

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. N.N. in der Beschwerdesache XXX und Mitbesitzer, Adr., vertreten durch YYY Wirtschaftstreuhandgesellschaftm.b.H., Adresse1, über die Beschwerde vom 14.12.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA ZZZ vom 15.11.2012, betreffend zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

I. Darstellung des Verfahrensganges

1. Erklärung

Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2010 wurde am 11. Jänner 2012 auf elektronischem Weg eingebracht.

2. Erstbescheid

Im Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 vom 12. Jänner 2012 wurden die Einkünfte erklärungskonform festgestellt.

3. Betriebsprüfung:

In der Folge fand bei der Beschwerdeführerin (in der Folge mit Bf. abgekürzt) eine abgabenrechtliche Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2009 und 2010 statt, sowie eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer hinsichtlich des Zeitraumes 01/2011-8/2012.

Gegenstand dieser Prüfung waren vor allem die Umbaumaßnahmen des vermieteten gewerblich genutzten Gebäudes.

Am 27. September 2012 (Datum der Ankündigung der Betriebsprüfung) wurde Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG eingebracht.

Der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom November 2012** ist zu entnehmen:

Vermietungsobjekt: Adresse2

Bei den im Jahr 2010 als sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwendungen i.H.v. € 38.026,71 handelt es sich lt. Betriebsprüfung prüfung großteils um Herstellungsaufwendungen, die auf die Restnutzungsdauer von 53 Jahren (1,89 %) abzuschreiben sind. (ausgehend vom Anschaffungszeitpunkt 1996)

Die baulichen Maßnahmen betreffen die Erweiterung von 2 Büros in der bestehenden Halle. Die Halle wurde um diese 2 Büros verkleinert. Vorher gab es nur "Arbeitsplätze", keine Büros. Der Niveauunterschied des Bodens zwischen Halle und Büro (ca. 1,2 m²) wurde baulich ausgeglichen. Parkplatzseitig wurde ein Garagentor entfernt und durch ein Fenster ersetzt. In diesem Zusammenhang wurde gemauert und die Fassade neu verputzt. Die Trennwände zur Halle bestanden vorher aus einem Holzverschlag und wurden durch Rigipswände ersetzt. Die Büros wurden in diesem Zusammenhang ausgemalt. Die Böden wurden erstmalig verlegt. Heizung, Beleuchtung, Strom und Internetanschluss wurde neu verlegt.

Bei den o.a. Positionen handelt es sich eindeutig um Herstellungsaufwand, da es sich um die Schaffung eines Raumes im Raum handelt, der vorher so nicht bestanden hat.

somit abzugsfähige Instandhaltung lt. BP:

	2010
CCC Lüftungsverkleidungen	850,64
DDD, Vorspritzmörtel	59,06
BH-Ort1	39,70
AAA Flugdachsanierung	2.456,30
BBB Tausch vorh. Fenster	336,50
	3.742,20

Die Differenz i.H.v. € 34.284,51 stellt 2010 aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand dar.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom November 2012** wurde in

Tz. 1 Instandhaltungs-/Herstellungsaufwand Folgendes festgestellt:

„Bei einer Bescheidkontrolle fielen die hohen Instandhaltungskosten 2010 auf. Die Vorhaltsbeantwortung erbrachte nur einige wenige Rechnungen und den Hinweis auf neue Büros. Die später vorgelegten Einreichpläne und die Unklarheit der vorgenommenen Tätigkeiten und eventueller Änderungen führten zu einer Betriebsprüfung zur endgültigen Verifikation des gesamten Vorganges. Bei Prüfungsbeginn wurde seitens des steuerlichen Vertreters eine Selbstanzeige hinsichtlich Zuordnung der Aufwendungen als Erhaltungsaufwand und Aktivierung der Aufwendungen auf 10 Jahre abgegeben.

Im Jahr 1996 wurde das Objekt in Adresse2, erstmals aktiviert, da vorher auf 2 zusammengelegten unbebauten Grundstücken neu errichtet worden. Im Jahr 2010 wurden folgende bauliche Maßnahmen gesetzt: In der durchgängigen Werkshalle wurden durch Einzug von Wänden 2 Räume errichtet. Der Niveauunterschied zwischen dem bereits bestehenden Bürotrakt und den neuen Büroräumen wurde mittels Stehern und Bodenplatten baulich ausgeglichen. Die Wände wurden in Trockenbauweise erstellt und 2 Türen wurden zwischen der Werkshalle und den neuen Büroräumen als Verbindungen zum Bürotrakt nach dem Durchbrechen zum selben eingebaut. Parkplatzseitig wurde ein Garagentor durch ein Fenster ersetzt und abgemauert. Die neu geschaffenen Büros wurden in diesem Zusammenhang auch ausgemalt. Heizung, Beleuchtung, Strom und Internetanschluss wurden ebenfalls neu verlegt.

Bei den im Jahr 2010 als sofort abzugsfähige Instandhaltungsaufwendungen abgesetzten Aufwendungen von insgesamt € 38.026,71 handelt es sich laut Feststellungen der Betriebsprüfung somit um Herstellungsaufwendungen, die auf die Restnutzungsdauer von 53 Jahren, ausgehend vom Anschaffungszeitpunkt 1996, mit 1,89 % AfA per anno abzuschreiben sind.

Die im Gesamtbetrag 2010 enthaltenen, jedoch aufgrund des nicht vorhandenen Konnexes zur Büroraumneuerrichtung sofort abzugsfähigen Instandhaltungskosten wurden von der Prüferin bereits im Vorfeld wie folgt aussaldierte und als sofort absetzbar, weil reine Reparaturen, belassen:

CCC Lüftungsverkleidungen	850,64
DDD Vorspritzmörtel	59,06
BH-Ort1	39,70
AAA Flugdachsanieierung	2.456,30
BBB Tausch vorh. Fenster	336,50
	3.742,20

somit verbleibt aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand 34.284,51

AfA lt. BP per anno	1,89%	647,98
---------------------	-------	--------

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Einzelrechnungen hinsichtlich des Umbaus und die Einreichung um Baugenehmigung vorgelegt. In dieser Einreichung wurden die baulichen Maßnahmen als „Büroerweiterung in bestehende Halle“ beschrieben. Die Einreichung enthält auch Pläne von der Halle vor und nach dem Umbau. Die Rechnungen enthalten Auflistungen von diversem Material, sowie den durchgeführten Arbeiten.

4. Bescheide:

Im Anschluss an die Betriebsprüfung wurde am 15. November 2012 der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 12. Jänner 2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit demselben Datum ein neuer Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 erlassen, wobei in der Begründung darauf hingewiesen wurde, dass die Änderungen den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden entsprechend abgeändert.

5. Beschwerde:

Gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften 2010 vom 15.11.2012 erhob die Bf. innerhalb offener Frist Beschwerde (vormals als Berufung bezeichnet) mit folgender Begründung:

„Das gegenständliche Objekt, Adresse2 wurde 1996 errichtet und in der Folge zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung + Verpachtung verwendet.

Zum Bauzustand vor der durchgeführten Baumaßnahme wird angemerkt, dass sich in der Halle bereits 2 Büros in Leichtbauweise für die Werkstättenleiter befanden, die ohne Baugenehmigung eingebaut wurden. Weiters wird festgehalten, dass die bestehenden Räume über Decken, Fußböden und Seitenwände verfügten. Auch ein Telefonanschluss war vorhanden.

Zur Bereinigung des bewilligungslosen Zustandes wurde im Jahr 2010 bei der Gemeinde um Baubewilligung angesucht. Im Zuge der Sanierung wurden die Räumlichkeiten modernisiert und auf einen heute üblichen Standard gebracht. Die vorhandene Leichtbauweise wurde durch die Trockenbauweise ersetzt. Die Verwendung von moderneren und hochwertigeren Baustoffen führt aber nicht automatisch zum Herstellungsaufwand.

Über Ersuchen des Mieters wurde der Niveauunterschied zwischen den bestehenden Büroräumlichkeiten und der Werkshalle durch Steher und Bodenplatten baulich ausgeglichen und der Zugang über die bestehenden Büroräumlichkeiten (und nicht mehr von der Werkshalle aus) ermöglicht. Abgesehen von der Anhebung des Bodens erfolgte keine Veränderung der bestehenden Struktur und Nutzung des Objektes. Auch die Kubatur des Objektes hat sich nicht verändert, nur ein Garagentor wurde durch ein Fenster ersetzt und abgemauert. Fest steht, dass die Gesamtnutzfläche des Objektes keine Veränderung erfahren hat.

Die Betriebsprüfung kam zur Ansicht, dass es sich dabei um Herstellungsaufwand handelt und verwies auf die Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien Randziffer 3173 ff.

Die dort angeführten Beispiele für Herstellungsaufwand sind für diesen Sachverhalt aber nicht zutreffend. Auszug aus den EStRL:

- Vornahme eines Anbaues, eines Umbaus größeren Ausmaßes oder einer Gebäudeaufstockung (VwGH 16.3.1962, 0241/59; VfGH 17.3.1970, B 168/69)*
- Ersetzung eines Flachdaches durch ein Steildach, sodass neue Räume geschaffen werden, was im wirtschaftlichen Ergebnis einer Gebäudeaufstockung gleichkommt (VwGH 12.3.1969, 1741/68, 1742/68);*
- Zusammenlegung zweier Wohnungen (VwGH 27.01.1969, 098/68):*
- Einbau einer mit erhöhtem Bedienungskomfort verbundenen Heizanlage an Stelle von einzelne Räume beheizender Ofen (VwGH 20.10.1971, 0970/71; siehe auch Rz 3171)*
- vom Erwerber eines vernachlässigten Gebäudes bis 31.12.2010 nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen (VwGH 28.04.1961, 0428/60; VwGH 19.05.1967, 1874/66; siehe Rz 2620 und 6474 f)*
- Vornahme einer Generalüberholung, wenn dadurch ein unbrauchbar gewordenes oder in seiner Brauchbarkeit durch schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit und Nutzungsdauer bestimmenden Teilen wesentlich gemindertes Wirtschaftsgut wieder voll verwendungsfähig wird (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079; AÖF 2011/66).*

Auch der Verweis auf die Randziffern 6452 ff trifft unserer Meinung nicht zu. Eine Änderung der Wesensart des Gebäudes durch die Modernisierung von 2 Büros und den Ersatz eines bewilligungslosen, durch einen mit einer amtlichen Baubewilligung versehenen Zustandes, zumal sich an der Nutzfläche und an der Nutzung nichts verändert hat, kann nicht erkannt werden.

So zum Beispiel auch UFS 25.04.2008, RV/0218-F/06. In diesem Fall wurde ein Modegeschäft saniert, wobei umfangreiche Maßnahmen gesetzt wurden (Erneuerung Schaufenster, Einziehung einer Trennwand, Austausch der Decke und des Bodenbelages). Solange keine Änderung der Wesensart herbeigeführt wurde, liegt Erhaltungsaufwand vor. Der geänderte Kundengeschmack oder eine modernere Ausstattung nehmen dem Aufwand nicht den Charakter einer Erhaltungsmaßnahme. Instandhaltungsarbeiten sind nach der gesetzlichen Definition (siehe auch Randziffer 6460 Einkommensteuerrichtlinien) nicht regelmäßige jährlich anfallende Aufwendungen, insbesondere dann, wenn unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt. Durch die gegenständliche Maßnahme ist eine Erhöhung der Nutzungsdauer des Mietobjektes jedenfalls nicht gegeben. Da es zu keiner Ausweitung der Nutzfläche gekommen ist, kann es auch zu keiner Erhöhung des Nutzwertes des Mietobjektes kommen. Eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer liegt jedenfalls nicht vor.

Weiters wird angemerkt, dass seit der Einführung der neuen Immobilienertragssteuer ab 01.04.2012 und die generelle Steuerpflicht der Substanzgewinne auch im Privatbereich (bisher Steuerfreiheit nach Ablauf der Spekulationsfrist von 10 Jahren) unserer Meinung nach die Differenzierung der Abschreibungssätze im privaten und betrieblichen

Bereich nicht mehr gerechtfertigt ist. Es wurde zwar die Steuerpflicht im Wesentlichen gleichgeschaltet, aber die Abschreibungsmöglichkeit im privaten Bereich ist nach wie vor nur sehr eingeschränkt (maximal 1,5% der Anschaffungs- od. Herstellungskosten) möglich.

Bei der durchgeführten Baumaßnahme handelt es sich unserer Meinung nach um Instandhaltungsaufwand, allenfalls um Instandsetzungsaufwand und nicht wie von der Betriebsprüfung angenommen, um Herstellungsaufwand.“

6. Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde:

Als Stellungnahme zur Beschwerde verwies die Betriebsprüfung am 21.1.2013 lediglich auf die *ausführliche Begründung Tz 1 des BP Berichtes*.

7. Vorlage der Beschwerde:

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt.

Dem Vorlagebericht des Finanzamtes ist u.a. zu entnehmen:

"Bei den durchgeführten Umbauten handelt es sich nach h.o. Ansicht um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand. Es wird auf die Begründung im Prüfungsbericht verwiesen. Die Berufung wird auf Anregung der Berufungswerber direkt mit dem Antrag auf Abweisung vorgelegt."

II. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt und Beweiswürdigung

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Entscheidung wurde der im Folgenden dargestellte Sachverhalt zu Grunde gelegt, der sich aus den von der Bf. vorgelegten Unterlagen, den Feststellungen der Prüferin im Rahmen der Betriebsbesichtigung und der dort von Seiten der Beschwerde führenden Partei gemachten Aussagen sowie aus den Aussagen der steuerlichen Vertretung der Bf. ergibt.

Die Bf. ist eine Gesellschaft Bürgerlichen Rechts, die im streitgegenständlichen Jahr ausschließlich Einkünfte aus einer gewerblichen Vermietung eines Grundstückes mit der Adresse Adresse2, erzielte. Gesellschafter sind Name1 und Name2, welche jeweils Hälfteigentümer der vermieteten Liegenschaft sind. Mieter der Liegenschaft ist die Firma Name3.

Im Jahr 2010 wurden in der Werkshalle, die sich auf dem streitgegenständlichen Grundstück befindet, nach Einreichung des Ansuchens um Erteilung einer Baugenehmigung für "Büro Erweiterung in bestehende Halle", bauliche Maßnahmen durchgeführt.

Durch die baulichen Maßnahmen hat die Gesamtnutzfläche des Objektes keine Änderung erfahren hat und es hat sich auch die Kubatur des Objektes nicht verändert.

Vor der Durchführung der Baumaßnahmen befanden sich in dem Gebäude (laut Einreichplan) zwei Büros ("Büro Bestand"), daran anschließend die Werkshalle. In der Werkshalle waren - laut Auskunft seitens der Beschwerde führenden Partei anlässlich der Betriebsbesichtigung im Rahmen der Betriebsprüfung - lediglich zwei Arbeitsplätze in Form von zwei Schreibtischen an der Wand vorhanden. Es gab keinen Internetanschluss.

Die Trennwände zur Halle bestanden aus einem Holzverschlag.

Durch die streitgegenständlichen Baumaßnahmen entstanden - wie dem Einreichplan zu entnehmen ist - zwei neue Büros ("Büro neu mit 13,76 m² und Büro neu mit 18,24 m²). Die in der Werkshalle neu errichteten Büros wurden durch den Durchbruch von zwei Türen mit den im Gebäude bereits bestehenden Büros verbunden.

Der Niveauunterschied zwischen den bestehenden Büroräumlichkeiten und der Werkshalle wurde durch Steher und Bodenplatten baulich ausgeglichen und der Zugang über die bestehenden Büroräumlichkeiten (und nicht mehr von der Werkshalle aus) ermöglicht.

Ein Garagentor der Werkshalle wurde durch ein Fenster ersetzt und abgemauert (die Mauer mit der restlichen Fassade des Bürogebäudes verbunden).

Heizung, Beleuchtung, Strom und Internetanschluss wurden neu verlegt.

Die Wände der neu errichteten Büros wurden in Trockenbauweise errichtet und ausgemalt.

Der Sachverhalt ist im Wesentlichen unbestritten.

Abweichend vorgebracht wurde von der Beschwerde führenden Partei zum Sachverhalt, *"dass sich in der Halle bereits zwei Büros in Leichtbauweise für die Werkstättenleiter befanden, die ohne Baugenehmigung eingebaut worden waren, dass die bestehenden Räume über Decken, Fußböden und Seitenwände verfügten und auch ein Telefonanschluss vorhanden war"* sowie, *"dass die Räumlichkeiten im Zuge der Sanierung modernisiert und auf einen heute üblichen Standard gebracht wurden"*, *"dass die vorhandene Leichtbauweise durch die Trockenbauweise ersetzt wurde"*.

Zu diesem Vorbringen wird Folgendes festgestellt:

Dass in der Werkshalle zwei Arbeitsplätze vorhanden waren, ist nicht strittig. Ebenfalls nicht, dass eine Erweiterung von zwei Büros in der Werkshalle erfolgte, die die Behebung des Niveauunterschiedes zwischen den bestehenden Büroräumlichkeiten und der Werkshalle sowie den Durchbruch von Türen erforderlich machte. Wie von der Beschwerde führenden Partei in der Beschwerde selbst auch ausgeführt wurde, wurde durch die durchgeführten Baumaßnahmen der Zugang zu den neuen Büros über die bestehenden Büroräumlichkeiten und nicht mehr von der Werkshalle aus, ermöglicht. Nicht strittig ist auch, dass ein Garagentor durch ein Fenster ersetzt und abgemauert wurde.

Es kann daher keinesfalls lediglich von der Durchführung der "Bereinigung des bewilligungslosen Zustandes" gesprochen werden.

Wie die - unbestritten durchgeführten - Baumaßnahmen zeigen, wurden die Räumlichkeiten nicht lediglich modernisiert und auch nicht lediglich Ausbesserungsarbeiten durchgeführt.

Die Ausführung der Beschwerde führenden Partei, dass "die vorhandene Leichtbauweise durch die Trockenbauweise ersetzt wurde" ist, ist durch keinerlei Unterlagen untermauert.

Die Ausführung der Beschwerde führenden Partei *"Die Verwendung von moderneren und hochwertigeren Baustoffen führt aber nicht automatisch zum Herstellungsaufwand"* ist lediglich eine allgemeine Feststellung, die nichts über den tatsächlichen Zustand vor den Baumaßnahmen aussagt.

III. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen.

Herstellungsaufwand ist als aktivierungspflichtiger Aufwand vom sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand zu unterscheiden.

Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs 2 EStG 1998 bzw. nach § 4 Abs. 7 EStG 1988, also Aufwendungen, die - bei Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes - "den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern" sind Erhaltungsaufwendungen und zählen somit nicht zu den Herstellungskosten.

Der Begriff des Herstellungsaufwandes wird im EStG 1988 verwendet (zB in § 28 Abs 2 und 3), aber nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgereichtshofes und der Lehre liegt Herstellungsaufwand vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändern (siehe z.B. VwGH 2.8.95, 93/13/0197, Jakom EStG, RZ 33 zu § 6). Die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes wird insbesondere dann geändert, wenn die Maßnahme zur Erweiterung (zB Aufstockung eines Gebäudes) oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt (vgl. VwGH 13.12.2007, 2002/14/0149 und VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333; UFS 26.04.2013, RV/0173-F/10). Maßgeblich ist dabei, dass sich die Funktion, also die Zweckbestimmung oder die Nutzungsmöglichkeit ändert (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 125 f).

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof die Renovierung eines vom Verfall bedrohten Bauernhauses nicht als Änderung der Wesensart beurteilt und das Vorliegen von Herstellungsaufwand verneint (vgl. VwGH 10.6.1987, 86/13/0167).

Hingegen liegt nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes eine Änderung der Wesensart vor, wenn ein WC in einen Baderaum umgestaltet wird (vgl. VwGH 9.9.1980, 994/80) oder Gebäudeteile, die bisher Wohnzwecken dienten, zu Geschäftsräumlichkeiten umgebaut werden (vgl. VwGH 15.2.1994, 93/14/017).

Bloße Wertsteigerung oder Erhöhung des Nutzungswertes alleine reicht aber noch nicht aus, auch die Höhe der Aufwendungen ist kein maßgeblicher Indikator (Jakom, EStG, Rz 33 zu § 6).

Weitere Beispiele für Herstellungskosten sind ein Anbau oder ein Umbau größeren Ausmaßes (zB VwGH 15.2.94, 93/14/0175 zur Änderung der Raumeinteilungen bzw des Umbaus von Wohnungen in Geschäftsräumlichkeiten), einer Gebäudeaufstockung (VwGH 17.2.93, 89/14/0248) oder der Ersetzung eines Flachdaches durch ein Steildach vor, wenn damit neue Räume geschaffen werden. Ebenso die Versetzung von Zwischenwänden und Fenstern, um das Gebäude neu nützen zu können (vgl Beispiele Jakom EStG, Rz 33 zu § 6).

Erhaltungsaufwand (Instandhaltung oder Instandsetzung) dient im Gegensatz zum Herstellungsaufwand dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen Zustand zu versetzen. Er führt idR zu sofortigen Betriebsausgaben.

Hingewiesen wird darauf, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, wie z.B. die Einkommensteuerrichtlinien, keine für das Bundesfinanzgericht maßgebende Rechtsquelle darstellen.

In seinem Erkenntnis vom 17. Mai 2006 hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. ausgeführt (**VwGH 17.05.2006, 2004/14/0080**):

Aufwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung eines selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes getätigt werden, sind zu aktivieren, nicht aber jene, durch die ein schon bestehendes Wirtschaftsgut erhalten (instandgehalten) wird.

Herstellungsaufwand liegt auch vor, wenn Maßnahmen am Wirtschaftsgut die Wesensart dieses Wirtschaftsgutes verändern. So zählt etwa bei Gebäuden insbesondere ein Gebäudezubau oder eine Gebäudeaufstockung zu den Herstellungskosten (vgl das hg Erkenntnis vom 11. Mai 1993, 92/14/0229), während beispielsweise die regelmäßig erforderlichen Ausbesserungen am Gebäude, auch wenn sie den Gebäudewert steigern oder wenn es sich um eine Großreparatur handelt, Erhaltungsaufwand darstellen. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Juni 1987, 86/13/0167). Werden durch eine einheitliche Baumaßnahme sämtliche Gebäudeteile ausgetauscht, so wird dadurch ein Wirtschaftsgut (Gebäude) neu geschaffen, weshalb Herstellungsaufwand vorliegt (vgl das hg Erkenntnis vom 17. November 2004, 2002/14/0042).

...

Erhaltungsaufwand dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen Zustand zu versetzen. Dazu gehören insbesondere notwendige Ausbesserungsarbeiten (vgl die hg Erkenntnisse vom 2. August 1995, 93/13/0197, und vom 28. Oktober 1997, 97/14/0005).

Erhaltungsaufwand liegt sohin auch vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden; dabei nimmt der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausstattung gewählt wird, den Aufwendungen nicht den Charakter als Erhaltungsmaßnahme (vgl das hg Erkenntnis vom 12. März 1969, 1741, 1742/68, Slg 3875/F).

Bezogen auf den Beschwerdefall bedeutet dies:

Im Beschwerdefall wurde eine Werkshalle dahingehend verändert, dass ein Teil davon in zwei Büros umgebaut wurde. Dazu wurden Wände in Trockenbauweise errichtet, sodass die Büros vom übrigen Teil der Werkshalle als eigene Räumlichkeiten "abgetrennt" wurden. Es wurde auch ein Fundament auf Stehern gebaut um das Niveau an den im Gebäude bestehenden Bürotrakt anzugleichen. Die in der Werkshalle durch den Umbau entstandenen Büroräume wurden durch den Durchbruch von Türen mit den im Gebäude bereits befindlichen Büros verbunden.

Außerdem wurde an der Außenmauer der Werkshalle ein vor den Umbaumaßnahmen bestehendes Garagentor im Rahmen der Umbaumaßnahmen durch ein Fenster ersetzt, die Fassade entsprechend zugemauert und mit dem Rest des Bürogebäudes vereinheitlicht.

Es wurden hier also bauliche Maßnahmen gesetzt, die durch den Umbau der Werkshalle zu einer Erweiterung der Büroräumlichkeiten geführt haben. Durch den Umbau wurde somit die Wesensart eines Teiles der Werkshalle durch Schaffung von zwei Büroräumlichkeiten verändert. Dies ist auch von außen am Gebäude deutlich sichtbar, da die Mauer um das neue Fenster (an dessen Stelle sich vor dem Umbau ein Garagentor befunden hat) mit der restlichen Fassade des Büroteils verbunden wurde. Da die Veränderungen durch den Umbau eine Änderung der Wesensart des Gebäudes zur Folge hatten, liegt aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor.

Der Umstand, dass vorher schon Arbeitsplätze in der Werksalle vorhanden waren ändert daran nichts. Ein Schreibtisch an einer Wand alleine verändert im Gegensatz zu den streitgegenständlichen baulichen Maßnahmen nicht die Nutzungsart der Werkshalle, selbst dann nicht, wenn der Arbeitsplatz durch einen Holzverschlag abgetrennt war. Eine darüberhinausgehende bauliche Gestaltung in der Form, dass bereits vor dem Umbau in der Werkshalle zwei in Form von eigenen Räumen abgegrenzten Büroräumlichkeiten vorhanden waren, wurde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Im Übrigen sind u.a. der Durchbruch der Türen, die Baumaßnahmen zum Ausgleich des Niveauunterschiedes, des Ersetzens eines Garagentores durch ein Fenster und die dazu nötigen Mauerarbeiten, unstrittig.

Die streitgegenständlichen Umbaumaßnahmen stellen somit eindeutig aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand dar.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Art. 133 Abs. 4 B-VG besagt, dass gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig ist, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision wird nicht zugelassen, weil die Voraussetzungen des Art 133 Abs. 4 B-VG nicht gegeben sind.

Die im Erkenntnis zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zeigen auf, dass zur Frage der Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand einheitliche Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt. Von dieser Rechtssprechung wurde in diesem Erkenntnis nicht abgewichen.

Salzburg-Aigen, am 7. Mai 2019