



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W, xxxxxxxx, vom 8. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vertreten durch Mag. Braunsteiner, vom 2. Mai 2006 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Jahre 2005 Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Als Miethauseigentümer der Wohnobjekte in der R.Straßeyy und der S.straßexx erklärte der Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 15.476,07 €.

Bei einer Außenprüfung des Streitjahres hat der Prüfer zu den im Eigentum des Bw. stehenden Liegenschaftsobjekten unter anderem Folgendes festgestellt:

Hinsichtlich beider Mietobjekte habe der Bw. den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in der Weise ermittelt, dass er zwar die Mieteinnahmen mit dem Nettobetrag, jedoch die Mietausgaben mit dem Bruttobetrag erfasst habe.

Der Prüfer korrigierte diese Vorgehensweise und brachte sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben mit dem Nettobetrag in Ansatz, was zu einer Überschusserhöhung in Höhe von 4.543,66 € (R.Straßeyy) und 6.400,21 € (S.straßexx) führte (vgl Tz1 des Prüfungsberichtes).

Desgleichen stellte der Prüfer fest, dass der Bw. im Jahre 2005 für die Wohnung Top 7 der R.Straßeyy, Wirtschaftsgüter, wie Kühlschrank, Badezimmermöbel, Eckbankgruppe usw. im Gesamtausmaß von 5.910,38 € angeschafft habe, um damit eine bessere Vermietbarkeit dieser Wohnung zu erzielen. Diese Wirtschaftsgüter würden jedoch aktivierungspflichtig sein und wären auf vier Jahre im Wege der Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen gewesen (Tz 2 des Prüfungsberichtes).

Weiters beurteilte die Betriebsprüfung beim Wohnobjekt R.Straßeyy, dass der vom Bw. als Instandhaltungsaufwand zur Gänze im Jahre 2005 in Abzug gebrachte Aufwand für die Demontage einer Wand und damit zusammenhängende Stemmarbeiten in Höhe von 3.800,00 € netto als Herstellungsaufwand über einen Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben sei. Es handelte sich dabei um Leistungen im Zusammenhang mit dem Einbau der Gasetagenheizung und der Versetzung von Zwischenwänden (Tz 3 des Prüfungsberichtes).

Gleichfalls berücksichtigte der Prüfer die für das Liegenschaftsobjekt S.straßexx ebenso zur Gänze im Streitjahr in Abzug gebrachten Aufwendungen für den erstmaligen Einbau einer Gasetagenheizung und dem erstmaligen Einbau von WC und Bad in Höhe von 18.633,08 € als Herstellungsaufwendungen mit einer Abschreibungsdauer von 15 Jahren.

Die besagten Leistungen hätten nach Ansicht der Betriebsprüfung bei der konkreten Wohnung Top 32 zu einer Kategorieanhebung geführt, weshalb sie insgesamt als Herstellungsaufwand zu beurteilen gewesen seien (Tz 6 des Prüfungsberichtes).

Der Prüfer führte dazu aus, dass nach den Einkommensteuerrichtlinien bei jeder Änderung der Wesensart des Gebäudes, wie im Falle einer Zusammenlegung von Wohnungen, des Versetzens von Zwischenwänden oder des Einbaus von Aufzugsanlagen oder Zentralheizungen von Herstellungsaufwand auszugehen sei.

Außerdem wäre auch der Ankauf einer Einbauküche zur besseren Vermietbarkeit einer Wohnung aktivierungspflichtig und die Kosten in Höhe von 1.820,96 € über einen Zeitraum von vier Jahren einkommensteuermindernd zu berücksichtigen gewesen.

Im Ergebnis stellte die Betriebsprüfung fest, dass der Bw. im Streitjahr insgesamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht in erklärter Höhe sondern im Ausmaß von 36.447,03 € erzielt hätte.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und erließ am 2. Mai 2006 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005.

Den Berufungsausführungen gegen diesen Bescheid ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass aus Sicht des Bw. die Anwendung der Nettomethode nicht richtig sein könne, zumal dieser die Ausgaben inklusive der Umsatzsteuer an die Unternehmen bezahlt und überdies die Umsatzsteuer von den Einnahmen monatlich an das Finanzamt abgeführt habe.

Der Bw. betrachte eine Abschreibung bestimmter Aufwendungen auf vier Jahre investitionsfeindlich, zumal er sie in einem Jahr ausgegeben habe und verstehe in diesem Zusammenhang nicht, weshalb auch diese Kosten nicht mit ihren Bruttobeträgen anzusetzen gewesen wären.

Desgleichen sei eine Aufteilung der Kosten für den Einbau einer neuen Gasetagenheizung und das Abreißen einer vom Mieter in unerlaubterweise Weise aufgestellten Mauer auf 15 Jahre ungerecht. Eine unsachgemäße Behandlung einer Gasetagenheizung von einem Mieter würde dazu führen, dass diese bereits nach vier Jahren unbrauchbar wäre.

Wirklichkeitsfremd sei es überdies, dass der Aufwand für Bodenarbeiten auf 15 Jahre abzusetzen wäre.

Der Bw. könne in diesen Leistungen keine Änderung der Wesensart des Gebäudes erblicken. Die vorliegenden rechtlichen Begründungen würden auf kleine alte Miethäuser nicht zutreffen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass bei einer Überschussermittlung auf der Einnahmenseite die Anwendung der Nettomethode in Fällen zur Anwendung gelangt, in denen die Umsatzsteuer wie ein durchlaufender Posten behandelt werde. Nettomethode bedeute nämlich, dass die Umsatzsteuer sowohl auf der Seite der Einnahmen als auch auf jener der Ausgaben außer Ansatz zu bleiben habe. Demgemäß seien die Werbungskosten im konkreten Fall als Nettobeträge berücksichtigt worden, zumal die bei den Ausgaben bezahlte Umsatzsteuer beim Finanzamt als Vorsteuer in Abzug gebracht wurde.

Darüber hinaus seien bei Wirtschaftsgütern, wie bei Kühlschränken, Badezimmermöbel, Einbauküchen und dgl., deren Verwendung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecken, die Anschaffungskosten gemäß § 7 EStG 1988 gleichmäßig auf die betriebliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Die Kosten für das Versetzen von Zwischenwänden, den erstmalige Einbau einer Gasetagenheizung sowie den erstmalige Einbau von Bad und WC seien Herstellungskosten, die gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf einen Zeitraum von 15 Jahren im Wege der Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen wären.

Im Vorlageantrag wendet sich der Bw. erneut gegen die 15-jährige Abschreibungsdauer bei Herstellungsaufwendungen im Falle einer renovierungsbedürftigen Wohnung in einem Althaus. Dabei sei im vorliegenden Fall völlig unberücksichtigt gelassen, dass der Vormieter unerlaubt eine Wand aufstellen hat lassen, und der Bw. den früheren Zustand der Räumlichkeit wiederherstellen habe müssen. Eine solche Wiederherstellung des früheren Zustandes als Versetzung von Zwischenwänden einzustufen sei glatte Tyrannei und sicher nicht mit der offenbar gegebenen Norm beabsichtigt gewesen.

Desgleichen sei der Ersatz einer alten stinkenden Ölheizung durch eine Gasetagenheizung eine bloße Verbesserung und Ausbesserungsarbeiten am Parkettboden Reparaturarbeiten. Bad und WC seien schnell abgenutzt. Die angewendeten unwirtschaftlichen Normen würden den Vermieter von Investitionen abschrecken, zumal der Bw. bei einer Abschreibungsdauer von 15 Jahren ein Alter von 93 Jahre erreichen müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nettomethode

Gemäß § 4 Abs. 3 EStG dritter Satz EStG 1988 darf der Steuerpflichtige selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt.

Der Zweck dieser Vorschrift besteht darin, eine Vereinfachung der Gewinnermittlung durch die Einnahmen- und Ausgaben Rechnung in all jenen Fällen herbeizuführen, in denen sich die Umsatzsteuer auf den Totalgewinn einer Betätigung nicht auswirkt (vgl. VwGH 18.2.1999, 97/15/0211).

Dass im Berufungsfall der Prüfer die Einnahmen und die Ausgaben netto in Ansatz gebracht hatte, ist im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 als rechtmäßig zu beurteilen, da die Umsatzsteuer einen Durchlaufcharakter hat und sowohl auf der Einnahmen- wie auch auf der Ausgabenseite außer Ansatz bleibt.

Die vom Bw. gewählte Methode, die Einnahmen netto und die Ausgaben brutto anzusetzen, widerspricht demnach jedenfalls den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen.

Ein für die Überschussermittlung gewähltes Bruttosystem bedeutet, dass der Steuerpflichtige die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung als Einnahme und im Zeitpunkt der Abfuhr an das Finanzamt als Ausgabe zu behandeln hat. Umgekehrt hat er die von seinem Vorlieferanten in Rechnung gestellten abziehbaren Vorsteuerbeträge im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgabe und im Zeitpunkt der Verrechnung mit dem Finanzamt als Betriebseinnahme zu berücksichtigen. Dies hat zur Folge, dass die Zahllast des Voranmeldungszeitraumes bei der Bezahlung eine Ausgabe darstellt und eine Gutschrift des Finanzamtes als Einnahme zu behandeln ist.

Die vom Bw. im Vorlageantrag dargelegte Überschussermittlung, nach der lediglich die Bruttoeinnahmen den Bruttoausgaben gegenübergestellt wurden, entspricht vor dem Hintergrund obiger Ausführungen ebenso wenig dem Bruttosystem.

Absetzung für Abnutzung

Auf Grund der Aktenlage (Betriebsprüfungsbericht vom 28. April 2006) steht fest, dass der Bw. als Eigentümer der gegenständlichen Mietobjekte Einrichtungsgegenstände und Elektrogeräte neu angeschafft hat.

Darüber hinaus ließ der Bw. umfassende Baumaßnahmen durchführen, wie den erstmaligen Einbau einer Gasetagenheizung sowie den erstmaligen Einbau von WC und Bad. Im Zuge dieser Arbeiten wurde eine Zwischenmauer abgerissen und wurden die bestehenden Parkettböden saniert.

Zur Absetzung für Abnutzung ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist die nach objektiven Merkmalen bestimmte Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung eines Wirtschaftsgutes.

Für alle Einkunftsarten gilt, dass für die AfA kein Wahlrecht besteht, sondern diese verpflichtend vorzunehmen ist (VwGH 27.5.1987, 84/13/0207).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Erkenntnis zum Ausdruck gebracht, dass sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes richtet. Unmaßgebend ist etwa auch, ob beabsichtigt ist, das Wirtschaftsgut vor dem Ende der Nutzungsdauer zu verkaufen (vgl. VwGH 28.5.2002, 98/14/0169).

Somit war bei der Beurteilung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auf das vom Bw. ins Treffen geführte eigene Alter nicht Bedacht zu nehmen und geht außerdem der Einwand des Bw., eine allfällige mögliche unsachgemäße Behandlung durch die Mieter würde eine kürzere Abschreibungsdauer begründen, ins Leere.

Vor diesem Hintergrund ist die vom Prüfer erfolgte Verteilung der Anschaffungskosten für elektrische Geräte und Kücheneinrichtung bzw. andere Möbel auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nichts entgegenzusetzen. Wenn der Bw. in diesem Zusammenhang die Absetzung für Abnutzung als investitionsfeindlich und als große Härte bezeichnet, so zeigt er damit allein keine Umstände auf, die zu einer sofortigen Absetzbarkeit der Kosten im Jahr ihrer Bezahlung führten.

Gemäß § 28 Abs. 3 sind unter anderem nützliche Verbesserungen durch bautechnische Maßnahmen (§ 4 MRG) soweit sie Herstellungsaufwand darstellen über Antrag gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

Der Begriff des Herstellungsaufwandes wird im § 28 Abs 2 und 3 EStG 1988 verwendet, und nach der Lehre und Rechtsprechung wie folgt definiert:

Herstellungsaufwand liegt bei einer Erhöhung des Nutzwertes des Gebäudes verbunden mit einer Nutzungs- bzw. Funktionsänderung vor, und überdies wenn durch diesen Aufwand die Verlängerung der Nutzungsdauer mit einer Qualitätsteigerung verbunden ist, die in einer Änderung der Wesensart des Gebäudes mündet. Dies trifft zB bei einem Umbau oder einer Zusammenlegung von Räumen und bei einem Einbau von Badezimmern zu.

In diesem Sinne ist im Bereich der Vermietung und Verpachtung eine Vergrößerung der Wohnung und damit eine Änderung der Wesensart anzunehmen, wenn Innenwände neu aufgeführt oder neue Bestandteile eingebaut werden und dadurch bewirkt wird, dass einzelne Teile anders genutzt werden können.

Daraus folgt jedoch für den Berufungsfall, dass durch den Abbruch einer Zwischenwand, auch wenn sie durch den Mieter unerlaubt aufgestellt wurde, den erstmaligen Einbau einer Gasetagenheizung und den erstmaligen Einbau von Badezimmer und WC, die insgesamt gesehen jedenfalls zu einer Kategorieanhebung führten, bauliche Maßnahmen gesetzt wurden, die letztlich eine Änderung der Funktion bzw. der Zweckbestimmung der betreffenden Wohnung herbeiführten (Jakom/Laudacher, EStG, 2009 § 28 Tz 119).

Auch ist es ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von einem Herstellungsaufwand auszugehen, wenn zB bisher nicht vorhandene Sanitäreinrichtungen eingebaut werden (VwGH 11.5.1993, 92/14/0229), eine Zentralheizung anstelle von Einzelöfen eingebaut wurden und der Austausch von Leitungen zur Erzielung einer größeren Kapazität erfolgt ist (Doralt/Mayr, EStG 13. Auflage, § 6 Tz 129).

Herstellungsaufwand liegt nämlich auch dann vor, wenn Zwischenwände entfernt werden und dadurch eine Änderung der Raumaufteilung bewirkt wurde.

Werden im Zuge einer Baumaßnahme weitere Arbeiten am selben Objekt für notwendig befunden und in der Folge zeitnah durchgeführt, so ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes von einer einheitlichen Baumaßnahme auszugehen. Werden durch eine einheitliche Baumaßnahme sämtliche Gebäudeteile ausgetauscht, so wird dadurch ein Wirtschaftsgut (Gebäude) neu geschaffen, weshalb Herstellungsaufwand vorliegt (2002/14/0042)

Im Ergebnis ist somit für den konkreten Fall festzuhalten, dass der Bw. infolge des erstmaligen Einbaues der Gasetagenheizung, der kompletten Neuinstallation der Elektroleitungen und der erstmaligen Durchführung von Bad-, WC- und Kücheninstallationen Aufwendungen tätigte, die letztlich nicht nur als regelmäßig notwendige Ausbesserungen zu beurteilen sind, sondern zu einer Änderung der Wesensart des Gebäudes geführt haben und Herstellungsaufwand darstellen.

Dass im Zuge der Herstellungsarbeiten auch Bodenarbeiten ausgeführt wurden und eine Zwischendecke abgerissen wurde, ist aus bautechnischer Sicht der Betriebsprüfung nichts entgegenzusetzen, wenn sie diese Arbeiten als im Gefolge der Herstellungsmaßnahmen der Mietobjekte beurteilte und die damit zusammenhängenden Kosten zum Herstellungsaufwand zählte.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2010