



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., vertreten durch Franz Schober, Wirtschaftstreuhänder, 1160 Wien, Pfenninggeldgasse 18/3/3/17, vom 16. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 20. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik nach der am 28. April 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Jahr 2005 Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 15.692,62 und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 76.108,75 aus den Liegenschaften Mg., Kg., Sg., Pg. und Fg.. Betreffend die Liegenschaft Pg. erklärte er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 13.551,39. Die Veranlagung der Einkommensteuer erfolgte erklärungsgemäß.

Für die Jahre 2004, 2005 und 2006 erfolgte eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO.

Betreffend die Liegenschaft Pg. erfolgten ua. folgende Feststellungen:

„In den Jahren 2005 und 2006 wurden von der Firma K., Adresse, die bestehende Aufzugsanlage wie folgt umgebaut:

<i>Erneuerung der Steuerung</i>	<i>€ 12.610,-</i>
<i>Einbau Sicherheitskabine</i>	<i>€ 9.050,-</i>
<i>Zubau Notrufsystem</i>	<i>€ 1.680,-</i>
<i>Lieferung, Montage</i>	<i>€ 306,-</i>
<i>Rechnungssumme netto</i>	<i>€ 23.700,-</i>
<i>Zuzügl. 20% MwSt</i>	<i>€ 4.740,-</i>
<i>Rechnungssumme brutto</i>	<i>€ 28.440,-</i>

Im gegenständlichen Fall war strittig, ob es sich bei den Aufwendungen der Liftsanierung um einen sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand oder um einen auf zehn Jahre verteilungspflichtigen Instandsetzungsaufwand im Sinne des § 28 (2) EStG handelt.

Der in den Jahren 2005 und 2006 als Werbungskosten geltend gemachte Umbau der Aufzugsanlage in Wien 5, Pg. ist laut Rechnung der Fa. K. als Austausch der Aufzugsanlage anzusehen, stellt somit einen Instandsetzungsaufwand dar und ist daher gem. § 28 (2) EStG zwingend auf zehn Jahre verteilt absetzbar.

Als Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen anzusehen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören, die aber die Nutzungsdauer bzw. den Nutzwert eines Gebäudes durch den Austausch von unselbständigen Bestandteilen erhöhen und dadurch einen wesentlichen Einfluss auf die Restnutzungsdauer ausüben. Eine Erhöhung des Nutzwertes liegt immer dann vor, wenn wesentliche Teile eines Gebäudes ausgetauscht und/oder modernisiert werden, ohne dass infolge der getätigten Investition die Wesensart des Gebäudes verändert wird. Instandsetzungsaufwand sind daher Aufwendungen, die zugleich eine Sanierung des Gebäudes bewirken.

Eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes ist immer dann gegeben, wenn die getätigte Investition eine höhere Marktgängigkeit des Gebäudes bewirkt.

Nach gängiger Rechtsprechung stellt der Austausch bzw. der Austausch wesentlicher Teile einer Aufzugsanlage einen Instandsetzungsaufwand dar. Dieser ist gem. § 28 (2) EStG zwingend auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Mit der Erneuerung der Steuerung wird zweifelsfrei ein wesentlicher Teil der bestehenden Aufzugsanlage getauscht. Auch die Erneuerung der Aufzugskabine stellt einen nicht unwesentlichen Austausch dar, auch wenn dieser Austausch aufgrund gesetzlicher Normen war.

Unzweifelhaft hat diese Lifterneuerung dazu gedient, die bestehende Liftanlage auf einen zeitgemäßen Standard zu bringen. Dieser Standard würde im Falle einer Veräußerung des Gebäudes den möglichen erzielbaren Kaufpreis beeinflussen, da ein potenzieller Käufer eine veraltete, nicht den gesetzlichen Normen entsprechende Aufzugsanlage als Grund für eine Kaufpreisminderung ins Treffen führen würde, zumal ihn die Kosten der Lifterneuerung jederzeit treffen könnten.

Der vom Abgpf. ins Treffen geführte Umstand, dass der Liftumbau nicht freiwillig erfolgte, wurde von der Prüfung als nicht entscheidungsrelevant angesehen.

Die entstandenen Kosten stellen daher einen Instandsetzungsaufwand dar, die Aufwendungen sind nicht sofort, sondern auf zehn Jahre verteilt, absetzbar“

Daraus ergeben sich folgende Auswirkungen: Die im Jahr 2005 als Werbungskosten geltend gemachte Kosten des Liftumbaus stellen nach Ansicht der Prüfung einen Instandsetzungsaufwand dar, die Kosten sind daher nicht sofort, sondern auf zehn Jahre verteilt abzugsfähig.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden für das Jahr 2005 in Höhe von € 76.108,75 zuzüglich nicht strittige € 4.599,38 und strittige € 18.621,09, insgesamt daher mit € 99.329,22 veranlagt.

Gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 wurde Berufung erhoben.

Als Berufungsgrund wurde ausgeführt, das Finanzamt habe die behördlich vorgeschriebenen Adaptierungskosten beim Aufzug nicht als laufenden Instandhaltungsaufwand, sondern als Instandsetzungsaufwand behandelt.

Im Gebäude Pg. erfolgte bei einer bestehenden und in Verwendung stehenden Aufzugsanlage nur der behördlich vorgeschriebene Austausch einzelner unwesentlicher Teile.

Fest stehe, dass sich durch den Austausch der Steuerung, den Einbau einer Sicherheitstüre und den nunmehr behördlich vorgeschriebenen Notrufsystem die Nutzungsdauer des Gebäudes nicht verlängert habe.

Daher sei nur zu untersuchen, ob sich der Nutzungswert des Gebäudes um mehr als 25% erhöht habe. Dabei werde nach der Verwaltungspraxis untersucht, ob eine Maßnahme zu einem Austausch von mehr als 25% führe. Der bestehende Aufzug würde bei einer Neueinrichtung bzw. einem Komplettaustausch laut einem Kostenvoranschlag der FA K. insgesamt rund 129.500 € kosten. Dies sei ein Betrag, der für einen Aufzug mit 6 Haltestellen unter den Normkosten von rund 25.000 € je Geschoß liegt, wie sie auch von den Förderungsstellen (Wohnfonds Wien) anerkannt werden.

Damit sei ersichtlich, dass allein vom Umfang her der vorgenommene Austausch mit Kosten von netto 23.700€ unter den 25% der Gesamtkosten liegen. Damit kann schon auf Grund dieser Relation nicht von einer wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes die Rede sein.

Außerdem könne bei behördlich vorgeschriebenen Maßnahmen zur Erhöhung der Sicherheit selbst bei einem Komplettaustausch ähnlich den Fällen höherer Gewalt von keinem auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwendungen gesprochen werden.

Es werde daher der Antrag gestellt, den zu Recht erfolgten Sofortabzug der Kosten im Zusammenhang mit dem Aufzug zuzulassen.

Weiters wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In der von der Betriebsprüfung abgegeben Stellungnahme wurde auf die Begründung im Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Weiters wurde von der Betriebsprüfung festgehalten, dass sich die Ausführungen in der Berufung, bei der bestehenden Aufzugsanlage im Gebäude Pg. sei die Steuerung getauscht, eine Sicherheitstüre und ein Notrufsystem neu installiert worden, nicht mit den Angaben in der Rechnung der Firma K. ausgeführten und erbrachten Leistungen decken. Dieser Rechnung zufolge sei sowohl die Steuerung erneuert als auch ein Notrufsystem eingebaut worden. Es sei jedoch nicht lediglich eine Sicherheitstüre, sondern wie aus der Rechnung ersichtlich sei, eine Sicherheitskabine „Protecta“ eingebaut worden.

Ein Kostenvoranschlag, wie in der Berufung angeführt, sei weder im Verlauf der Prüfung vorgelegt, noch der Berufung beigelegt worden. Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass laut angesprochenen Kostenvoranschlag offensichtlich von einer Neuerrichtung und nicht vom Austausch des Aufzuges ausgegangen worden sei.

Für die Annahme einer Nutzwerthöhung des Gebäudes sei nach Ansicht der Prüfung dann von einem wesentlichen Austausch auszugehen, wenn ein Gebäudeteil zu mehr als 25% ausgetauscht werde, wobei die Kosten nicht zwingend mit 25% der Kosten eines etwaigen Gesamtaustausches übereinstimmen müssten.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde auf die Argumente in der Berufung verwiesen.

In der Berufungsverhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Nach Erörterung des Sachverhaltes wurde festgehalten dass im vorliegenden Fall strittig sei, ob es sich bei den Aufwendungen der Liftsanierung der Liegenschaft Wien, Pg. um einen sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand oder um einen auf zehn Jahre verteilungspflichtigen Instandsetzungsaufwand im Sinne des § 28 (2) EStG handelt.

Dr. Kohler führte dazu aus, dass es den Lift schon sehr lange gebe. Die Änderungen an der Aufzugsanlage seien auf Grund behördlicher Auflagen vorgenommen worden. Die Änderungen an der Aufzugsanlage seien mit den Auflagen betreffend Renovierungen wegen höherer Gewalt gleichzusetzen. Der Eigentümer sei über die Änderungen nicht erfreut gewesen. Es seien für ihn nur Kosten entstanden. Es seien nur die Steuerung und die Sicherheitstür ausgetauscht und ein Notrufsystem eingebaut worden.

Die Kosten könnten seiner Ansicht nach auf Grund des Mietrechtsgesetzes sicherlich nicht auf die Mieter überwältzt werden.

Ein neuer Aufzug koste normalerweise € 25.000,- pro Stockwerk. Im vorliegenden Fall hätte eine Neuanlage ca. € 130.000,- gekostet. Die vorgenommenen Änderungen betragen schließlich ca. € 23.700,-.

Die Nutzungsdauer oder der Nutzungswert müssten sich um 25 % erhöhen. Es sei die 25%-Grenze seines Erachtens immer anzuwenden, zumindest stehe es so in den Richtlinien, auch wenn diese für den UFS nicht verbindlich seien.

Ergänzend führte Herr Mag. Schober aus, dass seines Erachtens keine Benutzungsverbesserung eingetreten sei. Es steige zB für eine alte Frau durch diese Verbesserungen für sie nicht der Nutzen, denn sie konnte ja auch bisher den Lift benutzen.

Betreffend „Aufzugsanlagen“ gebe es nach Wissen von Dr. Kohler keine Literatur. Er habe diesbezüglich nur eine Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates, RV/0213-F/06 vom 25.4.2008 (Modernisierungsmaßnahmen einer Aufzugsanlage) gefunden.

Die Referentin verkündete abschließend den Beschluss, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Haus Pg. wurde in den Jahren 2005 und 2006 von der Firma K. die bestehende Aufzugsanlage wie folgt umgebaut:

Erneuerung der Steuerung	€ 12.610,-
Einbau Sicherheitskabine	€ 9.050,-
Zubau Notrufsystem	€ 1.680,-
Lieferung, Montage	€ 306,-
Rechnungssumme netto	€ 23.700,-
zuzügl. 20% MwSt	€ 4.740,-
Rechnungssumme brutto	€ 28.440,-

Strittig ist, ob die teilweise Erneuerung des Liftes der Liegenschaft Pg. als Instandsetzungskosten einzustufen und eine Verteilung der Kosten auf 10 Jahre vorzunehmen sei, oder ob es sich um einen sofortabzugsfähigen Instandhaltungsaufwand handelt.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Gemäß § 16 Abs.1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 28 Abs.1 Z.1 EStG sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs.3 Z 1-5 gehören, Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. 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 Mittel getätigt werden, scheidet 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 jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

„Instandhaltungsaufwand“ und „Instandsetzungsaufwand“ bilden beide Erhaltungsaufwand.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die den Nutzungswert wesentlich erhöhen oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Die Erhöhung des Nutzungswertes liegt vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die höhere Attraktivität des Gebäudes zur kürzeren Leerstellungen der Wohnungen führt, der Wohnwert der Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch Tz.36.2 zu § 8; Kohler, Instandsetzung oder Instandhaltung?, SWK 1989, A I 291). Instandsetzung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern sofort abzugsfähige Instandhaltung (vgl. Doralt, EStG⁷, Tz 389 zu §4).

Eine Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes liegt vor, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. Dabei ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische oder wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen (VwGH 20.12.06, 2003/13/0044).

Instandsetzungsaufwendungen sind zwar ebenfalls grundsätzlich sofort abzusetzen; bei Mietwohngebäuden sind sie jedoch nicht sofort abzugsfähig, sondern zwingend auf zehn Jahre zu verteilen.

Instandhaltungsarbeiten sind nach der gesetzlichen Definition nicht regelmäßig jährl. anfallende Aufwendungen. Die Beurteilung erfolgt im Wege einer negativen Abgrenzung zu den Instandsetzungsmaßnahmen. Die EStR sprechen von Instandhaltung, wenn unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt. Instandhaltungsaufwendungen sind als laufende Reparaturen WK im Jahr des Aufwandes (Jakom/Laudacher/EStG 2010, 28 RZ 96 ff).

Im gegenständlichen Fall wurde der Aufzug auf Grund behördlicher Auflagen auf den neuesten Sicherheitsstandard gebracht.

In dem Haus war bereits jahrelang ein Aufzug vorhanden. In den Jahren 2005 und 2006 wurde die Steuerung erneuert und auf Grund behördlicher Auflage eine Sicherheitskabine mit einem Notrufsystem eingebaut. Eine wesentlicher Teil des Aufzuges wurde zwar ausgetauscht, jedoch erfolgte aufgrund des Austausches weder eine wesentlicher Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes – im Haus war bereits ein Aufzug vorhanden - noch hatte die Erneuerung der Steuerung und der Austausch der Sicherheitskabine einen wesentlichen Einfluss auf die Restnutzungsdauer.

Nach Ansicht des UFS ist war daher im vorliegendem Fall durch die Erneuerung der Steuerung und den Einbau der Sicherheitskabine weder ein erhöhter Nutzungswert des Gebäudes (Nutzung des Aufzuges durch die Mieter auch vor der Liftsanierung 2005), noch eine Verlängerung der Nutzungsdauer erkennbar. Es handelte sich um Instandhaltungsarbeiten, die im Jahr des Aufwandes Werbungskosten sind.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Mai 2010