

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende ***V***, den Richter ***R*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf2-Adr*** vertreten durch die ***Stb***, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2017 gegen die Bescheide des ***FinanzamtesA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 29. September 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass der Geschäftsverteilungsausschuss mit Verfügung vom 24. August 2023 die gegenständliche Beschwerdesache wegen Versetzung der Richterin in den Ruhestand der Gerichtsabteilung 6026 abgenommen hat. In der Folge wurde sie mit Wirkung vom 1. September 2023 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung 6007 zugeteilt.

Im Rahmen einer **Betriebsprüfung** wurde folgende beschwerderelevante Feststellung getroffen:

„Im Zuge der geplanten Errichtung neuer Betriebsgebäudes wurde die bestehende, als Krainerwand ausgeführte Stützmauer abgetragen, um an ihrer Stelle Bau- und Lagerplatz zu schaffen. Ein Teil der daraufhin neu und weiter im Osten errichteten Winkelstützmauer wurde so konstruiert, dass sie als Rückwand für ein später vorgesehenes Gebäude dienen konnte. Der Rest der neuen Stützmauer dient als Abgrenzung des dahinter gelegene Geländes zum neu gewonnen Lagerplatz bzw. den neu errichteten Verkehrsflächen.

Die bis dahin bestehende Stützmauer war zum einen Teil aus bepflanzbaren Ziegeln und zum andern aus Eisenbahnschwellen errichtet gewesen und wurde zur Gänze abgetragen. Zum

Bilanzstichtag 2013 wurde die Kosten für die Errichtung dieser Rückwand/Stützmauer vom Konto Betriebs- und Geschäftsgebäude auf das Konto Instandhaltung allgemein umgebucht und somit 2013 als Aufwand sofort abgeschrieben, weil man von einer Instandsetzung der alten Stützmauer ausgegangen war.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt aber ein neues und aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut vor, weil sich die Wesensart des Wirtschaftsgutes stark verändert hat. Diente die alte Hangbefestigung dazu, den Niveauunterschied zwischen dem früheren Lagerplatz und dem restlichen Gelände auszugleichen und abzusichern, erfüllt die neue Mauer aufgrund ihrer wesentlich anderen Konstruktion und Situierung den Zweck, neue Bau- und Verkehrsflächen zu erschließen. Sie ist ob ihrer massiven Bewehrung in der Lage, erheblich höhere Drücke aufzunehmen und kann so auch die Funktion einer tragenden Gebäudewand erfüllen. Eine weitere Funktion dieser neuen Wand liegt nicht nur darin, den dahinter liegenden Hang zu sichern sondern erfüllt laut Gutachten auch eine Funktion als Fundamentplatte, weil sie teilweise als dünne Platte weitergeführt wurde, um einer späteren Verwendung als sauberer Lagerplatz oder auch als Bodenplatte zu dienen, (siehe Seite 20 des Gutachtens). Die alte Krainerwand musste zugunsten der neu gewonnen Bau- Lager- und Verkehrsflächen weichen. Ein weiterer Punkt ist dass die neue Mauer einen gänzlich anderen Verlauf hat als die alte Stützmauer. Aus dem Gutachten ist ersichtlich, dass die vorherige Mauer in gerader Linie von Süd nach Nordost verläuft. Die neue Anlage wurde weiter östlich in den Hang hinein errichtet. Im Zuge der Errichtung des neuen Bauwerkes wurde auch eine Verlängerung der Mauer im nördlichen Teil erforderlich.

Unter Punkt 3.3 des Gutachtens wurde vom Gutachter ausgeführt dass die neu errichtete Wand nicht nur eine Stützmauer darstellt, sondern auch als tragendes Element für die Gebäudedecke dient und als raumbildende Außenwand. Laut Rechtsprechung ist der Erhaltungsaufwand gegeben, wenn eine bestehende Anlage erneuert bzw. durch eine moderne Ersatz wird. Aus Sicht des Prüfers handelt es sich bei der neu errichteten Mauer aber weder um eine Erneuerung noch um einen Ersatz der alten Stützmauer. Die Wesensart der neuen Mauer ist aus den oben dargestellten Gründen eine wesentlich andere als die der alten Mauer, auch wenn deren eigentliche Funktion zum Teil dieselbe ist wie die der alten Stützmauer.

Die Kosten für die Errichtung sind daher zu aktivieren und auf die Laufzeit von 33 Jahren (analog zum Gebäude) aufzuteilen.“

	2013	2014	2015
Kürzung Aufwand	119.739,46		
Erhöhung Afa	3.592,18	3.592,18	3.592,18

Im Sinne der Ausführungen der Betriebsprüfung erließ das Finanzamt am 29. September 2017 die entsprechenden **Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015.**

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters der beschwerdeführenden Partei vom 30. Oktober 2017 wurde gegen die (wiederaufgenommenen) Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015 das **Rechtsmittel der Beschwerde** eingebracht. Den Schlussfolgerungen der Finanzverwaltung werde entgegengehalten, dass laut Sachverständigengutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Bausachverständigen Bmstr. Dipl.-Ing. ***SV*** vom 15.9.2017 für alle drei separat zu beurteilenden Bestandteile der gegenständlichen Mauer (südlicher Teil, mittlerer Teil und nördlicher Teil) eine vom Gebäude klar abgrenzbare Stützmauer und somit keine Gebäudemauer oder eine Gebäudewand als Hauptbestandteil des Gebäudes vorliegen würde und im Ergebnis schon alleine aus zeitlichen, vor allem aber auch aus baubewilligungstechnischen Gründen keine einheitliche Baumaßnahme aufgrund einer bautechnischen Abhängigkeit der Baumaßnahmen. Vom Finanzamt seien keine anderen für die Ermittlung des steuerrelevanten Sachverhaltes notwendigen Beweise für die vom Finanzamt getroffenen Aussagen aufgenommen worden, insbesondere kein Sachverständigengutachten, welches von jenem abweiche, das die Beschwerdeführerin vorgelegt habe. Deshalb werde der im Zuge der KSt-Erklärung 2013 zugrunde gelegte Sachverhalt „Sanierung einer Stützmauer“ mit der Konsequenz „sofort absetzbarer Erhaltungsaufwand“ als bestätigt angesehen.

Nach Wiedergabe von Judikatur und Rechtsprechung zu den Themen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand beantragte die beschwerdeführende Partei die Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 und die Festsetzung der Aufwendungen für die Sanierung der Stützmauer als Erhaltungsaufwand im Geschäftsjahr 2013 mit den oben dargestellten korrespondierenden Auswirkungen in den Jahren 2014 und 2015. Beim Bundesfinanzgericht werde die Senatszuständigkeit und eine mündliche Erörterung beantragt.

Mit den **Beschwerdevorentscheidungen** vom 25. Jänner 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurden nach Wiedergabe des bisherigen Verfahrensablaufes folgende Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

*„Ursprünglich handelte es sich bei der gegenständlichen Betriebsliegenschaft um ein landwirtschaftlich genutztes Gebiet beim „***X***“, einem landwirtschaftlichen Versorgungsbetrieb der ehemaligen ***Y***.*

*Die gegenständliche Liegenschaft wurde sodann von der Bf. erworben. Der Firmenname der Bf. hat vormals ***Z*** gelautet und wurde der Firmenname zunächst im Jänner 2010 auf ***BF***. und im September 2016 auf den jetzigen Namen der Bf. umgeändert. Die Darstellung im Schreiben von Bmstr. Dipl.-Ing. ***SV*** vom 15.9.2017, dass zunächst Bmstr. ***Z1*** die Liegenschaft erworben hat, deckt sich nicht mit dem Grundbuchsstand und ist daher unzutreffend (vgl. historisches Grundbuch). ***Z1*** war bis Februar 2007 mit 25% an der Bf. und ***A*** mit 50% beteiligt. Ab diesem Zeitpunkt war ***GF*** Alleingesellschafter der Bf. Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch.*

Die Bf. plante ab 2007 sodann die Errichtung der Firmengebäude auf der Liegenschaft [...].

Die zu diesem Zeitpunkt bestehende Stützmauer, die circa 2000 bis 2001 errichtet wurde, bestand aus hölzernen Eisenbahnschwellen, wobei es sich um keine eigentliche Mauer im Sinne einer durchgehenden Fläche gehandelt hat, sondern in den Hang die Eisenbahnschwellen quer und längsseite eingebracht wurden. Zwischen den querliegenden Eisenbahnschwellen war das Erdreich des Hanges nicht abgedeckt, weswegen durch diese Bewehrung des Hanges lediglich eine Absicherung gegen eine Hangrutschung erreicht wurde, aber Schlamm und sonstige Verunreinigungen durch Regenfälle bzw. Schneeschmelze, Dünger auf die darunterliegende Fläche nicht verhindert wurde. Mit dieser Bewehrung war es daher auch nicht möglich darunter einen Lagerplatz zu errichten und diesen vor Verunreinigungen durch den Hang zu schützen. In der Folge hat die Bf. diese Bewehrung des Hanges durch Eisenbahnschwellen komplett entfernen lassen. Sodann wurde eine Winkelstützmauer aus Beton mit entsprechender Bewehrung mit Eisen mit einer Dicke von 35 cm errichtet. Diese besteht aus einer vertikalen Stützmauer und der horizontalen Fundamentplatte. Die Fundamentplatte wurde teilweise als dünne Platte weitergeführt und als sauberer Lagerplatz bzw. Bodenplatte verwendet. Der Verlauf dieser in Massivbauweise errichteten Winkelstützmauer wurde an den errichteten Lagerplatz, die neu errichtete Lagerhalle sowie an das im Nordteil ebenfalls neu errichtete Betriebsgebäude (Bürogebäude) ausgerichtet. Sowohl für die Lagerhalle als auch das Bürogebäude dient die neu errichtete Stützmauer als östliche Außenwand. Die alte entfernte Hangbewehrung aus Eisenbahnschwellen hat einen geraden Verlauf aufgewiesen und ist nicht dort verlaufen wo sich nunmehr die Winkelstützmauer befindet. Die Tragfähigkeit der Winkelstützmauer ist wesentlich größer als jene der alten Hangbewehrung und kann die Winkelstützmauer die Sauberkeit des Lagerplatzes gewährleisten, dh. Verunreinigungen durch den Hang vermeiden. Bereits im Zeitpunkt der Errichtung der alten Hangbewehrung in den Jahren 2000 und 2001 hätte technisch statt dessen eine Winkelstützmauer mit entsprechender Mauerfunktion für ein Bürogebäude und die Lagerhalle sowie Hintanhaltung von Vereinigungen für einen Lagerplatz errichtet werden können.“

In Zusammenhang mit der rechtlichen Beurteilung wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass Herstellungsaufwand dann vorliege, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert werde. Dies sei gegenständlich der Fall, weil sich die Funktionen der neuen Winkelstützmauern mit der entfernten Bewehrung mit Eisenbahnschwellen aus Holz nicht vergleichen ließe. Dies würde sich aus dem Verlauf ergeben, der an den neu errichteten Lagerplatz, die Lagerhalle und das Bürogebäude angepasst worden sei. Auch die Tragfähigkeit sei wesentlich gesteigert worden. Ferner seien die Ausführungen sowohl technisch als auch optisch nicht miteinander vergleichbar. Eine Funktionsausweitung würde sich dadurch ergeben, dass durch die Art der Ausführung die Sauberkeit des Lagerplatzes sichergestellt werde und der Winkelstützmauer auch eine Seitenmauerfunktion für die neu errichtete Lagerhalle und das Bürogebäude zukomme. Die Winkelstützmauer sei als Gesamtheit zu betrachten, sodass sich auch durch die Funktion als Betonplatte bzw. dünne Platte für den Lagerplatz eine Funktionserweiterung ergeben würde.

Unbeachtlich sei, dass die Baumaßnahmen nicht in einem Zug gesetzt worden seien. Nach Ansicht des VwGH komme es auf die dem jeweiligen Wirtschaftsgut innewohnende Funktion an und nicht wann diese Funktion tatsächlich genützt werde.

Es sei weiters für die ertragsteuerliche Beurteilung irrelevant, ob für die errichteten Baumaßnahmen mehrere Baubewilligungen erteilt worden seien, weil der Vergleich der Funktionen der alten Hangbewehrung und der neue errichteten Winkelstützmauer unabhängig davon zu erfolgen habe, wann diese Funktionen tatsächlich baurechtlich wirksam werden dürften.

Im **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht vom 12. Februar 2018 wurde ergänzend bzw. wiederholend vorgebracht, dass von der Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren ein Sachverständigengutachten im Sinne des § 177 BAO vorgelegt und bereits in der Beschwerde angeführt worden sei.

Von der Leistungsfähigkeit der einzelnen Beweisarten sei dem Sachverständigengutachten als Beweismittel im Sinn des § 166 BAO eine sehr hohe Beweisfähigkeit im Sinn der Beweiswürdigung beizumessen. Nach einer Vielzahl von Literaturhinweisen und Judikaten fasst die beschwerdeführende Partei zusammen, dass nur das, was bewiesen sei, im beweisrechtlichen Sinn wahr sei und der Erledigung zugrunde gelegt werden dürfe. Was unbewiesen geblieben oder nicht beweisbar sei, sei im beweisrechtlichen Sinn unwahr und dürfe deshalb der Erledigung nicht zugrunde gelegt werden.

Es werde Senatszuständigkeit und eine mündliche Erörterung beim Bundesfinanzgericht beantragt.

Im **Vorlagebericht** vom 16. Februar 2018 wurde zu den Ausführungen im Vorlageantrag ergänzend Folgendes vorgebracht: Das Gutachten des Sachverständigen vom 19.9.2017 sei nicht über behördlichen Auftrag erstellt worden, weswegen es sich um ein Privatgutachten und somit um kein Gutachten iSd § 177 BAO handle. Es handle sich vielmehr um ein sonstiges Beweismittel, das der freien Beweiswürdigung unterliege. Einem Sachverständigen falle keinesfalls die Kompetenz zur Lösung von Rechtsfragen zu und er sei auch nicht befugt, die von ihm befundeten Tatsachen einer Beweiswürdigung zu unterziehen.

Sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag werde neben der Entscheidung durch den Senat eine „mündliche Erörterung“ beantragt. Da diese Formulierung auch eine Erörterung im Sinne des § 269 Abs. 3 BAO umfasse, könne darin kein Antrag auf mündliche Verhandlung im Sinne des § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a bzw. b BAO erblickt werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdegegenständliche Liegenschaft wurde ursprünglich landwirtschaftlich genutzt. Als die Beschwerdeführerin die Errichtung ihrer Firmengebäude auf dieser Liegenschaft plante,

war eine Änderung der Flächenwidmung von Grünland mit landwirtschaftlicher Nutzung auf Betriebsgebiet erforderlich. Diese Änderung wurde mit Bescheid der OÖ Landesregierung vom 12.10.2012 genehmigt.

Das Grundstück ist ca. 145 Meter lang und ca. 50 Meter breit und liegt an einem nach Westen fallenden Hang. Dieser Hang war zunächst durch eine als Krainerwand ausgeführte Stützmauer befestigt, die in gerader Linie von Süd nach Nordost verlief. Dabei handelte es sich um keine Mauer im Sinne einer durchgehenden Fläche. Sie bestand aus hölzernen Eisenbahnschwellen, die in den Hang quer und längsseits eingebracht waren (vergleichbar mit einem Gitter). Dazwischen ragten Gras, Unkraut und Erdreich heraus. Die Wand hatte ausschließlich den Zweck, ein Abrutschen des Erdreiches zu verhindern. Sie ersetzte keine Mauer eines Gebäudes und schützte das darunterliegende Gelände auch nicht vor Erde, Lehm oder Schlamm, da derartige Verunreinigungen – vor allem bei Regen oder Schneeschmelze – aus den unbefestigten Stellen zwischen den Eisenbahnschwellen ungehindert abfließen konnten. Für die bessere Nutzung als Lagerplatz und als Vorbereitung des Bauplatzes wurde bereits ab 2011 die alte Mauer im Osten abgetragen, das Gelände teilweise weiter nach Osten abgegraben und eine Stützwand errichten. Diese Stützwand wurde in der Folge im Norden und im Süden erweitert.

Die neuen Stützwände wurden als Winkelstützmauern konstruiert und bestehen aus der vertikalen Stützmauer und der horizontalen Fundamentplatte. Die Fundamentplatte wurde teilweise als dünne Platte weitergeführt zur Verwendung als sauberer Lagerplatz oder auch als Bodenplatte für spätere Nutzungen.

Für das gegenständliche Verfahren relevant ist der Bau des nördlichen Teils (der mittlere Teil wurde erst 2014 und der südliche Teil 2016 ausgeführt), für den unbestritten Aufwendungen iHv 119.739,46 € angefallen sind. Die Ausführungen und der Bestand dieses Bauabschnittes wird von Bmst. Dipl.-Ing. ***SV*** im Gutachten vom 15.9.2017 wie folgt beschrieben:

„Grundsätzlich war hier die Errichtung eines Bürogebäudes geplant, wobei Teile aufgrund der Lage ganz im östlichen Bereich weit in den Hang hineinragen. Diese östlichen Außenmauern wurden daher als bis zu rund 6 m hohe Stützwände gegen den Erddruck geplant.

Bei der Ausführung gab es aber baurechtliche Probleme, weil die Flächenwidmung in diesem Teil als Grünland keine Bauführung für Gebäude zuließ.

Stützmauern sind aber keine Gebäude und können daher auch auf solchen Grundstücken errichtet werden.

*Dieses baurechtliche „Fenster“ hat die Firma ***Bf1*** ausgenutzt, die alten Stützmauern abgetragen und zunächst die Gebäuderückwände als Stützmauer mit anschließender Bodenplatte und somit befestigte Lagerfläche errichtet.*

Weiters wurde eine Winkelstützmauer mit einer Länge von ca. 25 m ganz im Nordosten errichtet, die auch heute noch als freistehende und selbstständige Stützmauer besteht.

In weiterer Folge wurde noch begonnen, einige untergeordnete Ziegelmauern zu errichten, dies wurde aber von der Baubehörde untersagt. Damit blieb die Rückwand des Gebäudes als selbstständige Stützmauer über einen Zeitraum von ca. einem dreiviertel Jahr bestehen.

Erst nach Umwidmung des gegenständlichen Geländes mit 12.10.2012 und Baubewilligung des Bürogebäudes mit 20.11.2012 wurde die Bauführung fortgesetzt.

Die wesentlichen Bauarbeiten erfolgten dann im Frühling und Sommer 2013 und letztendlich wurde das Bürogebäude im November 2013 fertiggestellt.

Damit liegt bei der östlichen Wand dieses Bauabschnittes aus statischer und bautechnischer Sicht eine Doppelfunktion vor.

Diese Mauer dient sowohl als Stützmauer zur Abtragung von hohen Erddrucklasten und ist daher mit 35 cm wesentlich dicker und auch wesentlich höher bewehrt als übliche Kellerwände gegen geringen Erddruck. Und diese Wand dient auch als tragendes Element für die Gebäudedecken und als raumbildende Außenwand.“

Zum Bilanzstichtag 2013 wurden die Kosten für die Errichtung des nördlichen Teiles der Stützwand (119.739,46 €) vom Konto Betriebs- und Geschäftsausstattung auf das Konto Instandhaltung allgemein umgebucht und somit 2013 als Aufwand (Instandsetzung) sofort abgeschrieben.

Das Finanzamt geht davon aus, dass ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut vorliegt und teilte die Kosten der Errichtung auf 33 Jahre auf.

2. Beweiswürdigung

Was die Größe des Grundstückes, die Beschaffenheit der ursprünglichen Krainerwand, deren Funktion und Verlauf sowie die Beschaffenheit der neuen Winkelstützmauer, deren Funktion und Verlauf anlangt, konnte auf das Gutachten von Bmst. Dipl.-Ing. ***SV*** vom 15.9.2017 mit den darin enthaltenen Plänen und Bildern zurückgegriffen werden.

Diese Fakten wurden weder von der beschwerdeführenden Partei noch vom Finanzamt in Frage gestellt.

Lediglich die Würdigung der Fakten durch Bmst. Dipl.-Ing. ***SV*** sind für das gegenständliche Verfahren nicht relevant. Es geht schon aus dem Gegenstand des Gutachtens (Seite 1) hervor, dass die Fragen aus bautechnischer und statischer Hinsicht beantwortet wurden. So resümiert der Sachverständige auch, dass baurechtlich von März 2012 bis November 2012 eine Stützmauer bestand, weil zu diesem Zeitpunkt die Umwidmung des Grundstückes noch nicht durchgeführt war.

Wie in weiterer Folge ausgeführt wird, darf in diesem Verfahren der Sachverhalt nicht nach bautechnischen und statischen Regeln beurteilt werden, sondern es sind die ertragsteuerlichen Vorschriften für die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes heranzuziehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist gegenständlich, ob die Aufwendungen für die Errichtung der beschwerdegegenständlichen Stützwand Herstellungskosten darstellen, die zu aktivieren sind (§ 6 Abs. 1 EStG 1988), oder Erhaltungsaufwand, der sofort absetzbar ist.

Die Aktivierung von Herstellungskosten dient dazu, den Herstellungsvorgang gewinnneutral zu halten (VwGH vom 24.09.2007, 2006/15/0333).

Der Begriff des Herstellungsaufwandes wird im EStG 1988 verwendet (zB in § 6 Abs. 1 oder in § 28 Abs 2 und 3), aber nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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). Werden einem Gebäude weitere Teile hinzugefügt, liegt Herstellungsaufwand vor (VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0005). Maßgeblich ist dabei, dass sich die Funktion, also die Zweckbestimmung oder die Nutzungsmöglichkeit ändert (vgl. Doralt/Mayr, EStG13, § 6 Tz 125 f).

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), eine Gebäudeaufstockung (VwGH 17.2.93, 89/14/0248) oder die Ersetzung eines Flachdaches durch ein Steildach, 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.

Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden (VwGH vom 24.09.2007, 2006/15/0333). Er führt idR zu sofortigen Betriebsausgaben.

Die Abgrenzung Herstellung zu Instandhaltung/Instandsetzung ist je Baumaßnahme zu beurteilen. Der Unterschied zum Erhaltungsaufwand besteht darin, dass dieser das

Wirtschaftsgut lediglich in einem ordnungsgemäßen Zustand erhalten oder es in einen solchen Zustand versetzen soll (BFG 3.11.2020, RV/4100498/2015). Herstellungs- und Erhaltungsaufwand sind zu trennen, wenn beide während einer Baumaßnahme zusammentreffen und der Erhaltungsaufwand auch ohne Herstellungsaufwand anfallen würde (EStR 6452 ff).

Der Umstand, dass im Zuge der Instandsetzung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu einem Herstellungsaufwand, so lange nicht die Wesensart des Gebäudes verändert wird oder das Gebäude ein größeres Ausmaß erhält (VwGH vom 02.08.1995, 93/13/0197).

Greifen Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen bautechnisch ineinander, sodass sie insgesamt eine Wesensänderung des Gebäudes bewirken, ist Herstellungsaufwand gegeben.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.11.2004, 2002/14/0042, liegt ein Sachverhalt zugrunde, wonach bei einer Garage die als Fachwerk ausgeführten Außenwände (Holzkonstruktion) durch ein Betonmauerwerk auf Betonfundamenten ersetzt wurde. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: *„Erfährt die Bausubstanz eines Gebäudes eine wesentliche Veränderung, indem das komplette Mauerwerk eines Gebäudes abgerissen und neu errichtet wird, so gehen die Arbeiten deutlich über die schlichte Instandhaltung hinaus und sind zur Herstellung zu rechnen.“*

Im vorliegenden Fall bestand zunächst eine als Krainerwand ausgeführte Stützmauer, die in gerader Linie von Süd nach Nordost verlief. Dabei handelte es sich um keine Mauer im Sinne einer durchgehenden Fläche. Sie bestand aus hölzernen Eisenbahnschwellen, die in den Hang quer und längsseits eingebracht waren (vergleichbar mit einem Gitter). Dazwischen ragten Gras, Unkraut und Erdreich heraus.

Diese Konstruktion wurde zur Gänze entfernt und stattdessen eine bis zu sechs Meter hohe Stützwand aus Beton errichtet. Das heißt, es wurde die bestehende Krainerwand total entfernt und aus Beton neu errichtet. In Hinblick auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.11.2004 reicht allein dieser Umstand schon aus, um gegenständlich von einem aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand iHv 119.739,46 € auszugehen.

Hinzu kommt, dass im Zuge der Abtragung der alten Mauer bzw. vor der Errichtung der neuen Mauer Gelände abgetragen wurde und die neue Stützwand weiter östlich errichtet wurde. Zudem hatte die alte Mauer einen geraden Verlauf, während die neue Mauer Ecken bzw. Richtungsänderungen aufweist. Zusammengefasst bedeutet das, dass die neue Betonwand (teilweise) an einer anderen Stelle errichtet wurde.

Die alte Wand hatte ausschließlich den Zweck, ein Abrutschen des Erdreiches zu verhindern. Sie ersetzte keine Mauer eines Gebäudes und schützte das darunterliegende Gelände auch nicht vor Erde, Lehm oder Schlamm, da derartige Verunreinigungen – vor allem bei Regen oder

Schneesmelze – aus den unbefestigten Stellen zwischen den Eisenbahnschwellen ungehindert abfließen konnten.

Im nördlichen Teil wurde nach Abtragung der alten Mauer zunächst die neue Wand errichtet, geplant war jedoch eigentlich, dort ein Bürogebäude zu errichten. Da aber dafür die Baubewilligung noch nicht vorlag, wurde das „baurechtliche“ Fenster ausgenützt, um zunächst die Gebäuderückwand als Stützmauer mit anschließender Bodenplatte und somit befestigter Bodenplatte zu errichten (vgl. Gutachten des Bmst. Dipl.-Ing. ***SV*** Seite 28).

Dies bedeutet wiederum, dass die neue Winkelstützmauer nicht nur als Stützmauer fungierte sondern einerseits auch als Rückwand für das Bürogebäude und andererseits als Bodenplatte für einen Lagerplatz. Durch die durchlaufende und kompakte Bauweise der neuen Stützmauer (die alte Mauer stellte im Prinzip nur ein Gitter dar, durch das Schlamm, Erde und verunreinigtes Wasser abrinnen und auf den Boden davor gelangen konnten) wurde die Sauberkeit des Lagerplatzes garantiert.

Dass baurechtlich neun Monate lang (nur) eine Stützmauer bestand, wie Bmst. Dipl.-Ing. ***SV*** auf Seite 29 des Gutachtens ausführt, ist für die ertragsteuerliche Beurteilung ohne Relevanz, zumal die Stützwand von Anbeginn als Rückwand für das Bürogebäude und quasi als Schutzschild für den Lagerplatz geplant war, was bedeutet, dass der neuen Winkelstützmauer im Vergleich zur alten Krainerwand auch andere Funktionen zukommt.

Diese Tatsachen lassen den Schluss zu, dass durch die baulichen Maßnahmen (Neuerrichtung einer Stützwand) im Vergleich zur alten Stützwand auch die Wesensart verändert wurde.

Aus all diesen Erwägungen gelangte der Senat zur Ansicht, dass gegenständlich ein Herstellungsaufwand – und kein Erhaltungsaufwand – vorliegt, der gemeinsam mit dem neu errichteten Gebäude zu aktivieren ist. Die Höhe der Afa an sich wurde im gesamten Verfahren nicht in Frage gestellt.

Was schließlich den Antrag auf eine mündliche Erörterung anlangt, ist darauf hinzuweisen, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer Erörterung nicht besteht (VwGH 20.9.2020, Ra 2020/15/0047; Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³, § 269 Rz 14). Als Maßnahme zur Verfahrensbeschleunigung kann dieses Instrument dann dienen, wenn die Parteien des Verfahrens gleichzeitig von den Ergebnissen der Ermittlungen des Verwaltungsgerichtes in Kenntnis gesetzt werden und die Möglichkeit eingeräumt wird, Stellungnahmen im Zuge der Erörterung abzugeben.

Gegenständlich steht der Sachverhalt unbestritten fest, seitens des Verwaltungsgerichtes wurde kein Ermittlungsverfahren durchgeführt, sodass im Sinne der Verwaltungsökonomie von der Durchführung eines Erörterungsgespräches Abstand zu nehmen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, 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 gegenständliche Entscheidung findet Deckung in der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. November 2023