



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 1xxx Wien, P-Straße, vertreten durch Dr. Priklopil Steuerberatung GesmbH, 7132 Frauenkirchen, Amtshausgasse 1a, vom 14. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 nach der am 29. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) vermietet ein Wohnhaus in 1XXX Wien, U-Straße, und erzielt daraus für das Jahr 2009 Mieteinnahmen in Höhe von € 13.709,52.

Für das Jahr 2009 macht der Bw. u.a. in Zusammenhang mit dem Aufbringen einer Wärmeschutzfassade (10 cm Styropor dübeln, schrauben, vernetzen sowie Reibeputz mit Fenster und Türumrandung) im Ausmaß von 270 m² Werbungskosten in Höhe von -€ 18.580,-- geltend. Für das Jahr 2009 wurden somit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -€ 8.090,91 erklärt. Der strittige Rechnungsbetrag in Höhe von € 18.580,-- wurde wie folgt ermittelt:

Rechnung Nr. 036/09:	Betrag:
Fassade	15.780,00 €
ca. 270 m ² , Wärmeschutzfassade aufbringen	

(10cm Styropor dübeln, schrauben, vernetzen) sowie Reibputz mit Fenster- und Türumrandung Arbeitsaufwand und Material inkl. Gerüst und An- und Abtransport	
Pauschalpreis für ca. 2 x 9 lfm 33 H-Rinne, 4 Vorköpfe, 2 Rinnenkessel 33/100, lfm Ablaufrohr Durchmesser 100, 2 Sockelknie Durchmesser 100, 4 Knie Durchmesser 100, 8 Rohrschellen, "Langdorn" Durchmesser 100, 4 x 7 lfm Überhangbleche 10 Fensterbänke Material Zink Rinnhaken reparieren, reinigen und lackieren 1 Ablaufrohr umändern Sämtliche Bleche demontieren und Verführen	2.800,00 €
SUMME: <u>zuzügl. 20% MWSt:</u>	18.580,00 € <u>3.716,00 €</u>
SUMME: <u>abzügl. Akonto</u>	22.296,00 € <u>- 8.000,00 €</u>
zahlbar:	14.296,00 €

Nach Auffassung des Bw. liegen hinsichtlich der vorstehenden Aufwendungen iZm der Anbringung einer Wärmeschutzfassade Instandhaltungsaufwendungen vor, da diese Arbeiten lediglich die Nachholung von länger schon nicht durchgeführten Arbeiten an der Hausfassade betroffen habe und als echter, sofort absetzbarer Aufwand anzusehen sei. Die Bezeichnung bzw. Ausführung als Wärmeschutzfassade komme daher, da diese – aufgrund ihrer starken Verbreitung in Wohnhäusern – mittlerweile sogar günstiger sei, als "normale" Fassadenausführungen. Dazu komme, dass die letzte diesbezügliche Arbeit bereits lange zurückliege und mit der nunmehr erfolgten Durchführung keineswegs eine "wesentliche" Erhöhung des Verkehrswertes des Hauses gegeben sei. Es werde auch keine erhöhte Miete verrechnet, was wohl ein Indiz für eine unveränderte Bewertung des Hauses darstelle.

Im Zuge der Veranlagung des Bw. wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung ab, als die geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Fassadenrenovierung im Nettobetrag von € 18.580,-- nur im Ausmaß der Zehntel-Absetzung für Abnutzung (AfA) anerkannt wurden. Anstatt des erklärten Verlustes aus Vermietung und Verpachtung iHv -€ 8.090,91 ermittelte das Finanzamt für das Jahr 2009 positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 8.631,09, die bescheidmäßig festgesetzt wurden.

Das Finanzamt begründete die Nichtanerkennung der Aufwendungen betreffend die Fassadenrenovierung mit dem Hinweis, dass die Fassadenrenovierung zu Instandsetzungsaufwendungen geführt habe, deren Kosten gemäß § 28 Abs. 2 EStG nicht zur Gänze im Jahr der Bezahlung, sondern jährlich nur mit einem Zehntelbetrag abgesetzt werden dürfen. Das Finanz-

amt ist dabei von einem Austausch eines wesentlichen Gebäudeteils ausgegangen, weswegen der Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöht worden sei.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw am 14. November 2010 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte die Aufwendungen betreffend der Fassadenrenovierung als sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand zu behandeln. Diese Berufung wurde wie folgt begründet: Eine Sanierung der Fassade aufgrund einer schadhaften Dachrinne und dem damit verbundenen Wassereinbruch sei dringend notwendig geworden. Das Aufbringen von Styropor und Verputz sei von Bauexperten auf Grund der Arbeitersparnis und der verbesserten Haltbarkeit empfohlen worden. Eine Erhöhung des Nutzwertes oder eine Verlängerung der Nutzungsdauer gehe damit nicht einher. Die Fassade sei zuletzt vor 20 Jahren erneuert worden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich in diesem Fall nicht nur um ein „Ausbessern des Verputzes“, sondern um das Anbringen einer Wärmeschutzfassade mit Reibeputz und Fenster- und Türumrandungen gehandelt habe, was laut den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes einen Instandsetzungsaufwand darstelle, der zwingend auf zehn Jahre verteilt abgesetzt werde. In diesem Zusammenhang geht das Finanzamt von einer Erhöhung des Wärmeschutzes der Außenwände aus, die den Nutzungswert des Wohnraums wesentlich erhöhe. Von Instandhaltungsaufwänden wäre nur bei Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ausbessern des Verputzes auszugehen.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2010 beantragte der Bw die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und stellte den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 29. September 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wird seitens des steuerlichen Vertreters vorgebracht, dass im vorliegenden Fall mit dem Anbringen der Wärmeschutzfassade die Nutzungsdauer nicht verlängert und der Wert der Immobilie nicht erhöht werde. Von dem strittigen Betrag in Höhe von 18.580,00 € stehe der Betrag in Höhe von 2.800,00 € in Zusammenhang mit Aufwendungen, die auf jeden Fall als Instandhaltungsaufwand sofort zum Abzug zugelassen werden sollten. Diesen Ausführungen hält die Vertreterin des Finanzamtes entgegen, dass der Teilbetrag in Höhe von 2.800 € in Zusammenhang mit dem Aufbringen der Wärmeschutzfassade angefallen sei, und daher ebenso auf 10 Jahre verteilt abzusetzen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob Aufwendungen im Gesamtbetrag von € 18.580,00 iZm dem Aufbringen einer kompletten Wärmeschutzfassade und Reibputz mit Fenster- und Türumrandungen, Austausch der Dachrinne im Ausmaß von "2 mal 9 Laufmetern", Austausch von 10 Fensterbänken, etc. als sofort zum Abzug zugelassene *Instandhaltungsaufwendungen* oder auf zehn Jahre zu verteilende *Instandsetzungsaufwendungen* anzusehen sind.

Gemäß [§ 28 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988](#) (EStG) sind Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die *Wohnzwecken* dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigten werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind nach dieser Gesetzesstelle jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Instandhaltungsaufwendungen sind im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch aus der negativen Abgrenzung: Instandhaltungsaufwendungen sind Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt (vgl. Doralt, EStG § 28, Rz. 117). Die begriffliche Unterscheidung zwischen "Instandhaltung" und "Instandsetzung" ist steuerrechtlich infolge der Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG nur bei "*Gebäuden, die ... für Wohnzwecke entgeltlich überlassen werden*" erforderlich.

Der *Nutzungswert* wird erhöht, wenn nun höhere Einnahmen erzielt werden können, wenn die verbesserte Attraktivität des Gebäudes dazu führt, dass die Wohnungen nur für eine kürzere Zeit leer stehen, wenn die Mieter nun einen verbesserten Wohnwert genießen, oder aber wenn das Gebäude zu einem höheren Preis verkauft werden könnte. Die Nutzungsdauer wird verlängert, wenn vor den Instandsetzungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. (vgl. Jakom, EStG, § 28 Rz 102 f.).

Bei der Beurteilung der Frage, ob sich die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert, ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische oder wirtschaftliche Restnutzungsdauer im Zeitpunkt vor der Instandsetzung abzustellen (s. sinngemäß Rz 6464 EStR 2000).

Zum *Instandhaltungsaufwand* gehören hingegen Maßnahmen, wie laufende Wartungsarbeiten, Reparaturen oder auch das Ausbessern des Verputzes bzw. Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenverputzes (s. sinngemäß EStR 2000, Rz 6467). Dahingegen wird eine „umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes beispielsweise mit Erneuerung der Wärmedämmung“ explizit als Beispiel für einen auf 10 Jahre verpflichtigen *Instandsetzungsaufwand* genannt (s. sinngemäß EStR 2000, Rz 6469). Der Grenzwert zwischen Ausbesserung des Verputzes und umfangreicher Erneuerung wird bei 25 Prozent gezogen. Die 25-Prozent-Grenze ist stets auf jede einzelne der Rz 6469f EStR 2000 genannten Aufwandskategorien in ihrer Gesamtheit und gleichsam auch jahresbezogen zu sehen. Werden beispielsweise – bezogen auf das gesamte Mietobjekt – mehr als 25% der Fenster getauscht bzw. mehr als 25% der Außenfassade erneuert, liegt ein gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) auf zehn Jahre zu verteilender Instandsetzungsaufwand vor.

Schäden infolge *höherer Gewalt* führen grundsätzlich zu Instandhaltung; sie rechtfertigen allerdings keinen Instandhaltungsaufwand, wenn ein bereits instandsetzungsbedürftiger Gebäudeteil zB ein instandsetzungsbedürftiges Dach durch höhere Gewalt zerstört wird und deshalb erneuert werden muss. Es ist dann Instandsetzungsaufwand anzunehmen (vgl. Doralt, EStG, § 28, Rz. 121). Aus der Rspr des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass ein Sofortabzug bei höherer Gewalt dem Gesetz nicht zu entnehmen ist (vgl. VwGH 28.10.2008, Zl. [2006/15/0277](#)).

Auch *Instandsetzungsaufwendungen*, die den Nutzungswert wesentlich erhöhen oder die seine Nutzungsdauer eines Gebäudes wesentlich verlängern, sind bei Gebäuden, die **nicht Wohnzwecken** dienen, grundsätzlich sofort abzusetzen. Bei **Mietwohngebäuden** sind diese Instandsetzungsaufwendungen jedoch nicht sofort abzugsfähig, sondern **zwingend auf zehn Jahre zu verteilen**. Die Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 schränkt bei Mietwohngebäuden die sofortige Absetzmöglichkeit der Instandsetzungsaufwendungen ein bzw. hebt sie auf (vgl. Doralt, EStG, § 28, Rz. 105). Mit der Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG hat der Steuergesetzgeber infolge des VwGH-Erkenntnisses vom 10.6.1987, Zl. 86/13/0167, mit der Verteilungspflicht von Instandsetzungsaufwendungen deren Sofortabzug bei Mietwohngebäuden eingeschränkt (vgl. Mayr, Herstellungsaufwand im Handelsrecht und Steuerrecht, ÖStZ 2003, S. 41ff).

Soweit im vorliegenden Fall die erforderlich gewordene Fassadenrenovierung mitsamt Wärmedschutz damit begründet wird, dass aufgrund einer schadhaft gewordenen Dachrinne ein Wassereinbruch den Verputz stark beschädigt habe, ist dem entgegen zu halten: Der Austausch einer kompletten Fassade mitsamt Wärmedämmung geht weit über das teilweise Ausbessern eines bloß schadhaften Verputzes hinaus. Es wurden daher vom Bw. mit der gänzlichen Erneuerung der Fassade mitsamt Wärmedämmung Instandsetzungsaufwendungen ge-

tätigt, die gemäß § 28 Abs. 2 EStG bei Mietwohngebäuden zwingend auf 10 Jahre zu verteilen sind. Ein bloß geringfügiges Ausbessern des Verputzes, der Instandhaltungsaufwand darstellen und im Jahr der Verausgabung sofort zur Gänze als Aufwand geltend gemacht werden könnte, liegt hier nicht vor.

Durch die Sanierung bzw. Erneuerung der kompletten Hausfassade mitsamt Wärmedämmung wird der Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöht, was sich auf Grund bestehender vertraglicher Bindungen bei Bestandverträgen nicht sofort in einer höheren Miete zum Ausdruck kommen muss. Ein höherer Nutzwert des Gebäudes ist bereits u.a. dadurch dokumentiert, dass bei einer Neuvermietung an einen neuen Mieter mehr verlangt werden könnte, der Wohnwert für die Mieter aufgrund reduzierter Heizkosten verbessert wird und bei einer Veräußerung dieses Gebäudes mehr erzielt werden könnte (vgl. *Dora/t*, EStG § 28 Rz 125).

Ein höherer Nutzwert des Gebäudes wäre ebenso gegeben, hätte der Bw. die komplette Außenfassade ohne Anbringung von Styroporplatten zum Zwecke der Wärmeisolierung erneuert. Soweit ausgeführt wird, die Fassadenrenovierungsarbeiten hätten die Nachholung von länger schon nicht durchgeführten bzw. zuletzt vor 20 Jahren durchgeführte Arbeiten an der Hausfassade betroffen, so spricht gerade dieses Argument *für* das Vorliegen von nicht regelmäßig anfallenden Instandsetzungsaufwendungen, die gemäß der Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 zwingend auf zehn Jahre zu verteilen sind.

Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, der Teilbetrag in Höhe von € 2.800,-- iZm dem Ausbessern der Dachrinne, dem Anbringen von 10 Fensterbänken sei als Instandhaltungsaufwand sofort zum Abzug zuzulassen ist entgegen zu halten: Die Erneuerung der Dachrinne im Ausmaß von "2 x 9 Laufmetern" sowie das Anbringen von 10 Fensterbänken stehen in unabdingbaren Zusammenhang mit der Kompletterneuerung der Außenfassade mitsamt Wärmeschutz und sind daher ebenso als Instandsetzungsaufwand zu beurteilen, der gemäß § 28. Abs. 2 EStG zwingend auf zehn Jahre zu verteilen ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. September 2011