heizanlage konzipiert wurde und die Heizleistung der übrigen Heizquellen allein nicht für eine ausreichende Raumtemperatur sorgen können.

Wie eingangs ausgeführt, können Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen nur dann als Sonderausgaben steuerlich anerkannt werden, wenn sie – neben der Erfüllung anderer hier nicht strittiger Voraussetzungen – als Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen anzusehen sind. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.2.1994, 91/14/0234, ausdrücklich ausführte, können Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung nur dann als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 abzugsfähig sein, wenn Instandsetzungsaufwendungen vorliegen. Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob durch die Generalsanierung des Kachelofens ein begünstigter Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwand getätigt wurde. Wie sich aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, liegen Instandsetzungsaufwendungen vor, wenn durch diese der Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöht oder der Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängert wird. Nach einhelliger Meinung in Literatur und Rechtsprechung wird einerseits die Nutzungsdauer von Wohnraum wesentlich verlängert, wenn selbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden, die einen wesentlichen Einfluss auf die Nutzungsdauer der Wohnung haben und andererseits der Nutzwert von Wohnraum wesentlich erhöht, wenn unselbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden und

dadurch – ohne dabei die Nutzungsdauer wesentlich zu verlängern – eine wesentliche, als Sanierung zu wertende Verbesserung des Wohnwertes eintritt. Keine wesentliche Erhöhung der Nutzungsdauer oder des Nutzungswertes und damit nicht begünstigter Instandhaltungsaufwand liegt hingegen bei bloßen Reparaturen vor, auch wenn diese nicht jährlich anfallen (vgl. VwGH 22.2.1994, 91/14/0234; Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 18 Tz 69). Reparaturen dienen nämlich lediglich der Erhaltung des bestehenden (früheren) Zustandes und stellen daher keine Sanierung (Verbesserung) gegenüber dem ursprünglichen Zustand dar. Ebenfalls grundsätzlich keine Instandsetzung liegt vor, wenn lediglich punktuelle Verbesserungen vorgenommen werden; im Rahmen der Sonderausgabenregelung genügt es jedoch, wenn der Nutzwert des Wohnraumes wesentlich erhöht wird (vgl. Doralt, ÖStZ 1988, 339).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Kachelofen im Zuge der Errichtung des Wohnhauses der Berufungswerberin als Bestandteil der Beheizungsanlage konzipiert wurde und ohne diesen eine ausreichende Beheizung des Aufenthaltsraumes (Wohnzimmers) nicht möglich wäre. Es steht somit für den unabhängigen Finanzsenat fest, dass der Kachelofen nicht zusätzlich zu einer funktionsfähigen anderen Heizungsanlage errichtet wurde, sondern im Rahmen des ursprünglich bestehenden Heizsystems eine wesentliche Rolle spielt. Auch die Tatsache, dass nach einem Zeitraum von 20 Jahren ein Austausch des Innenschamottes notwendig wurde, zeugt von der intensiven Verwendung und lässt darauf schließen, dass der Kachelofen die primäre Heizquelle des Wohnraumes darstellt. Damit sind auch die Ausführungen der Berufungswerberin durchaus nachvollziehbar, welche den Kachelofen als primäre Heizquelle bezeichnet.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist dem Finanzamt aber insoweit zuzustimmen, als es, basierend auf den Angaben der Berufungswerberin im erstinstanzlichen Verfahren, wonach durch den langjährigen Gebrauch des Kachelofens der Austausch der Schamotteteile notwendig, der Kachelofen jedoch in der alten Form und Größe unter Verwendung der alten Kacheln wieder aufgebaut wurde, im gegenständlichen Fall von einer Reparaturmaßnahme ausgegangen ist. Die Erneuerung des Innenschamottes (der Brennkammer und der Züge) eines Kachelofens, welche zwangsläufig ein (zumindest teilweises) Abtragen des Ofens mit sich bringt, auf Grund der Beanspruchung durch eine langjährige Nutzung, stellt für sich allein jedenfalls eine nicht als Instandsetzung zu qualifizierende Reparatur dar und ist deshalb nicht vom Sonderausgabentatbestand des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 umfasst. Auch der Umstand, dass im Zuge einer Reparatur bessere Materialien oder eine modernere Ausführung gewählt wird, nimmt den Aufwendungen in der Regel noch nicht den Charakter eines Erhaltungsaufwandes (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 28 EStG 1988, Tz 18.1).

Im vorliegenden Fall beschränkte sich die von der Berufungswerberin gesetzte, als "Generalsanierung" bezeichnete Maßnahme jedoch nicht allein auf die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes, sondern wurde im Rahmen der Erneuerung des Innenschamottes auch eine automatische Verbrennungsluftsteuerung eingebaut, welche nach den unbestrittenen Angaben im Vorlageantrag zu einer Brennstoffeinsparung von 25 bis 30% und einer leichteren Bedienbarkeit des Kachelofens führt.

Nach Literatur (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 28 EStG 1988, Tz 18.2) und Verwaltungspraxis führen u.a. Maßnahmen zur Verminderung des Energieverbrauches oder Energieverlustes von Zentralheizungs- und Gebrauchswarmwasseranlagen zu einer Erhöhung des Nutzwertes. Wenn nun in einem Wohnhaus keine Zentralheizungsanlage besteht, aber eine – wie oben ausgeführt – wesentliche Heizquelle im Zuge einer notwendigen Reparatur, welche auf Grund der Art und des Ausmaßes einer Neuerrichtung gleichkommt, hinsichtlich der Effizienz und auch Bedienbarkeit durch bisher nicht vorhandene technische Maßnahmen verbessert wird, würde dies – nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates – doch eine Maßnahme darstellen, welche als Wohnraumsanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 angesehen werden kann, zumal diese Gesetzesbestimmung die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen u.a. an das Vorliegen einer Erhöhung des Nutzwertes, welcher jedoch wesentlich sein muss, knüpft. Über die Notwendigkeit der Erhöhung des Nutzwertes hinaus lassen sich dem Gesetz keine einschränkenden Regelungen entnehmen, sodass in diesem Fall entsprechender Auslegungsspielraum besteht.

Dass durch die Setzung von Maßnahmen zur Senkung des Energieverbrauches und auch durch eine leichtere Bedienbarkeit eine Erhöhung des Nutzwertes eintritt, entspricht der Literatur- und Verwaltungsmeinung, der sich der unabhängige Finanzsenat anschließt. Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall jedoch, ob sich die Erhöhung des Nutzwertes des Wohnraumes durch die von der Berufungswerberin gesetzte Maßnahme in einem Ausmaß bewegt, die als "wesentlich" im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen anzusehen ist.

Dabei ist eingangs festzustellen, dass im Bereich der Sonderausgaben bereits die Sanierung des (einzelnen) Wohnraumes begünstigt ist und nicht die gesamte Wohnung erfasst sein muss (vgl. Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 18 Tz 196). Dass die eingebaute automatische Verbrennungsluftsteuerung die Handhabung des Kachelofens insoweit erleichtert, weil sie eine händische Bedienung und laufende Kontrolle im Zusammenhang mit dem Anheizvorgang ersetzt, ist offensichtlich. Durch den Wegfall dieser manipulativen Tätigkeiten allein tritt jedoch noch keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes ein. Diese Einschätzung ändert sich jedoch, wenn sie im Zusammenhang mit der Energieeinsparung betrachtet wird. Nach den unbestrittenen Angaben der Berufungswerberin wurde durch die gesamten Erneuerungsmaßnahmen insgesamt ein Einsparungspotential bei

den Heizkosten von 25 bis 30% erreicht. Eine derartige Verringerung des Heizmaterialverbrauches ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates doch als wesentliche Nutzwertserhöhung anzusehen. Dies insbesondere deshalb, weil der in Rede stehende Kachelofen nicht nur der Beheizung eines Raumes, sondern im gesamten benutzten Aufenthaltsbereich die wesentliche Heizquelle darstellt. Diese Ansicht wird bestärkt durch die Ausführungen zu § 28 EStG 1988 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), nach welchen eine Erhöhung des Nutzwertes eines Gebäudes (im Bereich des § 18 EStG 1988 reicht bereits die Erhöhung des Nutzwertes des Wohnraumes – siehe oben) dann vorliegt, wenn in Folge der Instandsetzung kürzere Leerstellungen vorliegen oder der Wohnwert für Mieter verbessert wird (vgl. Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 28 Tz 124). Es ist wohl unbestreitbar, dass eine mit den vorhandenen Öfen nicht beheizbare Wohnung nicht vermietbar ist bzw. der Wohnwert durch die Installation einer modernen Heizquelle verbessert wird.

Zusammenfassend kommt der unabhängige Finanzsenat zum Schluss, dass durch den Einbau der automatischen Verbrennungsluftsteuerung jedenfalls eine Sanierungsmaßnahme gesetzt wurde, deren Kosten als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Ob die Erneuerung/Reparatur des Kachelofens hinsichtlich der Innenschamotte zu abzugsfähigen Sonderausgaben geführt hat, ist aus folgendem Grund nicht weiter entscheidend:

Nach § 18 Abs. 3 EStG 1988 sind die sogenannten "Topfsonderausgaben" (dazu gehören die Aufwendungen für bestimmte Versicherungen, für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung sowie für Genussscheine und junge Aktien) im streitgegenständlichen Kalenderjahr nur bis zu einem Höchstbetrag von S 40.000,00 abzugsfähig. Von diesem Höchstbetrag mindert im gegenständlichen Fall ein Viertel die Steuerbemessungsgrundlage (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988). Vom Finanzamt wurden Versicherungsprämien in Höhe von S 16.846,60 als "Topfsonderausgaben" anerkannt. Die Kosten für den Einbau der Verbrennungsluftsteuerung betrugen (inkl. USt.) S 24.780,00 und stellen ebenfalls abzugsfähige Aufwendungen dar. Damit ist aber der zu viertelnde abzugsfähige Höchstbetrag erreicht. Die restlichen Kosten für den Kachelofen können somit keinesfalls zu steuerlichen Auswirkungen führen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 8. April 2005