jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/11/15 2001/14/0150

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 15.11.2005

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §28 Abs2;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der 1. E B, und 2. E W, beide vertreten durch Dr. Walter Scherlacher und Dr. Susanne Tichy-Scherlacher, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Wipplingerstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 21. Juni 2001, GZ. RV/238- 16/16/2000, betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1994 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführerinnen Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer bei den Beschwerdeführerinnen hinsichtlich erzielter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (betreffend eine Liegenschaft in der S.-gasse) hielt der Prüfer in dem gemäß § 151 Abs. 3 BAO erstatteten Bericht unter dem Titel "Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Überschussermittlung" zunächst (wortgleich wie in dem mit hg Erkenntnis vom 22. September 2005, 2001/14/0027, erledigten Beschwerdefall) fest, Instandhaltungsaufwendungen seien sofort abzusetzen, wenn sie regelmäßig anfielen, oder über Antrag auf zehn Jahre verteilt abzuschreiben. Instandsetzungsaufwendungen seien jene, die nicht zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören und alleine oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhten oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängerten. Sie seien zwingend auf

10 Jahre zu verteilen, außer die Instandsetzungsaufwendungen würden subventioniert oder sie seien gegen steuerfreie Beträge aus Vorjahren zu verrechnen. Auf Grund "der Verwaltungspraxis" sei insbesondere bei "Austausch folgender Teile" Instandsetzungsaufwand anzunehmen:

Heizungsanlagen sowie Feuerungseinrichtungen,

Aufwendungen für Schönheitsreparaturen, wenn sie im Rahmen einer umfassenden Renovierung und Modernisierung anfielen, Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen, Sanitärinstallationen (auch mit Erneuerung der Bodenbeläge und Fliesen),

Erneuerung des Außenverputzes mit Erneuerung der Wärmedämmung. Fielen Folgekosten von Sanierungsmaßnahmen an (z.B. Ausmalen und Tapezieren nach Leitungsverlegungen, Neuverlegung von Teppich- und Parkettböden nach Austausch von Unterböden), dann gehörten diese ebenfalls zu den Instandsetzungsaufwendungen.

Im Zuge von Renovierungsarbeiten seien von den Beschwerdeführerinnen zwar die Instandsetzungsaufwendungen für den Einbau von "Sanizellen", Etagenheizungen, u.ä. auf zehn Jahre verteilt in Ansatz gebracht, die Folgekosten dieser Aufwendungen jedoch sofort und zur Gänze abgesetzt worden. "Die Betriebsprüfung" habe der Argumentation der Abgabepflichtigen nicht zustimmen können, wonach diverse Maler-, Elektroinstallations- und Bodenbelagsarbeiten ohnedies auf Grund des jahrelangen "Abwohnens" hätten durchgeführt werden müssen. Da die Rechnungen der Professionisten eine eindeutige Zuordnung der zeitlichen Reihenfolge der Tätigkeiten in den einzelnen Wohnungen zuließen, hätten auch die Folgekosten der bereits angesetzten Instandsetzungsaufwendungen eindeutig zugeordnet werden können. Sie seien daher ebenfalls auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben bzw. mit bestehenden Steuerfreibeträgen zu verrechnen gewesen. In der Folge listete der Prüfer detailliert einzelne, nach Nummer, Datum, Aussteller, Tätigkeit und Top-Nummer (der Liegenschaft) näher bezeichnete Rechnungen einschließlich des Vermerkes "laut Erklärung", "laut BP" und "Differenz" auf. Neben Rechnungen, in welchen Beträge ausgewiesen waren, hinsichtlich deren steuerlicher Behandlung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren kein Streit besteht, handelte es sich dabei um Rechnungen, in welchen als Tätigkeiten "Fassadenrenovierung" (Rechnung vom 14. Dezember 1994 über S 650.000,--) und (mehrfach) "Elektroinstallationen" ausgewiesen waren. In der Folge wurde festgehalten, dass "auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers" der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten für die Jahre 1995 bis 1997 jeweils entsprechend (anschließend rechnerisch dargestellt) zu berichtigen sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht und den Berechnungen des Prüfers und erließ für die Jahre 1994 bis 1997 (nach Wiederaufnahme der Verfahren) entsprechende neue Sachbescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO.

In einer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung beantragten die Beschwerdeführerinnen bei konkret angeführten Rechnungen (u.a. denjenigen, mit denen die oben angeführten Tätigkeiten abgerechnet worden waren) die Sofortabsetzung der entsprechend ausgewiesenen Beträge. Begründend wurde neben dem Hinweis darauf, dass hinsichtlich der "Fassadenrenovierung" lediglich das Ausbessern des Verputzes und das Anfärbeln der Fassade erfolgt, eine (Erneuerung der) Wärmedämmung aber nicht durchgeführt worden sei, ausgeführt, für die Zuordnung eines Aufwandes zu den zwingend auf 10 Jahre zu verteilenden Instandsetzungen sei es u.a. erforderlich, dass durch diesen Aufwand der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich (zu mehr als 25 %) erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich (zu mehr als 25 %) verlängert werde. Der Nutzungswert des Gebäudes werde dann wesentlich erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen besser nutzbar sei bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes (zu mehr als 25 %) ausgetauscht oder modernisiert würden (vgl. Kohler, Steuerleitfaden zur Vermietung, Seite 207, 4. Auflage). Der "Betriebsprüfung" sei weiters bei der rechtlichen Würdigung von "Folgekosten" nicht zu folgen. In Analogie sei die laut Kohler (Seite 223) vorzunehmende differenzierende Betrachtung von Erhaltungsaufwand, welcher durch Herstellungsaufwand bedingt sei, auch für die Beurteilung der vorliegenden Aufwendungen maßgebend. Durch die im vorliegenden Fall Jahre lange - oft Jahrzehnte lange -

Nutzung einer Wohnung durch ein und denselben Mieter seien Malerarbeiten, Reparatur und Austausch von Bodenbelägen sowie die Renovierung der elektrischen Ausstattung vor einer Neuvermietung unbedingt vorzunehmen. Oftmals sei das Ausscheiden eines Mieters die erste und einzige Möglichkeit, gefährliche - weil überaltete - Verkabelungen auszutauschen. Dies alles unabhängig davon, ob eine neue Heizungsanlage oder Sanitärzelle installiert worden sei.

In einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wies dieser unter anderem darauf hin, dass "die Rechnung des

Baumeisters ... vom 3. Oktober 1994 deutlich zeige, dass Arbeiten, die bereits nach dem Liegenschaftskauf 1987 notwendig waren, nun erst im Jahr 1994 gemacht wurden." Es habe sich nicht lediglich um Ausbesserungen, sondern um "echte Instandsetzung" gehandelt. Auch die Höhe der Kosten von S 650.000,-- lasse erkennen, dass es sich nicht um regelmäßig anfallende Ausgaben gehandelt habe. Hinsichtlich "Folgekosten von Instandsetzungen" wies der Prüfer darauf hin, unbestritten sei, dass einzelne Wohnungen mit sogenannten "Sanizellen" ausgestattet worden seien. Für diesen Einbau der "Sanizellen" hätten auch die Leitungen für Gas, Strom und Wasser neu verlegt werden müssen. Neu verlegt heiße im gegenständlichen Fall nicht nur bessere Qualität, sondern auch bauliche Veränderungen, da die "Sanizellen" als geschlossene Einheit (Kabine aus Kunststoff) in den Räumlichkeiten neu hätten integriert werden müssen. Die Instandsetzungsaufwendungen für den Einbau von "Sanizellen" wurden laut Erklärung auf 10 Jahre verteilt zum Ansatz gebracht. Die Folgekosten dieser Aufwendungen seien jedoch sofort und zur Gänze abgesetzt worden. Der Prüfer hätte der Argumentation der Abgabepflichtigen nicht zustimmen können, wonach diverse Maler- , Elektroinstallations- und Bodenbelagsarbeiten ohnedies auf Grund des jahrelangen "Abwohnens" hätten durchgeführt werden müssen. Fielen Folgekosten von Sanierungsmaßnahmen an (z.B. Ausmalen und Tapezieren nach Leitungsverlegungen, Neuverlegung von Teppich- und Parkettböden nach Austausch von Unterböden), dann gehörten sie ebenfalls zu den Instandsetzungsaufwendungen.

In einer dazu erstatteten Gegenäußerung betonten die Beschwerdeführerinnen abermals, dass es sich hinsichtlich der "Fassadeninstandsetzung" lediglich um die Ausbesserung des Verputzes und das Anfärbeln der Fassade gehandelt habe. Nach den Durchführungsrichtlinien zur Einkunftsart Vermietung und Verpachtung seien als Instandsetzungsausgaben solche zu qualifizieren, durch welche eine Erhöhung des Wärmeschutzes von Außenwänden und Feuermauern, etc erfolgen müsse. Derartige qualitative Anhebungen seien nicht vorgenommen worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich diverser Maler- und Bodenverlegungsarbeiten Folge, hinsichtlich der oben näher angeführten Tätigkeiten ("Fassadenrenovierung" sowie "Elektroinstallationen") wies die belangte Behörde die Berufung ab.

Hinsichtlich Fassadenrenovierung führte die belangte Behörde aus, aus der "Rechnung Nr. 94/312" gehe "eindeutig und zweifelsfrei" hervor, dass gleichzeitig zu den "Ausbesserungsarbeiten" an der betreffenden Fassade noch weitere umfangreiche Sanierungsmaßnahmen durchgeführt worden seien. So sei der Fassadenverputz an der Feuermauer "als auch" in den Lichthöfen inklusive Sockelputz komplett neu hergestellt worden. Bei 28 Fenstern seien "Spaletten und Stürze" instandgesetzt bzw. die "Gewände ausgemauert" und im Stiegenhaus umfangreiche und aufwändige Verputzarbeiten nach Elektrikerarbeiten und Arbeiten an den Gasleitungen vorgenommen worden. Insgesamt sei ein Betrag in Höhe von "S 988.372,-- (netto) für diese Sanierung" aufgewendet worden, wobei sich dieser wie folgt auf die einzelnen Positionen verteilt:

Summe Straßenfassade S 607.348,99

Summe Lichthöfe S 248.070,41

Summe Stiegenhaus verputzen S 132.953,50

Es möge zutreffen, dass die Fassadenreparatur für sich allein gesehen keinen Aufwand darstelle, welcher die Nutzungsdauer oder den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhe. Allerdings habe im gegenständlichen Fall die rechtliche Beurteilung der Fassadenreparatur nicht isoliert zu erfolgen, sondern im Rahmen der insgesamt getätigten Aufwendungen. Dem Berufungsvorbringen, bei der Fassadenreparatur habe es sich lediglich um Ausbesserungsarbeiten gehandelt und sei in weiterer Folge keine Wärmedämmung vorgenommen worden, könne nicht gefolgt werden, weil "Aufwendungen in obiger Höhe keine punktuelle Verbesserung mehr darstellen, sondern eine Sanierung des Gebäudes bewirken".

Hinsichtlich der Elektroinstallationen führte die belangte Behörde aus, aus einer beispielhaft angeführten Rechnung (als deren Inhalt bestimmte Leistungen wie z.B. "96 lfm Verputzarbeiten" oder "1 Stk Schuttentsorgung" sowie verwendete Materialien wie z.B. "310 lfm Leitungsdraht" oder "96 lfm Flex Isolierrohr" aufgelistet werden) lasse sich eindeutig ersehen, dass entgegen dem Berufungsvorbringen die Elektroinstallationen "nicht bloß ausgetauscht wurden". Die Beschwerdeführerin selbst spreche von "überalteten Verkabelungen, bedingt durch jahrzehntelange Nutzung der Wohnung durch ein und denselben Mieter". In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers hätten die Beschwerdeführerinnen darauf verwiesen, dass nach jahrzehntelanger Vermietung ohne zwischenzeitliche Sanierungen eine Neuvermietung "verunmöglicht" worden wäre und "auch durch jahrzehntelanges Abwohnen

bedingte Aufwendungen". "Im Lichte dieser Gegebenheiten" könne nicht davon gesprochen werden, dass Elektroinstallationen bloß ausgetauscht wurden". In der Folge verweist die belangte Behörde auf Hofstätter/Reichel, worin an näher angeführtem Ort betreffend Elektroinstallationen ausgeführt werde, werde eine elektrische Steigleitung ersetzt, weil die bisherige querschnittsmäßig dem gestiegenen Strombedarf nicht mehr entspreche, liege Herstellungsaufwand vor, weil es sich dabei nicht nur um den Ersatz minderwertigen (beschädigten) Materials durch ein höherwertiges handle, sondern auch um eine Erweiterung (Vergrößerung) der Kapazität der bisherigen Steigleitung. Der Berufung sei "daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben" gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach zum Ausdruck gebracht hat, muss die Begründung eines Bescheides nicht nur erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, sondern auch, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und in der Folge, aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Bescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200). Den Anforderungen an eine Bescheidbegründung entspricht der angefochtene Bescheid aus folgenden Gründen nicht:

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 enthält neben dem Gesetzesbefehl, wie Instandsetzungsaufwendungen unter bestimmten Umständen zu behandeln sind, auch eine Definition, was unter Instandsetzungsaufwendungen zu verstehen ist. Danach handelt es sich um 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.

Aus welchen Gründen die belangte Behörde vor dem Hintergrund dieser Definition zur Ansicht gelangt ist, dass einerseits die am 14. Dezember 1994 in Rechnung gestellte Fassadenrenovierung über S 650.000,-- und andererseits die strittigen Elektroinstallationen Instandsetzungsaufwendungen darstellen, ist dem angefochtenen Bescheid nicht einmal ansatzweise, geschweige denn in einer den Denkprozess nachvollziehbar darstellenden Weise zu entnehmen.

Hinsichtlich der Fassadenrenovierung meint die belangte Behörde unter Berufung auf eine bestimmte Rechnung ("Rechnungs-Nr.94/312"), diese sei im Zusammenhang mit weiteren Arbeiten als "Sanierung des Gebäudes" zu beurteilen, ohne allerdings darzustellen, inwiefern allenfalls diese Sanierung in ihrer Gesamtheit den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhte oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängerte. Im Übrigen ist aber auch die Feststellung, dass die entsprechende Rechnung den von der belangten Behörde erwähnten Inhalt aufweise, nicht nachvollziehbar, da eine Rechnung, in welcher Beträge von S 607.348,99 oder auch S 988.372,90 ausgewiesen werden, im Verwaltungsverfahren weder sachverhaltbezogen noch hinsichtlich ihrer rechtlichen Beurteilung in irgend einer Weise thematisiert wird, aber auch in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthalten ist. Sollte die belangte Behörde mit der angesprochenen Rechnung die oben erwähnte Rechnung vom 14. Dezember 1994 meinen, wofür allenfalls der Umstand sprechen könnte, dass diese Rechnung nach dem Inhalt der Verwaltungsakten mit der Nummer 312 bezeichnet wird und aus dem Jahr 1994 stammt, so ist daran zu erinnern, dass darin nach den dargestellten Feststellungen des Prüfers der Betrag von S 650.000,-- ausgewiesen ist.

Hinsichtlich der "Elektroinstallationen" beschäftigt sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausschließlich damit, dass nicht von einem bloßen Austausch der Elektroinstallationen ausgegangen werden könne, sondern von einer Herstellungsmaßnahme. Sie zeigt aber nicht auf, worin sich die neuen Installationen von den bisherigen unterschieden.

Der im angefochtenen Bescheid festgestellte Sachverhalt lässt somit die Beurteilung, ob Herstellungsaufwand, Instandsetzung oder Instandhaltung vorliegt, nicht zu. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 15. November 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001140150.X00

Im RIS seit

25.12.2005

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at