

GZ. RV/3206-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### 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 Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) reichte nach erfolgter Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 eine Eingabe in Form einer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung nach, in welcher sie unter der Rubrik für Sonderausgaben – Ausgaben zur Wohnraumsanierung oder für energiesparende Maßnahmen – einen Betrag von S 127.890,00 für Instandsetzung von Fenstern und Türen durch die E. Ges.m.b.H., Möbelhaus und Tischlerei, geltend machte. In einer Beilage gab die Bw. an, es handle sich dabei um die Sanierung der straßenseitigen Kastenfenster (Baujahr des Hauses ca. 1840) durch Überarbeitung seitens des Tischlers zum Zwecke besserer Schließbarkeit und Dichtung, um die Anfertigung neuer und die Instandsetzung alter bestehender Türen innerhalb der Wohnung, um die Anfertigung einer zusätzlichen an der Stiegenhausseite des Stockes angebrachten Wohnungseingangstüre zum Zwecke einer verbesserten Wärme- und Schalldämmung, da die Wohnung über keinen Vorraum verfüge, weshalb Lärm und Kälte zur Wohnküche über nur eine Tür nicht ausreichend gedämmt gewesen seien, sowie um eine zusätzliche Abtrennung mit einer Glasfläche.

Das Finanzamt erließ im amtswegig wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Sachbescheid, in dem – zusätzlich zu den im Erstbescheid gewährten Sonderausgaben, nämlich einem Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen in Höhe von S 13.331,80 – von den beantragten Aufwendungen nur jene für die Eingangstüre (d.i. ein Viertel von S 20.940,00), insgesamt daher S 8.568,00, als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 anerkannt wurden.

Die in der Folge gegen den Einkommensteuerbescheid eingebrachte Berufung begründete die Bw. unter Hinweis auf die bezughabenden Randziffern der Lohnsteuerrichtlinien wie folgt:

"Der Begriff Sanierung ist insofern gegeben, als

1.) die fünf straßenseitigen Kastenfenster in so schlechtem Zustand waren (Zugluft, weil undicht; dementsprechend auch erhöhte Heizungskosten), dass ein Verbesserungsbedarf außer Zweifel steht. Da ein Austausch der Fenster auf Grund des Denkmalschutzes des Biedermeierhauses nicht in Frage kam, wurde ein Tischler beauftragt, der die Fenster instand setzte, d.h. es wurden die Fenster so überarbeitet, dass die Fenster wieder zu schließen waren und mit eingefrästen Lippendichtungen versehen wurden, um Zugluft zu verhindern und damit Heizungskosten zu verringern.

2.) Da durch die Schaffung eines WCs innerhalb der Wohnung auch der Einbau einer Tür notwendig ist, ist in jedem Fall der Einbau der WC-Türe eine Aufwendung, die den Nutzwert der Wohnung erhöht.

3.) Weiters war im Falle des Kabinetts nur ein Mauerdurchbruch gegeben; deshalb fällt der Einbau einer Türe samt Stock unter Instandsetzung; für meinen Sohn wäre das Zimmer ohne Türe nicht brauchbar.

4.) Die zwei bestehenden Türen wurden im Zuge der Gesamtrenovierung von Fenster und Türen ebenfalls einer Überarbeitung unterzogen.

Instandsetzungsaufwendungen sind solche, die den Nutzwert des Wohnraums wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern. Darunter fallen beispielsweise folgende Maßnahmen:

Austausch aller Fenster; einzelner Fenster dann, wenn damit eine Energieeinsparung oder ein Lärmschutz verbunden ist.

Austausch aller Türen; nur der Eingangstür dann, wenn damit eine Energieeinsparung oder ein verbesserter Einbruchschutz verbunden ist.

Eine Anführung von Fallbeispielen ist kein Ausschließungsgrund für Sanierungsmaßnahmen, die Instandsetzungsaufwendungen im o.a. Sinne darstellen.

Ich ersuche zumindest um Berücksichtigung der Aufwendungen für den Tischler, zumal die Aufwendungen für den Maler nicht eingereicht wurden."

Über Aufforderung mittels Vorhaltes legte die Bw. die Rechnung der Tischlerei vor. Dieser an die Bw. als Auftraggeberin am 22. April 1999 ausgestellte Beleg hat folgenden Inhalt:

			Betrag in öS
Pos.1	5 Stück	5 Loch vierflügeliger Fenster + Oberlichten reparieren, teilweise schadhafte Stellen ausleimen u. kitten u. zum Streichen vorbereiten beschädigte Beschläge erneuern, teilweise gängig machen Preis pro Fenster 4.950,00	24.750,00
Pos.2	1	Badezimmertüre inkl. Stock	9.650,00
Pos.3	1	Doppeltüre neu anfertigen	15.340,00
Pos.4	1	Eingangstüre neu anfertigen, vorhandene Flügel reparieren, Füllungen leimen u. ein neues Staffel montieren	20.940,00
Pos.5		Bei einer vorhandenen Doppeltüre eine Falz- u. Ziervkleidung anbringen	6.230,00
Pos.6		Bei einer vorhandenen Doppeltüre eine neue Falz- und Ziervkleidung inkl. neue Füllungen anfertigen	7.480,00
Pos.7	1	Fensterflügel im Bad	1.800,00
Pos.8		Glasschiebetüren Satinato	14.645,00
Pos.9		Garderobe mit Schiebegläsern Satinato  + 20 % Mehrwertsteuer	5.740,00 106.575,00 21.315,00 127.890,00

In der Vorhaltsbeantwortung erläuterte die Bw. zur Abklärung der – laut ihren eigenen Angaben – nur vage definierten Arbeiten die Positionen 2 bis 9 der beiliegenden Rechnung:

"Pos. 2: ich ließ in den bestehenden Abstellraum, der nur durch eine sehr niedrige, nicht verschließbare 'Tapententüre' (d.h. eine wandbündig eingelassene mit Tapete verkleidete nur 50 cm breite u. 160 cm hohe Holzplatte) begehbar war, WC und Bad einbauen, wodurch auch eine 'ordentliche', verschließbare Türe notwendig wurde.

Pos. 3: das Kabinett war zum Wohnzimmer hin offen, d.h. nicht verschließbar; die Nutzung des Zimmers als Kinderzimmer machte den Einbau der Türe notwendig.

Pos. 4: die bestehende Eingangstüre wurde neu geleimt und repariert; weil die Eingangstüre direkt in die Küche führt, wurde diese, um Zugluft, Lärm, Kältezufluss im Aufenthaltsraum zu minimieren, auf Anraten des Tischlers mit einem weiteren Flügelpaar zur Doppeltüre ergänzt.

Pos. 5: es handelt sich hier um die Türe vom Wohnzimmer in mein Schlafzimmer, letzteres ist ein Zimmer, das meiner Wohnung von der Nachbarwohnung zugeschlagen wurde; für die nicht originalen, sondern anderwärtig angeschafften Türflügel waren Stock mit Falz- und Zierverkleidung anzubringen.

Pos. 6: es handelt sich hier um die bestehende Türe von der Küche zum Wohnzimmer; die verzogene Falzverkleidung wie die wegen Installationsarbeiten schwer in Mitleidenschaft gezogene Zierverkleidung der durch die Kaminmauer führenden (also tiefen) Stockverkleidung mussten zum Zweck der Schließbarkeit erneuert bzw. mit neuen Füllungen versehen werden.

Pos. 7: eine bestehende, einfach verglaste Fensteröffnung wurde zwecks Kälteschutzes durch einen Flügel mit Isolierglas ersetzt.

Pos. 8: zwecks Abtrennung der Toilette wurde innerhalb der (nicht in einen Vorraum, sondern direkt in die Küche mündenden) Nasszelle eine Glasschiebetüre vorgesehen (wegen Beengtheit keine andere Lösung möglich).

Pos. 9: Anfertigung einer Ablage – diese Position kann, wie ich annehme, als Instandsetzung bzw. Sanierung nicht geltend gemacht werden."

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

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen:

Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

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

- Herstellungsaufwendungen.

Nutzungsdauer von Wohnraum wird wesentlich verlängert, wenn unselbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden, die einen wesentlichen Einfluss auf die Nutzungsdauer der Wohnung haben, wie zB bei Austausch aller Fenster samt Rahmen, aller Türen samt Türstock. Der Nutzungswert von Wohnraum wird wesentlich erhöht, wenn unselbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden und dadurch – auch wenn sich die Nutzungsdauer der gesamten Wohnung nicht wesentlich verlängert – eine wesentliche, als Sanierung zu wertende Verbesserung des Wohnwertes eintritt, wie zB bei Austausch einzelner Fenster bei Verbesserung des Wärme- oder Lärmschutzes, Austausch der Eingangstür unter Verbesserung des Wärme- oder Einbruchschutzes (vgl. VwGH 22.2.1994, 91/14/0234, mit Hinweis auf Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz. 70 zu § 18; weiters Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 197, 198 zu § 18).

Voraussetzung für einen begünstigten Aufwand im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (Instandsetzung, Herstellung) ist jedenfalls das Vorliegen eines Verbesserungsbedarfes (insbesondere Ausschluss schlichter Einrichtungsmaßnahmen oder Luxusaufwendungen) (vgl. Quantschnigg-Schuch, aaO, Tz. 68 zu § 18; Doralt, aaO, Tz 195 zu § 18).

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, wie Reparatur der Fensterflügel und Türen (vgl. Quantschnigg-Schuch, aaO, Tz. 69 zu § 18; Doralt, aaO, Tz 199 zu § 18).

Auf Basis dieser Rechtsausführungen ergibt sich für die geltend gemachten Aufwendungen Folgendes:

Position 1 der Rechnung:

Wie der Leistungsbeschreibung der Rechnung ("reparieren", "schadhafte Stellen ausleimen und kitten", "teilweise gängig machen" usw.) zu entnehmen ist, handelt es sich bei den Arbeiten an den fünf Fenstern ausschließlich um Reparaturarbeiten an alten, bestehenden Gebäudebestandteilen. Damit stimmen auch die Angaben der Bw. in der Berufung überein, dass ein Austausch der Fenster des unter Denkmalschutz stehenden Biedermeierhauses nicht in Frage kam und daher ein Tischler mit der Überarbeitung der Fenster beauftragt wurde.

Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen, zählen aber, wie oben ausgeführt, nicht zu den Maßnahmen der im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 begünstigten Wohnraumsanierung. Die Überarbeitung eines Fensters (vgl. die Berufung: "...es wurden die Fenster so überarbeitet, dass die Fenster wieder zu schließen waren ..."), weil es zBwitterungsgeschädigt ist, stellt keine Verbesserungsmaßnahme dar. Im gegenständlichen Fall

fand kein Austausch gegen (zB energietechnisch) bessere Fenster statt, sondern es wurde unter Erhaltung der Substanz der alten Fenster durch Renovierung ein mangelfreier Zustand wieder hergestellt.

Hinsichtlich des nur in der Berufung gemachten Vorbringens bezüglich der eingefrästen Lippendichtungen (eine entsprechend Leistungsbeschreibung ist in der Rechnung nicht enthalten) wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.11.1994, 94/14/0095, verwiesen. Nach dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt wurde im Zuge einer Türreparatur in den Rahmen der Tür eine Nut eingefräst, in die eine Dichtung eingebracht wurde. Dies beeinflusste aber nicht die Beurteilung durch den Verwaltungsgerichtshof, eine Renovierung einer Türe unter Mitverwendung noch brauchbarer alter Teile sei unter dem Gesichtspunkt der Erhöhung des Nutzwertes der Wohnung oder der Verlängerung ihrer Nutzungsdauer einem Austausch von Türen samt Türstöcken bei Anwendung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 nicht gleich zu behandeln.

Diese Beurteilung ist entsprechend dem vorliegenden Fall auf eine allfällige Anbringung von Dichtungen im Rahmen der Fensterreparatur gleichermaßen anzuwenden.

Position 2 der Rechnung:

Der Einbau einer neuen, verschließbaren Türe inklusive Türstock nach Schaffung eines Bades und WCs in einem Abstellraum innerhalb der Wohnung erhöht zweifellos den Nutzungswert der Wohnung. Diese Aufwendungen werden daher als Kosten der Wohnraumsanierung anerkannt.

Position 3 der Rechnung:

Durch den Einbau einer neu angefertigten Doppeltüre samt Stock in den Mauerdurchbruch zum Kabinett (Kinderzimmer) wird die Nutzungsdauer der Wohnung zwar nicht erhöht, die Nutzungswerterhöhung ist aber als gegeben anzusehen. Auch diese Aufwendungen werden daher anerkannt.

Position 4 der Rechnung:

Einerseits sind in dieser Position die Neuanfertigung und Anbringung eines zusätzlichen an der Stiegenhausseite angeschlagenen Türflügelpaars bei der bestehenden Wohnungseingangstüre (ebenfalls eine Doppeltüre) enthalten, wodurch eine Schall- und Wärmedämmung erreicht wurde. Auch diese Ausgaben bedingen eine Nutzungswerterhöhung der Wohnung.

Andererseits sind in dieser Position aber auch Reparaturaufwendungen ("vorhandene Flügel reparieren, Füllungen leimen") inkludiert; nach den obigen Ausführungen fallen solche Kosten nicht unter den Begriff Aufwand für Wohnraumsanierung.

Werden die Kosten der Position 3 (Anfertigung einer Doppeltüre in der Wohnung) von der Position 4 (im Wesentlichen Anfertigung einer neuen Doppeltüre beim Wohnungseingang und Reparatur der bestehenden Wohnungseingangstüre) subtrahiert, so errechnet sich eine Differenz von S 5.600,00; dies entspricht in etwa dem in Position 4 enthaltenen Reparaturkostenanteil. Berücksichtigt man den Umstand, dass es sich in Position 3 um eine Innentüre gehandelt hat, während die Position 4 eine Außentüre (erfahrungsgemäß schwerere und daher teurere Ausführung) betrifft und (neben den Reparaturaufwendungen) auch noch die Montage einer neuen Staffel beinhaltet, so wird mit einem geschätzten Betrag in Höhe eines Fünftels dieser Position, d. s. ( $S 20.940,00 : 5 =$ ) S 4.188,00 als auszuscheidender Reparaturkostenanteil, für die Neuanfertigung der Eingangstüre ein höherer Betrag berücksichtigt als vergleichsweise für die Innentüranfertigung laut Position 3.

Es werden daher geschätzte Reparaturkosten in Höhe eines Fünftels dieser Position, d. s. S 4.188,00 als auf den Reparaturkostenanteil entfallend ausgeschieden; somit werden ( $S 20.940,00 - S 4.188,00 =$ ) S 16.752,00 dieser Position als Aufwendungen für Wohnraumsanierung anerkannt.

Position 5 und 6 der Rechnung:

Die auf die zwei bestehenden Türen, die im Zuge der Gesamtrenovierung von Fenster und Türen ebenfalls einer Überarbeitung (laut Rechnung: Falz- und Zierverkleidung anbringen, neue Füllungen anbringen) unterzogen wurden, entfallenden Beträge sind, da die vorhandenen Doppeltüren weiter in Verwendung blieben, nicht unter Wohnraumsanierung einzureihen, sondern fallen bloß unter Reparaturaufwand.

Position 7 der Rechnung:

Die Ersetzung des einfach verglasten Fensters im Badezimmer durch einen neuen Fensterflügel mit Isolierglas zwecks Kälteschutzes stellt Sanierungsaufwand dar und ist daher anzuerkennen.

Position 8 der Rechnung:

Nach dem ersten Vorbringen der Bw. wurde in der Wohnung eine zusätzliche Abtrennung mit einer Glasfläche errichtet. Der Rechnungsinhalt lautet auf Glasschiebetüren. Ob es sich nun um Glasflächenabtrennungen oder um Glasschiebetüren gehandelt hat mag dahingestellt bleiben. Als Raumaufteilungsmaßnahme sind diese Einbauten dem Bereich der persönlichen Lebensbedürfnisse zuzuordnen, die weder eine Nutzungsdauererlängerung bezogen auf die Wohnung noch eine objektive Nutzungswert erhöhung bewirken. Daher sind diese Aufwendungen unter dem Titel Wohnraumsanierung nicht anzuerkennen.

Position 9 der Rechnung:

Die Anfertigung einer Ablage fällt als schlichte Einrichtungsmaßnahme nicht unter die Wohnraumsanierung (vgl. Quantschnigg-Schuch, aaO, Tz. 68 zu § 18).

Die Sonderausgaben errechnen sich daher wie folgt:

Wohnraumsanierung:

Position 2 lt. Rechnung vom 22.4.1999	S 9.650,00
Position 3 lt. Rechnung vom 22.4.1999	S 15.340,00
80% der Position 4 Rechnung vom 22.4.1999	S 16.752,00
Position 7 lt. Rechnung vom 22.4.1999	<u>S 1.800,00</u>
Zwischensumme	S 43.542,00
+ 20% MwSt	<u>S 8.708,40</u>
Bruttobetrag	S 52.250,40
zuzüglich Personenversicherungsbeiträge wie Erstbescheid:	<u>S 13.331,80</u>
Gesamt	S 65.582,20
davon ein Viertel gerundet	S 16.396,00

Wien, 14. Oktober 2003