



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 9. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 7. August 2008 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 nach der am 26. April 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend die Anspruchszinsen 2004 wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist ein Handelsunternehmen in der Rechtsform einer GmbH und ermittelt den Gewinn in einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. Februar bis 31. Jänner des Folgejahres.

Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2004 bis 2006 wurde in der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. Juli 2008** unter Tz 4 und 5 Folgendes festgestellt:

Tz. 4) Nutzungsdauer Betriebs- u. Geschäftsgebäude

Im Mai 2005 (WJ 2006) wurde das Betriebs- u. Geschäftsgebäude im Zuge einer Versteigerung (vormals im Besitz der Fa. Vor GmbH) erworben.

Im Zuge dessen wurde ein Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft erstellt. Auf Grund dieses Gutachtens wurde das Gebäude von der Bw auf 15 Jahre Nutzungsdauer abgeschrieben.

Bei Gebäuden sind im § 8 Abs. 1 EStG gesetzlich bestimmte AfA-Sätze vorgesehen. Diese Sätze gelten auch für Gebäude, die in gebrauchtem Zustand erworben wurden. Sollen höhere AfA-Sätze angewendet werden, so ist die Nutzungsdauer nachzuweisen. Dies hat in aller Regel - insbesondere auch bei gebrauchten Gebäuden - durch ein geeignetes Gutachten zu geschehen (Anm. 3 zu § 8 EStG-Kommentar Doralt unter Verweis auf RZ 3139 EStR)

Auch das vorliegende Gutachten, das im Auftrag der Sparkasse erstellt wurde, begründet keinesfalls den Ansatz einer kürzeren Restnutzungsdauer. Das Gutachten wurde nur zur Ermittlung des Ertragswertes des Gebäudes erstellt. In der Regel wird bei Gewerbeobjekten oder Vermietungsobjekten der Wert eines Gebäudes ausschließlich nach dem Ertragswert berechnet, nicht nach dem Substanzwert bzw. Marktpreis. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 05.10.1988, 87/13/0075) wird als üblicher Marktpreis eines Ertragsobjektes der durchschnittliche fünfzehnfache Jahresnettoertrag für gerechtfertigt gehalten.

Die lt. Ertragswertermittlung berechnete 15-jährige wirtschaftliche Restnutzung (s Gutachten) ist eine Finanzmathematische Annahme für die Ermittlung des Ertragswertes und daher für die Dauer der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes nicht maßgeblich.

Die Nutzungsdauer ist grundsätzlich der Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt. Das vorgelegte Gutachten ist für den Nachweis einer (kürzeren) Nutzungsdauer ungeeignet, da es nur dem Zweck einer möglichst plausiblen Kaufpreisfindung dient. (vgl. VwGH 28.01.2005; 2000/15/0074).

Die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes hängt vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hiebei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die **Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten** Bedacht zu nehmen.

Bei Bauten in Massivbauweise ist eine Nutzungsdauer von mehr als 100 bzw. sogar 200 Jahren und mehr denkbar.

Die kürzere Lebensdauer verschiedener Gebäudeteile (Installationen, Verputz, Fußböden, Anstrich usw.) begründet keine kürzere Nutzungsdauer als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende einheitliche technische Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes

(Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz. 22 zu § 8 mwN).

Bei Anschaffung eines gebrauchten Gebäudes richtet sich der AfA-Satz also ebenfalls nach den im § 8 dargestellten Kriterien. Es wäre unzulässig, von der den gesetzlichen AfA-Sätzen jeweils zugrundeliegenden Nutzungsdauer die beim Veräußerer "verbrauchte" Nutzungsdauer abzuziehen und die AfA nach einer so ermittelten Restnutzungsdauer vorzunehmen. Es kann sich somit auch eine über die den gesetzlichen AfA-Sätzen jeweils zugrundeliegenden Nutzungsdauer hinausreichende Gesamtnutzungsdauer ergeben.

Da es sich bei dem gegenständlichen Gebäude um ein Gebäude handelt, welches unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden dient ist ein AfA-Satz von 3 % anzuwenden.

Bilanzansätze:				31.01.2006
Betriebs- u. Geschäftsgebäude It. Erkl.				125.165,07
Betriebs- u. Geschäftsgebäude It. BP				<u>129.940,98</u>
Erfolgsänderung				4.775,91
Gewinnerhöhung It. BP				4.775,91
AfA Betriebs- u. Geschäftsgebäude It. Erkl:				
Anschaffungskosten		133.920,91		
<u>Abschreibung (ND 15 Jahre)</u>		<u>-8.755,84</u>		
Buchwert 31.01.2006		125.165,07		
AfA Betriebs- u. Geschäftsgebäude It. BP:				
Anschaffungskosten		133.920,91		
<u>Abschreibung (ND 33 Jahre)</u>		<u>-3.979,93</u>		
Buchwert 31.01.2006		129.940,98		

Abschreibungsbetrag Folgejahre 4.058,21 (133.920,91:33)

(2006 bei Parifizierung Halb-Jahres-AfA)

Tz. 5) Instandhaltung – anschaffungsnahe Herstellungsaufwand

Die Liegenschaft EZuKG (Betriebs- u. Geschäftsgebäude) wurde am 6. Mai 2005 erworben.

Nach Ausscheiden des Anteils für Grund und Boden belaufen sich die

Gesamtanschaffungskosten für das Betriebs- u. Geschäftsgebäude auf 133.920,91 €.

Der Erwerb erfolgte im Zuge einer Zwangsversteigerung, wobei bei der

Verkehrswertermittlung – auch im gerichtlichen Gutachten ersichtlich (Abschlag von 10 %) -

berücksichtigt werden musste, dass ein aufrechter Mietvertrag zwischen Vermieter und Mieter (Bw) vorhanden ist.

Laut Mietvertrag wurde hinsichtlich der getätigten Investitionen/Sanierungen in Höhe von rund 65.000,00 € vereinbart - sollte das Mietverhältnis nicht mindestens 10 Jahre oder länger aufrecht bleiben – dass der Mieterin ein Ersatz ihrer Aufwendungen im Umfang von 10 % (6.500,00 €) pro nicht vollendetem Mietjahr (8 Jahre zum Zeitpunkt der Versteigerung) zusteht.

Im Zuge des Erwerbes/der Versteigerung ist es jetzt dazu gekommen, dass aus Vermieter und Mieter ein und dieselbe Person geworden ist. Weiters haben sich die getätigten Investitionen (Abschlag Gutachten) laut BP im Kaufpreis (Gutachten zur Verkehrswertermittlung) niedergeschlagen. **Die durchgeführten Erhaltungsaufwendungen stellen sich wie folgt dar:**

	Wj. 2004	Wj. 2005	Wj. 2006
Baumeister (Zwischenwände, Fußbodenaufbauten usw.)	<u>62.330,40</u>		
Elektrotechnik (Installation Beleuchtung, Heizung usw.)		<u>4.744,60</u>	
Flachdachabdichtung, Fassadenverkleidung			7.446,24
Elektrotechnik (Installation Beleuchtung usw.)			4.460,55
Baumeister (Regieleistungen usw.)			21.057,71
Sanierung Sanitär; Verlegung neuer Rohre usw.			<u>13.700,26</u>
Summe 2004 bis 2006: 113.739,76	62.330,40	4.744,60	46.664,76
Anschaffungskosten Erwerb Betriebs- u. Geschäftsgebäude:		133.920,91	100%
Nachgeholter Erhaltungsaufwand:		113.739,76	85%

Im WJ 2004 (11/2003) wurde mit größeren Umbaumaßnahmen bzw. Sanierungsarbeiten begonnen, welche sich über den gesamten Prüfungszeitraum erstrecken.

Nach Ansicht der BP handelt es sich hierbei um **nachgeholte Instandhaltungsaufwendungen bzw. um durchgeführte Anschlussreparaturen vom Erwerber eines vernachlässigten Gebäudes.**

Anschaffungsnahe (vor und nach dem Erwerb der Liegenschaft; vorher Mieterinvestition) Erhaltungsaufwendungen, die in einem zeitlichen Zusammenhang (3 Jahre) mit dem Erwerb einer Liegenschaft stehen, sind im Normalfall zu aktivieren, wenn der Kaufpreis wegen der unterlassenen Reparaturen entsprechend niedriger ist und ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Anschaffung und Erhaltungsaufwand gegeben ist.

Die vor Erwerb der Liegenschaft getätigten Instandsetzungen stellen zunächst Mieterinvestitionen dar. Zum Zeitpunkt des Erwerbes (1. HJ 2006; BW 1.2.2005) wird der BW - auf Grund der Vereinbarung im Mietvertrag (Entschädigung bei Auflösung des MV vor Ablauf

von 10 Jahren) - gewinnmindernd berücksichtigt (es wurde davon ausgegangen, dass die Nutzung/Inbetriebnahme immer sofort erfolgte):

Zunächst Mieterinvestition (ND 10 Jahre):	2004	2005
Baumeister (Zwischenwände, Fußbodenaufbauten) 2.Hj	62.330,40	
Elektrotechnik (Installation Beleuchtung, Heizung) 1.Hj		4.744,60
Abschreibung Baumeister (2004 ½)	<u>-3.116,52</u>	-6.233,04
Abschreibung Elektrotechnik		<u>-474,46</u>
Summe erhöhte Abschreibung	-3.116,52	-6.707,50
	2004	2005
Gewinnerhöhung (Instandhaltung) lt. BP	62.330,40	4.744,60
Gewinnminderung AfA lt. BP	-3.116,52	-6.707,50

Wj. **2006** (1.2.2005-31.1.2006):

BW Mieterinvestition Baumeister 1.2.2005	52.980,84		
BW Mieterinvestition Elektrotechnik 1.2.2005	<u>4.270,14</u>		
BW Mieterinvestition 1.2.2005(Kauf Liegenschaft 5/05)	57.250,98		
Herstellungsaufwand Wj. 2006:			
			2006
Flachdachabdichtung, Fassadenverkleidung – 1. Hj.			7.446,24
Elektrotechnik (Installation Beleuchtung usw.) - 2. Hj.			4.460,55
Baumeister (Regieleistungen usw.) – 2. Hj			21.057,71
Installationen (Sanierung Sanitär) – 1. Hj.			9.468,23
Installationen (Verlegung neuer Rohre usw.)			<u>4.232,03</u>
Summe			48.670,76
Aktivierung Herstellungsaufwand WJ 2006			48.670,76
Abschreibung 3%			953,69
	2004	2005	2006
Gewinnerhöhung (Instandhaltung) lt. BP	62.330,40	4.744,60	48.670,76
Gewinnminderung BW MieterinvestitionBP			- 57.250,98
Gewinnminderung AfA lt. BP	-3.116,52	-6.707,50	-953,69

Abschreibung Herstellungsaufwand Folgejahre: -1.460,12

Mit **Bescheiden vom 7. August 2008** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die **Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2006** gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 30. Juli 2008 neue Sachbescheide.

Mit **Bescheid vom 7. August 2008** setzte das Finanzamt gemäß § 205 BAO **Anspruchszinsen 2004** in Höhe von 2.636,20 € fest.

Mit **Schriftsatz vom 9. September 2008** erhob die Abgabepflichtige mit nachstehender Begründung **Berufung** gegen die am 11. bzw. 12. August 2008 zugestellten Bescheide vom 7. August 2008 betreffend die **Körperschaftsteuer 2004 bis 2006** sowie **Anspruchszinsen 2004**, beantragte die Körperschaftsteuer 2004 mit 18.750,37 €, 2005 mit 26.602,61 € und 2006 mit 3.274,47 € sowie die Anspruchszinsen 2004 mit 0,00 € festzusetzen sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2006, sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004, werden in den Punkten betreffend Nutzungsdauer Betriebs- und Geschäftsgebäude (Teilziffer 4 des Betriebsprüfungsberichtes) sowie Instandhaltung – Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand (Teilziffer 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30.7.2008) wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts angefochten.

Mit Rechtswirksamkeit des Zuschlages (6. Mai 2005) wurde im Zuge einer gerichtlichen Zwangsversteigerung an dem gegenständlichen Betriebs- und Geschäftsgebäude (Liegenschaft EZuKG) Eigentum erworben. Zuvor war das gegenständliche Betriebs- und Geschäftsgebäude vom damaligen Eigentümer gemietet. Das Mietverhältnis begann mit 01.02.2003 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Mit Erwerb erlosch das Mietverhältnis. In den beim Finanzamt eingereichten Erklärungen der Einkünfte der Kapitalgesellschaft wurde die Gebäude-AfA, gestützt auf ein Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Herrn Az, vom 4. Mai 2005, unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer ab Mai 1998 von 15 Jahren mit einem AfA-Satz von 6,66% angesetzt.

Weiters wurden folgende Sanierungsmaßnahmen als Instandhaltungen in den jeweiligen Jahren zu 100% sofort abgesetzt.

Zusatz der Berufsbehörde: In der Folge wurden die unter Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung mit der Überschrift ""Die durchgeführten Erhaltungsaufwendungen stellen sich wie folgt dar" versehene Auflistung gegliedert nach den Jahren 2004 bis 2006 wiedergegeben.

Anschließend setzte die Bw nach der von ihr verwendeten Überschrift "Begründung" auf S 2 bis 4 und Wiedergabe der **Tz 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung** mit folgenden Ausführungen fort:

Tz 4 Restnutzungsdauer: Der Erwerb des Objektes erfolgte im Zuge einer Zwangsversteigerung, wobei bei der Verkehrsermittlung berücksichtigt werden musste, dass ein aufrechter Mietvertrag zwischen Vermieter und Mieter (Bw) vorhanden ist. Gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Voraussetzung für einen höheren Betrag an AfA ist nach dieser Gesetzesstelle somit, dass ein Nachweis über eine Nutzungsdauer abweichend von der vom Gesetzgeber angenommenen

Nutzungsdauer von rund 67 Jahren erbracht wird. Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen (siehe etwa VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277, zuletzt VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Das in den 60er Jahren errichtete, ab 2003 vermietete und mit Stichtag 6. Mai 2005 von den Grundeigentümern erworbene Betriebsgebäude wurde vom Sachverständigen am 4. Mai 2005 besichtigt. Zur baulichen Ausgestaltung der konstruktiven Teile des Bürotraktes ist im Guthaben (gemeint wohl Gutachten) festgehalten, dass die Fundamente in massiver Bauweise ausgeführt sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, wird die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Gebäudes in erster Linie durch die Bauweise bestimmt, während die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand maßgeblich beeinflusst, sondern kann auch von weiteren Umständen abhängen, die erst nach der Errichtung eingetreten sind. Zum Nachweis einer kürzeren als der vom Gesetz vermuteten Rest-Nutzungsdauer von Gebäuden sind Gutachten über den Bauzustand geeignet (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112, VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Vom Sachverständigen ist die verbleibende Nutzungsdauer zum jeweils maßgeblichen Zeitpunkt zu bestimmen (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Das Gesetz legt für die Gebäudeabschreibung Obergrenzen fest, die je nach Verwendungsart zwischen 1,5 und 3 % schwanken (§ 8 Abs. 1, § 16 Abs. 1 lit. e EStG 1988). Die Annahme einer längeren Nutzungsdauer (und damit eines geringeren AfA-Satzes) ist an keine besonderen Voraussetzungen geknüpft. Wird hingegen ein höherer AfA-Satz angestrebt, so bedarf es dafür eines "Nachweises der Nutzungsdauer". Das Gesetz verlangt nur den Nachweis, ohne dem Abgabepflichtigen vorzuschreiben, wie er ihn zu führen hat. Daher hat er in dieser Frage freie Hand, wenngleich im Allgemeinen wohl nur ein Gutachten den gewünschten Erfolg bringen wird. Das wird auch von der Verwaltungspraxis und vom Schrifttum so gesehen. Das schließt umgekehrt nicht aus, dass dieser Nachweis im Einzelfall auch auf andere Weise geführt werden kann, etwa durch schriftliche Unterlagen, einen Augenschein oder eine Kombination aus beidem. Doch wird im Regelfall ein Gutachten unumgänglich sein.

Im vorliegenden Fall wurden zusätzlich zum Gutachten überdies Farbfotos über den Zustand des Gebäudes im Erwerbszeitpunkt vorgelegt.

Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer steht naturgemäß in Konkurrenz zur Abwertung des Gebäudes. In beiden Fällen geht es um technische und/oder wirtschaftliche Gründe, die einmal den Wert der Immobilie und das andere Mal dessen Nutzbarkeit im jeweiligen Betrieb betreffen. So hat der VwGH (18.3.1980, 3138/89) zur Gefährdung eines Gebäudes infolge Abtragung des Nachbargebäudes entschieden, dass im Jahr dessen Wegfalls eine außerplanmäßige Abschreibung in Betracht kommt, keinesfalls jedoch eine Änderung des AfA-Satzes zu einem früheren Zeitpunkt. Klargestellt ist außerdem, dass die bloße Absicht, Wirtschaftsgüter vor Ablauf ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu erneuern, ohne dass dies seine Ursache in einer besonderen technischen und/oder wirtschaftlichen Abnutzung hätte, für sich alleine noch keine Verkürzung der Nutzungsdauer erlaubt. Das Gleiche gilt auch bei einem späten (gemeint wohl: späteren) anfallenden größeren Instandhaltungsaufwand. Bei Gebäuden, die zur Einkunftserzielung verwendet werden ist zur Ermittlung des Verkehrswertes das Ertragswertverfahren primär heranzuziehen. Beim Ertragswertverfahren werden nun die zukünftigen Erträge geschätzt. Es erfolgt eine Abzinsung der zukünftigen Erträge, woraus sich der Verkehrswert ergibt. Die Ermittlung der zukünftigen Erträge samt deren Abzinsung setzt jedoch ex logo die Restnutzungsdauer voraus. Nach Kleiber (Verkehrswertermittlung, 4. Aufl, 1333, RZ 147) ist die korrekte Ermittlung der Restnutzungsdauer beim Ertragswertverfahren ausschlaggebend. (in diesem Sinne auch Prodinger/Kronreif, Immobilienbewertung im Steuerrecht, S. 189).

Wird daher mit anderen Worten der Verkehrswert einer Liegenschaft auf Basis des Ertragswertverfahrens so in einem Gutachten ermitteln, dass dieses im Sinne der freien Beweiswürdigung der Behörde auch als schlüssig anerkannt werden kann, so muss die

Restnutzungsdauer an sich immer mit ermittelt worden sein, da anderenfalls der Ertragswert nicht errechnet werden kann. Die Restnutzungsdauer für die Ermittlung des Ertrages wird daher ganz genauso vom Bauzustand des Gebäudes getrieben. Es gibt nur eine Restnutzungsdauer und nicht verschiedene Restnutzungsdauern für verschiedene Zwecke. Falls die Behörde nicht der oben genannten Auffassung folgt, wird die Berücksichtigung des Gutachtens vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Mag. Günter Lehner, welches im Auftrag des Bezirksgerichtes Lambach erstellt wurde, und von einer Nutzungsdauer von 25 Jahren ausgeht, beantragt. Dieses Gutachten lag auch der Behörde vor. In Punkt 10 über die Beschreibung des Gebäudes führt der Sachverständige überdies an, das der an die Bw vermietete Bereich in einem relativ guten, gebrauchsfähigen Bau- und Erhaltungszustand sei.

Tz 5 Instandhaltungskosten Gebäude:

Der Bundesfinanzhof hat in zwei Entscheidungen seine Ansicht zur Aktivierung von anschaffungsnahen Erhaltungsaufwendungen geändert. Maßgebend für eine Aktivierung dieser Aufwendungen sind die Bestimmungen zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Anschaffungskosten seien nach § 255 Abs. 1 dHGB die Aufwendungen, die geleistet werden um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, ferner die Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten. Bei einem erworbenen betriebsbereiten Gebäude könnten daher anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen weder als Aufwendungen angesehen werden, um das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, noch stellen sie Nebenkosten oder nachträgliche Anschaffungskosten dar. So genannte anschaffungsnahe Aufwendungen sind auch nicht allein wegen ihrer Höhe oder ihrer zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes als Herstellungskosten zu beurteilen; soweit sie nicht der Herstellung oder Erweiterung eines Gebäudes dienen, stellen sie nur dann Herstellungskosten dar, wenn sie zu einer wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 dHGB führen.

Die Zeitnähe und die Höhe der Aufwendungen sind hingegen nicht mehr entscheidend. Nach Auffassung des BFH ist es nicht zulässig, alleine von der Höhe der Aufwendungen im Wege der Vermutung darauf zu schließen, dass die Aufwendungen Herstellungskosten darstellen. Im Übrigen erscheint es dem BFH auch zweifelhaft, ob aufgrund der Lebenserfahrung gesagt werden kann, dass der Kaufpreis eines Gebäudes mit Rücksicht auf allfällige Reparaturen niedriger festgesetzt wurde und somit hohe Aufwendungen zu einer wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes führen (BFH 12.9.2001, IX R 39/97 und I.X R 52/00).

In unserem Fall sind die hier streitigen Aufwendungen weder zum Erwerb des Gebäudes geleistet worden, sie sind ferner weder Nebenkosten noch nachträgliche Anschaffungskosten. Sie sind auch nicht aufgewendet worden, um das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Renovierungsaufwendungen zählen nicht zu den Kosten, die zum Erwerb des Vermögensgegenstandes erfolgt sind.

Nach dieser neuen BFH Rechtsprechung ist nicht das Kriterium des zeitlichen Zusammenhanges sondern die Erforderlichkeit der Aufwendungen in Hinblick auf den betriebsbereiten Zustand des Gebäudes für den konkreten Verwendungszweck bzw. die wesentliche Verbesserung des bisherigen Zustandes und damit die wesentliche Verbesserung der Nutzungsmöglichkeiten beachtlich:

Der BFH ging davon aus, dass der Erwerber den Zweck bestimmt. Denn Zweck bedeute nicht nur, dass der Vermögensgegenstand genutzt werden soll und daher betriebsbereit wäre, sondern vielmehr die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber den Gegenstand zur Erzielung von Einnahmen nutzen will: **Im Falle von Renovierungsaufwendungen ist das Gebäude schon dann in einem betriebsbereiten Zustand, wenn es vor dem Erwerb bereits vermietet wurde und auch der Erwerber ab dem Übergang des Erwerbes das Gebäude weiterhin vermietet oder selber betrieblich nutzt.** Im Zeitpunkt des Erwerbes war das Gebäude nämlich bereits in einem betriebsbereiten Zustand. Ein Gebäude kann nur dann in einen betriebsbereiten Zustand versetzt werden, wenn es seit dem Zeitpunkt des Erwerbes (Übergang von Nutzen und Lasten) vom Erwerber noch nicht genutzt wurde.

Die Aufwendungen dienten infolgedessen nicht dazu, den Vermögensgegenstand erst in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Der BFH verneinte folglich eine Qualifikation der Aufwendungen als Anschaffungskosten. Anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen bis zur Erlangung der Betriebsbereitschaft (im konkreten Betrieb) zählen zu den Anschaffungskosten, ab erlangter Betriebsbereitschaft sind sie hingegen grundsätzlich sofort abzugsfähig.

Zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten zählen Aufwendungen, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden **wesentlichen Verbesserung** führen. Die bloße Instandsetzung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fenster und Dacheindeckungen verändern den Nutzungswert nicht erheblich. Es kommt also bei einer wesentlichen Verbesserung darauf an, dass sich die Maßnahmen nicht nur in einem bloßen Ersatz erschöpfen, sondern den Gebrauchswert erhöhen. Diese wesentliche Verbesserung liegt dann vor, wenn das Gebäude aufgestockt oder ein Anbau gemacht wurde, das Gebäude in seiner nutzbaren Fläche vergrößert oder in seiner Substanz vermehrt wird. Keine dieser Aufzählungen ist auf unseren Fall anzuwenden, da es sich eben um reine Sanierungsmaßnahmen gehandelt hat.

In unserem Fall hat sich das Gebäude bereits in einem betriebsbereiten Zustand befunden, da es vorher schon von der Käuferin als Mieterin genutzt worden ist. Von einem anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwand im Sinne der VwGH Rechtsprechung kann in unserem Fall wohl kaum gesprochen werden, da das gekaufte Objekt seit dem 1.2.2003 gemietet und gewerblich genutzt wurde. Und nach dem Kauf wurde das Gebäude betrieblich genutzt, was auch für diesen betriebsbereiten Zustand spricht. Im vorliegenden Fall wurde aber auch kein Gebäude hergestellt noch eines erweitert.

Mayr (ÖStZ 2002/69) weist auch darauf hin, dass der Zustand eines Gebäudes nicht als zuverlässiges Indiz für die Höhe des Kaufpreises gewertet werden kann, weil der Kaufpreis von vielen verschiedenen Faktoren abhängt (in unserem Fall liegt eine Versteigerung vor). Der Vergleich mit fiktiven (höheren) Kaufpreisen wird auch deswegen abgelehnt, weil er klar dem Wesen der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als pagatorische Größen widerspreche; Überlegungen über den Wert des Wirtschaftsgutes könnten nicht greifen, weil es für den Begriff der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gleichgültig sei, ob sie dem Wert des angemessenen Wirtschaftsgutes entsprechen. Die Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten knüpft nicht an fingierte Sachverhalte an. **Man kann einen**

Steuerpflichtigen, der ein erworbenes Gebäude renoviert, nicht so behandeln, als habe er ein renoviertes Gebäude gekauft; auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise schließe es aus, hier einen anderen Sachverhalt zugrunde zu legen. Zudem verliert der zur Begründung herangezogene Vergleich auch seine fiktive Überzeugungskraft, wenn man ihn mit einem anderen Vergleich konfrontiert:

Der Erwerber wird nicht mit einem fiktiven Erwerber verglichen, sondern der Veräußerer wird als Maßstab herangezogen. Wie hätte nun der Veräußerer die Aufwendungen zu behandeln gehabt, wären sie bei ihm angefallen? Der Veräußerer hätte die Instandsetzungsaufwendungen sofort abgezogen. Der Erwerber soll nun die gleichen Instandsetzungsaufwendungen aktivieren? Sind qualitativ gleichwertige Aufwendungen beim Veräußerer und beim Erwerber verschieden zu behandeln? Grundsätzlich ändert der Eigentümerwechsel am Charakter der Aufwendungen nichts!

Die Aktivierungspflicht anschaffungsnahe Aufwendungen geht auf den RFH zurück; BFH, VwGH und Verwaltungspraxis haben diese Aktivierungspflicht übernommen. Der Unabhängige Finanzsenat folgt in seiner Entscheidung vom 12. April 2005 (GZ. RV/0123-W/04) der dargestellten Rechtsansicht des BFH und der jüngsten österreichischen Literatur und nicht der bisherigen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der älteren herrschenden Lehre.

Ein weiteres Indiz für den Abgang der bisherigen Rechtsprechung liefert selbst der VwGH. So hat sich der VwGH von seine Auffassung, dass der Buchwert abgerissener Gebäude (und die Abbruchkosten) auf ein anderes Wirtschaftsgut aktiviert werden müssen, die als Opfertheorie bezeichnet wird, verabschiedet (VwGH 25.1.2006, 2003/13/0107 mwN).

Im Rahmen der Außenprüfung wurde u. a. eine Beilage zur Rechnung Nr. 23521 vom 29.11.2003 vorgelegt. Die **62.330,40 € setzen sich wie folgt zusammen:**

Alte Rigipsdecke im Heizhaus (65 m²) und im Rohmateriallager (130 m²) händisch abtragen (Heraklit) und entsorgen. Unterkonstruktion nacharbeiten, Plateaugerüst aufbauen und Rigipsdecke herstellen. Umgestaltung des bestehenden Verwaltungs- und Produktionsbereiches **17.210,00 €**

Alte bestehende Fußböden bzw. Betonböden (Stärke 30 cm) im Heizhaus (20 m²), im Rohmateriallager mit Niveauübergängen (40 m²) und Kleinmateriallager (16 m²) herausnehmen, Schutt händisch ausbringen, entsorgen und als Betonböden wieder herstellen. Oberflächen händisch glätten und mit Hartkorn vergüten **29.912,20 €**

Einfahrtsbereich beim Lagertor (36 m²); Betonfeld abbrechen und entsorgen, Frostkofferschichte, mech. Stab. Trageschichte und Asphaltbelag BT 32 einbringen. Diverse Kleinflächen im Parkplatzbereich (40 m²) Altbestand ausschneiden und Unterbau sowie Asphaltbelag BT 32 herstellen **9.765,00 €**

Bestehende Innwandputze KZM (130m²) im Heizhaus, Rohmateriallager Seitentorbereich Innen und Außen, Kleinmateriallager und Produktion in Stand setzen bzw. neu verputzen. **5.443,20 €**

Summe exkl. MwSt. € 62.330,40 €

Die nach der Betriebsprüfung zu aktivierenden Leistungen stellen unsere Ansicht Nutzungen im Rahmen des laufenden Mietvertrages dar. Sie sind weder Anschaffungen noch aktivierungspflichtige Mieterinvestitionen, sondern laufende Instandhaltungsaufwendungen. Bereits im Jahr 2002 tätigte die damalige Eigentümerin Großreparaturen. Trotz Mietvertrags in den Folgejahren investierte die Eigentümerin in die Instandhaltung der WCs und konnte dies sofort absetzen.

Auch in diesem Berufungspunkt ist die Ansicht von Mayer (ÖStZ 2002/69) vorzubringen. Wie hätte der Eigentümer die Aufwendungen zu behandeln gehabt, wären sie bei ihm angefallen? Der Eigentümer hätte die Instandhaltungsaufwendungen sofort abgezogen. Der Mieter soll nun die gleichen Instandhaltungsaufwendungen aktivieren?

Daher stellen die 62.330,40 € unser Ansicht sofort abzugsfähige Aufwendungen dar, allenfalls denkbar wäre eine Aktivierung von den 17.210,00 €. Durch den Einbau von Trennwänden sind mehrere kleine Büros geschaffen worden. Diese Funktionsänderung führt aus unserer Sicht zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes.

Unserer Ansicht nach stellen daher sämtliche in den Jahreserklärungen geltend gemachten Aufwendungen sofort abzugsfähige Kosten dar.

Die **Betriebsprüferin** gab zur Berufung vom 9. September 2008 eine aus zwei Seiten

bestehende **Stellungnahme** ab, die der Bw mit Schreiben vom 17. September 2008 unter Setzung einer Frist von drei Wochen erfolglos zur Gegenäußerung vorgehalten wurde.

Mit **Amtshilfeersuchen vom 15. November 2012** forderte die **Berufungsbehörde** vom Bezirksgericht Lambach gemäß § 158 BAO den Akt Zahl betreffend die Versteigerung der Liegenschaft EZuKG an und erstellte eine Ablichtung des Gutachtens des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen B vom 31. August 2004 mit dem Bewertungsstichtag der Besichtigung vom 23. Juli 2004, in dem er feststellte, die Baujahre der zu unterschiedlichen Zeitpunkten errichteten Bauteile seien nicht eruierbar, der Bau- und Erhaltungszustand sei als schlecht zu beurteilen. Die Restnutzungsdauer – wirtschaftliche Nutzungsdauer – pauschal über alle Anlagen betrage 25. Jahre.

Mit **Schreiben vom 19. Dezember 2012** übermittelte die **Berufungsbehörde** dem Finanzamt eine Teilablichte des Gutachtens des Sachverständigen B mit nachstehendem Vorhalt zur Stellungnahme:

Das aus den Feststellungen einer Betriebsprüfung resultierende gegenständliche Berufungsverfahren vor dem **Senat mit mündlicher Verhandlung** (Referentenwechsel) betrifft lt. Vorlagebericht

- a) die **Nutzungsdauer** eines **Gebäudekomplexes** und
- b) die **Aktivierung nachträglicher Herstellungskosten**

In der **Berufungsschrift vom 9. September 2008** wird auf S 5, letzter Abs. (Bl. 92/2006) betreffend lit. **a** ausdrücklich auf ein Gutachten Bezug genommen, das auch dem Finanzamt vorgelegen sei. Dieses dürfte jedoch nicht Teil der der Berufungsbehörde vorgelegten Akten sein. Die Berufungsbehörde hat dieses Gutachten (S 10, Nutzungsdauer 25 Jahre) nach Anforderung der Akten des BG Lambach, die offensichtlich auch die Betriebsprüferin nach ihrem Auskunftersuchen vom 1. Juli 2008 eingesehen hat, eingesehen und eine Teilablichte (s. Beil.) erstellt. Die gegenständliche Halle dürfte lt. Bewertungsakt im Zeitraum 12/2007 bis 1/2008 abgerissen worden sein.

In der Berufungsschrift vom 9. September 2008 wird auf S 9, Abs. 1 (Bl. 96/2006) betreffend lit. **b** die Aktivierung von 17.210,00 € betreffend den Einbau von Trennwänden zur Schaffung mehrerer kleiner Büros als denkbar konzidiert.

Die Prüferin hat zur Berufung zwar eine Stellungnahme abgegeben (Bl. 99f/2006), hat dabei aber zu lit. **a**) außer der wörtlichen Wiederholung der bisherigen Feststellung der Niederschrift zur Schlussbesprechung (Bl. 82f/2006) sinngemäß lediglich ergänzt, dass die getätigten umfangreichen Investitionen die Nutzungsdauer wesentlich erhöht hätten, was einer Kürzung derselben widerspreche (Bl. 99/2006, letzter Abs.).

Auch zu lit. **b**) hat die Prüferin ihre bisherigen Feststellungen wiederholt und teilweise durch Fettdruck und Unterstreichen modifiziert. Neu ist nur folgender eingefügter Hinweis in Fettdruck (Bl. 100/2006 vorletzter Abs.):

"Vergleiche hierzu auch die Anschaffungskosten mit der Höhe der getätigten Investitionen."

Bei Berücksichtigung der aufgezeigten Umstände wird verständlich, dass seitens der Berufungswerberin mangels Berücksichtigung der von ihr vorgebrachten Argumente auf die (nur bei akribischem Vergleich feststellbaren) geringfügigen Änderungen der vom Finanzamt vertretenen Ansicht keine förmliche Stellungnahme erfolgt ist (Bl. 101/2006).

Mit **Schreiben vom 21. Februar 2013** gab das **Finanzamt** zum Vorhalt der Berufungsbehörde vom 19. Dezember 2012 folgende **Stellungnahme** ab:

Das Finanzamt teile die vom Sachverständigen B im Gutachten vertretene Ansicht, dass das Gebäude eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren hat.

Bezüglich der unmittelbar nach dem Erwerb getätigten Um- und Ausbaumaßnahmen bleibe das Finanzamt bei der Ansicht, dass es sich um aktivierungspflichtige anschaffungsnahe Herstellungsaufwendungen handelt.

Mit **Schreiben** vom **25. Februar 2013** übermittelte die **Berufungsbehörde** der Abgabepflichtigen die Stellungnahme des Finanzamtes unter Hinweis auf die Möglichkeit der Einschränkung der Berufung und des Verzichtes auf den Senat und mündliche Verhandlung.

Mit **Schriftsatz** vom **25. März 2013** äußerte sich die **Bw** dazu sinngemäß wie folgt:

Die Berücksichtigung des Gutachtens des Sachverständigen B werde wohlwollend zur Kenntnis genommen.

Betreffend die unmittelbar nach dem Erwerb getätigten Umbaumaßnahmen werde nochmals

auf die Entscheidung UFS 12.04.2005, RV/0123-W/04, keine Aktivierungspflicht anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes, und die mittlerweile vom VwGH als unbegründet abgewiesene dagegen erhobene Amtsbeschwerde, VwGH 30.06.2010, 2005/1370076, verwiesen.

Mit Verwunderung habe man die Stellungnahme des Finanzamtes gelesen, es solle sich nunmehr bei diesen Umbauten um aktivierungspflichtige anschaffungsnah

Herstellungsaufwendungen handeln. Im Betriebsprüfungsbericht sei ua in Tz 5 mehrmals die Ansicht der Betriebsprüfung geäußert worden, dass es sich um nachgeholte Instandhaltungsaufwendungen bzw. aktivierungspflichtigen Erhaltungsaufwand handle.

Deshalb werde nur der **Antrag auf Senatszuständigkeit**, nicht jedoch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung **zurückgenommen**.

Mit **Schreiben** vom **2. April 2013** wurde dem Finanzamt eine Kopie des Schriftsatzes der Bw vom 25. März 2013 zur Stellungnahme mit Telefax binnen zwei Wochen ab Zustellung übermittelt.

Im **Gesellschaftsvertrag** der Bw vom Datum wird als Gegenstand des Unternehmens, die Ausübung des Handelsgewerbes und einer Handelsagentur und die Gegenstand angegeben.

Bei der **Nachschau** am **20. September 2000** gab der Geschäftsführer als Unternehmenstätigkeit Umfang etc. in der Folge auch Produktion an, es sei beabsichtigt, Ware zu verkaufen.

Laut Jahresabschluss waren im Betrieb der Bw im Wj 2004/2005 je ein Arbeiter und ein Angestellter und im Wj 2005/2006 ein Arbeiter und zwei Angestellte tätig.

Am **10. Juni 2008** wurde der Gesellschafter und Geschäftsführer (GF) der Bw, RR, von der Betriebsprüferin (P) als Auskunftsperson mit Niederschrift befragt:

P: Die Bw wurde Anfang 2001 (Bilanzstichtag 31.1.) gegründet. Was war die damalige Tätigkeit der Firma, Handel oder auch schon Produktion?

GF: Ich habe mich selbständig gemacht, weil die Fa. Anders an mich – habe damals bei der Fa. Vor GmbH gearbeitet – herangetreten ist. Die Entwicklung wurde von mir durchgeführt; produziert wurde jedoch zunächst in Deutschland, Anfang 2001 kam die Produktion zu uns. Muster wurden hier, der Rest in Kroatien produziert.

P: Wie waren die Räumlichkeiten der vormaligen Fa. Vor GmbH – wo die Bw bis zum Kauf der Liegenschaft eingemietet war – vorher ausgestattet?

GF: Vorne größerer Verkaufsraum, dann noch Büros und Lagerhallen. Ein Teil war auch Produktion.

P: Warum bzw. aus welchen Gründen wurde im Jahr 2003 mit den Umbaumaßnahmen begonnen? Welche unternehmerischen Überlegungen haben hierzu geführt?

GF: Auf Grund der größeren Aufträge (Expansion) war es notwendig. Ein größeres Lager war notwendig usw.

P: Gab bzw. gibt es irgendwelche Vereinbarungen hinsichtlich der Mieterinvestitionen, welche ja schon vor Kauf durchgeführt worden sind – Ablöse usw.?

GF: Verweis auf Kopie des Mietvertrages. Bekommen habe man jedoch nichts, weil es ja zu einer Versteigerung gekommen ist. Es war im Mietvertrag eine Kündigungsregelung getroffen.

P: Was wurde während der Umbauarbeiten gemacht bzw. wo? Waren die Räume währenddessen nicht nutzbar?

GF: Es wurde Zug um Zug umgebaut, damit trotzdem der Geschäftsbetrieb aufrechterhalten werden konnte. Die Elektroinstallationen waren sehr veraltet. Im Zuge des Umbaus wurden die Elektroinstallationen, EDV-Leitungen usw. auch erneuert.

Toiletten: Früher arbeiteten bei der Fa. Kastinger ca. 300 Leute, deshalb waren dort große Toiletten (Ca. 10 Damen-, sowie Herrentoiletten, Spinde, Duschen usw.). Dies wurde herausgerissen, die Rohre und Leitungen ausgetauscht. Jetzt wurde eine Damen- und Herrentoilette gemacht, sowie ein Sozialraum bzw. Garderobe.

In der am **26. April 2013** abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wurde die Nutzungsdauer von 25 Jahren (AfA 4% p.a.) von den beiden Parteien außer Streit gestellt. Hinsichtlich des zweiten Berufungspunktes hielt die Bw daran fest, dass es sich um sofort absetzbare Reparaturaufwendungen handle, während das Finanzamt dies als zu aktivierende Herstellungskosten qualifizierte. In der mündlichen Verhandlung wurden die durchgeführten Arbeiten an Hand der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemachten Aufzählung und der dazu im Arbeitsbogen abgehefteten Rechnungskopien erörtert.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf angeschlossene Kopie des Protokolls der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nutzungsdauer des ersteigerten Betriebs- u. Geschäftsgebäudes

Der **erste Absatz** des mit der Überschrift "Sonderformen der Absetzung für Abnutzung" versehenen **§ 8** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (**ESTG 1988**), in der gemäß § 124b Z 45 leg. cit. ab dem Veranlagungsjahr 2001 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000, lautet:

§ 8. (1) Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer
- bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- bis zu 2,5%, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens

sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (zB der Kreditvermittlung) dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

Die Bw hat im Berufsungszeitraum das zuvor gemietete und im Mai 2005 ersteigerte Betriebs- und Geschäftsgebäude für ihr Handelsunternehmen genützt. Es handelt sich daher unbestritten um ein Gebäude, das unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbebetriebes dient.

Eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren wurde seitens der Bw in der Rechtsmittelschrift vom 9. September 2008 unter Hinweis auf ein nicht (mehr) aktenkundiges Gutachten gefordert.

Dieses im Berufsungsverfahren beigeschaffte **Gutachten** des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen B, der bei der Befundaufnahme am 23. Juli 2004 einen teilweise schlechten Bau- und Erhaltungszustandes der zu unterschiedlichen Zeitpunkten errichteten Bauteile festgestellt hatte, ermittelte daraus eine **wirtschaftliche Restnutzungsdauer** pauschal über alle Anlagen von **25 Jahren**.

In seiner Stellungnahme vom 21. Februar 2013 hat sich das Finanzamt dieser Beurteilung angeschlossen, was seitens der Bw im Schriftsatz vom 25. März 2013 wohlwollend zur Kenntnis genommen wurde.

Die Berufsungsbehörde sieht keinen Anlass an der Richtigkeit des Gutachtens zu zweifeln. Damit steht der in § 8 EStG 1988 geforderte Nachweis für eine Absetzung für Abnutzung von über 3% - nämlich von 4% (25 Jahre) außer Frage.

Die AfA für das Betriebs- und Geschäftsgebäude ändert sich durch die Berufsungsentscheidung (BE) daher wie folgt (vgl. Anlagenverzeichnis zum 31.1.2006, S 37):

Bezeichnung	Anschaffgsdat.	AK	ND/%	AfA 2006
Fabrikgebäude	2005/05/06	128.754,24 €	25J/4%	5.150,17 €
Parifizierung	2005/ 09 /06	5.166,67 €	25J/ 2%	<u>103,33 €</u>
Summe Abschreibung BE				5.253,50 €
bisher lt. BP				<u>3.979,93 €</u>
Änderung lt. BE				-1.273,57 €

Instandhaltung – anschaffungsnahe Herstellungsaufwand

Gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Bei **Gebäuden**, die zum **Anlagevermögen** gehören **und Personen**, die nicht betriebszugehörige Arbeitnehmer sind, **für Wohnzwecke entgeltlich überlassen werden**, gilt gemäß **§ 4 Abs. 7 EStG 1988** hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen Folgendes (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) aufgewendet werden, scheiden insoweit aus der Gewinnermittlung 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.

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

Zur Frage der Aktivierungspflicht anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes wurde seitens der Bw in der Berufung und im Schriftsatz vom 25. März 2013 auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 12.04.2005, RV/0123-W/04) und die Abweisung der dagegen erhobenen Amtsbeschwerde durch den Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 30.06.2010, 2005/13/0076**) hingewiesen (Fettdruck durch die Berufungsbehörde).

Diesem die Einkommensteuer für das Jahr 2001 betreffenden Beschwerdefall lag folgender **Sachverhalt** zu Grunde:

Die Abgabepflichtige erwarb im Jahr 2000 ein im Jahr 1954 errichtetes Gebäude, dessen nicht an Dritte zu Wohnzwecken vermieteten Teil sie schon seit 1990 als Mieterin gewerblich genutzt hatte und nach dem Erwerb des Gebäudes in gleicher Weise weiter nutzte. Im Jahr 2001 wurden die Fenster dieses Gebäudeteiles und das Geschäftsportal erneuert.

Den Aufwand dafür erachtete das Finanzamt wegen seiner Anschaffungsnähe als aktivierungspflichtig. In der Entscheidung **UFS 12.04.2005, RV/0123-W/04** wurde die Stattgabe der Berufung (auch nach Ansicht des VwGH) sehr ausführlich begründet:

Nach den Maßstäben der ständigen früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, (zuletzt VwGH 20.04.1995, 91/13/0143), scheine wegen der zeitlichen Nähe der im Verhältnis zum Kaufpreis der Liegenschaft beträchtlichen Kosten der strittigen Arbeiten ein aktivierungspflichtiger anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand vorzuliegen. Eine vergleichbare Judikatur in **Deutschland** sei jedoch im Jahr 2001 aufgegeben worden. Die österreichische

Lehre sei dieser **Judikaturänderung** weitgehend gefolgt, wie aus Stellungnahmen von **Bertl/Hirschler** (RWZ 2002/72), **Mayr** (ÖStZ 2002/69 und ÖStZ 2003/56) und **Konezny** (RdW 2002/476) hervorgehe. Der UFS schließe sich dem an und vertrete die Auffassung, dass die sehr weit zurückreichende Lehre und Rechtsprechung zur Aktivierungspflicht des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes mit dem Argument, sie diene der steuerlichen Gleichstellung mit einem Käufer, der um einen entsprechend höheren Preis ein bereits saniertes Gebäude kaufe, nicht schlüssig begründet worden sei. Gehe man mit der Verwaltungspraxis (vgl. Rz 2625 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) davon aus, dass die Aktivierung im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 7 EStG 1988 durch die Verteilung der Instandsetzungsaufwendungen auf zehn Jahre verdrängt werde, so ergebe sich auch ein Widerspruch, weil die in dieser Bestimmung vorgesehene Zehntelabsetzung für solche Fälle dann keine Absetzungserschwerung bewirke. **Eine dem § 4 Abs. 7 EStG 1988**

vergleichbare Norm, die außerhalb des Anwendungsbereiches dieser Bestimmung den Sofortabzug betrieblicher Erhaltungsaufwendungen begrenze, existiere nicht.

Wenn der deutsche Gesetzgeber auf die Judikaturänderung in Deutschland mit einer solchen Regelung reagiert habe, dann spreche das "gerade dafür, dass ohne eine entsprechende positivrechtliche Regelung ein Sofortabzug dem Gesetz ... entspricht".

Im vorliegenden Fall sei **entscheidend, dass in der betrieblichen Nutzung durch die Abgabepflichtige nach dem Kauf keine Veränderungen eingetreten** seien. Der **betrieblich genutzte Teil des Gebäudes sei** daher jedenfalls **"betriebsbereit"**

gewesen. Eine **Aktivierungspflicht** sei unter diesen Umständen **nicht anzunehmen**, wobei es nicht darauf ankomme, wie dringend der Austausch der Fenster gewesen sei.

Der VwGH hat im genannten Erkenntnis (**VwGH 30.06.2010, 2005/13/0076**) nach Wiedergabe der Begründung des UFS sinngemäß Folgendes ausgeführt:

Die letzte Entscheidung des VwGH zur Aktivierungspflicht anschaffungsnaher Instandsetzungsaufwendungen (VwGH 20.04.1995, 91/13/0143) habe noch das EStG 1972. betroffen. **Für eine Beurteilung auf der Grundlage des EStG 1988 ist u.a. die neu hinzugekommene Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 zu berücksichtigen**, aus der der UFS den erwähnten Umkehrschluss gezogen hat. Der **VwGH teile aber davon unabhängig die Auffassung des UFS und der von ihm zitierten Autoren, dass die Ableitung einer Aktivierungspflicht bloß aus dem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf und aus dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis problematisch** erscheint und eine **gesetzliche Grundlage dafür in Fällen** wie dem vorliegenden, **in denen die Aufwendungen nicht der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft dienen** (vgl. dazu VwGH 19.04.2006, 2001/13/0294), **nicht erkennbar** ist (vgl. zuletzt im Sinne der geänderten Sichtweise auch

Doralt/Mayr, EStG13, § 6 Tz 83). Darauf, dass die Erneuerung der Fenster nicht nötig gewesen sei, habe der UFS seine Entscheidung nicht gestützt. Dem UFS sei darin beizupflichten, dass es auf die Dringlichkeit der durchgeführten Arbeiten in einem Fall wie dem vorliegenden nicht ankommt.

Im gegenständlichen Fall wurden die streitgegenständlichen Räumlichkeiten weder vor noch nach dem Kauf durch die Bw Personen zu Wohnzwecken überlassen. Eine Aufteilung von Instandsetzungsaufwendungen auf zehn Jahre nach der oben zitierten Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 kommt schon deshalb nicht in Betracht.

Der Bw ist insoweit beizupflichten, dass sich das gegenständliche Gebäude, das sie bereits vor dem Kauf als Mieterin ebenfalls für ihren Handelsbetrieb genutzt hat, bereits beim Erwerb in einem betriebsbereiten Zustand befunden hat. Gegenteiliges hat das Finanzamt auch in der mündlichen Verhandlung nicht dargetan. Die streitgegenständlichen Aufwendungen haben demnach auch nicht der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft gedient.

Der Instandsetzungsaufwand bildet gemeinsam mit dem Instandhaltungsaufwand den Erhaltungsaufwand, der – anders als der Herstellungsaufwand – grundsätzlich sofort abzugsfähig ist (Doralt, EStG 11.Aufl. § 4 Tz 376). Es bleibt daher zu prüfen, ob die strittigen Aufwendungen (zum Teil) als Herstellungskosten iSd oben zitierten § 6 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren und deshalb nur im Wege der AfA steuerlich zu berücksichtigen sind.

Unter dem Stichwort **Mieterinvestitionen** findet man im **Jakom/Marschner EStG, 2013, § 4 Rz 173**, Folgendes:

Mieterinvestitionen sind Aufwendungen für Zu- und Umbauten an gemieteten Liegenschaften, die zum geschäftlichen Vorteil des Mieters vorgenommen werden (VwGH 24.04.1996, 94/13/0054; EStR 453). Mieterinvestitionen stellen eigene Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters dar, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat. (Freiwillige) Baumaßnahmen des Mieters in der gemieteten Liegenschaft, die vom Mieter nicht zu Gunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen werden, führen beim Mieter zu selbständigen, ggf. aktivierbaren Wirtschaftsgütern (Hödl SWK 2005, S 285). Bloße Erhaltungsmaßnahmen führen zu keinen eigenen Wirtschaftsgütern (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152 zu Mieterinvestitionen iZm Investitionszuwachsprämie gem. § 108e). Zur Beurteilung der Wirtschaftsguteigenschaft der Mieterinvestition ist es nicht von Bedeutung, ob es sich zivilrechtlich um eine selbständige Sache oder um einen Bestandteil des Gebäudes handelt (VwGH 19.03.2002, 99/14/0286; EStR 526).

Unter dem Stichwort **Mieterinvestitionen** findet man im **Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 7 Rz 61** zur diesbezüglichen Abschreibung Folgendes:

Mieterinvestitionen sind grundsätzlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben (Quantschnigg/Schuch, EStG § 7 Rz 37). Beim auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen kommt es auf die voraussichtliche Vertragsdauer, dh darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann (VwGH 25.04.2002, 99/15/0255, ÖStZ 1997, 450). Endet das Mietverhältnis und damit die Nutzungsmöglichkeit vor dem Ablauf der Nutzungsdauer, kann im Jahr der Beendigung eine AfA vorgenommen (Quantschnigg/Schuch, EStG § 8 Rz 14) oder der Restbuchwert ausgeschieden werden (UFS 13.02.2008, RV/0024-S/05, bestätigt durch VwGH 31.03.2011. 2008/15/0150).

Im gegenständlichen Fall ist Folgendes zu berücksichtigen:

Auf dem Plan, der dem für die Sparkasse erstellten Gutachten angeschlossen ist, werden die verschiedenen Bauteile nummeriert. Einerseits gibt es den Bauteil 1 (1 eingekreist), ein mehrgeschossiger Bauteil mit Kellergeschoß, Erdgeschoß und Dachgeschoß. Als Nr. 2 wird ein südlich anschließender Produktions-/Bürotrakt bezeichnet. Dann kommen als Nr. 3 Heizhaus und Lager, Nr. 4 mit Lager und Sanitäreinheit sowie als Nr. 5 das ehemalige Fertigungslager und Schlosserei.

Im genannten Gutachten ist vermerkt, dass beim Bauteil Nr. 4, nämlich Lager, Sanitäreinheit, zum Zeitpunkt der Befundaufnahme am 2. Mai 2005 Um- und Einbauarbeiten stattgefunden haben und deren Fertigstellung vorausgesetzt wird. Im ab Februar 2003 geltenden Mietvertrag wurde unter Punkt IX vermerkt, dass für den sanierungsbedürftigen Bereich des Mietgegenstandes folgende spezielle Regelung gilt:

"Die Mieterseite (Bw) wird den Mietgegenstand, soweit dies für eine ordnungsgemäße und dem Unternehmensgegenstand angepasste Verwendung erforderlich ist, auf eigene Kosten sanieren. Der Sanierungsaufwand ist zwischen den Vertragsparteien abgesprochen und von der Vermieterseite daher genehmigt. Der Sanierungsaufwand wird mit rund 65.000,00 € einvernehmlich festgestellt. Da diese Investition von der Mieterseite nur aus dem Gesichtspunkt einer zumindest 10-jährigen Vertragsdauer auf sich genommen wird, kommen die Vertragsparteien überein, dass der Sanierungs- und Verbesserungsaufwand der Vermieterseite nur dann ohne Vergütung zufällt, wenn das Mietverhältnis tatsächlich 10 Jahre oder länger aufrecht bleibt. Wird das Mietverhältnis innerhalb von zehn Jahren ab Beginn, aus welchen Gründen auch immer, beendet, dann steht der Mieterseite ein Ersatz seiner Aufwendungen im Umfang von 10% je nicht vollendetes Mietjahr zu. Die Sanierungskosten von 65.000,00 € gelten dabei unveränderlich als Bemessungsgrundlage.

Die Rechnung der Baufirma vom 29. November 2003 betreffend bis Ende Oktober 2003 erbrachte Bauleistungen von insgesamt 62.330,40 € netto wird in der Beilage in verschiedene Positionen aufgegliedert. Der erste Teilbetrag von 17.210,00 € enthält neben dem Abtragen und Erneuern der Rigipsdecke im Heizhaus (Bereich 3) und im Rohmateriallager (Bereich 4) auch die "Umgestaltung des bestehenden Verwaltungs- und Produktionsbereiches". Seitens der Vertreter der Bw wurde dazu in der mündlichen Verhandlung konzidiert, dass in den im Trakt 2 liegenden Büroräumlichkeiten eine Wand zur Produktion eingezogen worden ist, um das Büro von der Produktion zu trennen (Geschäftsführer: "Damit man vom Büro nicht direkt in die Produktion hinausgeht."). Laut Angabe des Geschäftsführers musste man vor dieser Umgestaltung vom Eingang im mehrgeschossigen Trakt 1 kommend ("von vorne") zuerst durch die Produktion gehen, um zum Bürobereich zu kommen.

Vergleicht man den älteren Plan mit dem seitens der Bw in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Brandschutzplan, so sind folgende Änderungen bzw. Baumaßnahmen beim Bürotrakt (Bereich 2) erkennbar:

Der Bürobereich wurde vom Produktionsbereich durch zwei parallel im Abstand von 1,10 m gesetzte Wände getrennt, die nun einen Gang zwischen Bürobereich und Produktion bilden, der in der Küche endet. Durch eine Zwischenwand wird der Bürobereich in zwei getrennte Zimmer untergliedert, die jeweils durch eine eingefügte Tür über den geschaffenen Korridor erreichbar sind.

In der Elektriķerrechnung vom 27. Dezember 2004 über insgesamt 4.744,60 € netto werden ausdrücklich die Erweiterung des EDV-Netzwerkes und LAN für das Büro genannt.

Die Berufungsbehörde ist daher der Ansicht, dass die Schaffung der abgetrennten zwei Büros und die entsprechenden Elektriķerarbeiten eine zu aktivierende Mieterinvestition darstellen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass seitens der Bw am Ende der Rechtsmittelschrift vom 9. September 2008 die Aktivierung von 17.210,00 € wegen der Schaffung mehrerer Büros durch den Einbau von Trennwänden als denkbar bezeichnet worden ist. Die Bw hat in der Folge noch eine Funktionsänderung konzidiert, eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes jedoch in Abrede gestellt. Letzterem kann die Berufungsbehörde nicht beipflichten. Sie ist der Ansicht, dass durch die abgetrennten beiden Büroeinheiten eine wesentliche Verbesserung für die erforderliche Verwaltungstätigkeit eingetreten ist. Büroarbeiten und Gespräche mit Kunden und Lieferanten – sei es telefonisch oder persönlich können nun in Ruhe ohne Beeinträchtigung durch die Produktion abgewickelt werden.

Der Anteil der betreffenden Baumeisterarbeiten des Teilbetrages von 17.210,00 € wird mit 10.000,00 € und die zugehörigen Elektriķerarbeiten mit 1.000,00 € geschätzt.

Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes handelt es sich bei den übrigen Baumeisterarbeiten der Rechnung vom 29. November .2003 um keine zu aktivierende Herstellung:

Das Abtragen und Ersetzen der Rigipsdecke, der Fuß- und Betonböden, des Verputzes und des Einfahrtsbereiches stellen zweifelsohne Reparaturaufwand dar. Insoweit ist der Bw beizupflichten, dass diese Aufwendungen sofort als Betriebsausgabe absetzbar sind.

Hinsichtlich der Mieterinvestitionen ergeben sich durch die Berufungsentscheidung (BE) daher folgende geänderte Beträge:

Mieterinvestition (ND 10 Jahre) lt. BE:	2004	2005
Baumeister (2.Hj.)	<u>10.000,00</u>	
Elektrotechnik (1.Hj.)		<u>1.000,00</u>
Abschreibung Baumeister (2004 ½)	<u>-500,00</u>	-1.000,00
Abschreibung Elektrotechnik		<u>-100,00</u>
Summe erhöhte Abschreibung	-500,00	-1.100,00
	2004	2005
Gewinnerhöhung (Aktivierung) lt. BE	10.000,00	1.000,00
Gewinnminderung AfA lt. BE	<u>-500,00</u>	<u>-1.100,00</u>
Gewinnerhöhung lt. BE	9.500,00	-100,00
Gewinnerhöhung lt. BP (BP-Bericht S 5)	<u>59.213,88</u>	<u>-1.962,90</u>
Änderung	-49.713,88	1.862,90

Buchwert Mieterinvestition zum 1.2. 2005 (Wj. **2006** vom 1.2.2005-31.1.2006):

BW Mieterinvestition Baumeister 1.2.2005	8.500,00
BW Mieterinvestition Elektrotechnik 1.2.2005	<u>900,00</u>
BW Mieterinvestition 1.2.2005(Kauf Liegenschaft 5/05)	9.400,00

Die **nach dem Erwerb** (Versteigerung vom 6. Mai 2005) des gegenständlichen Gebäudes durch die Bw **getätigten Aufwendungen** sind wie folgt zu beurteilen:

Die Dachdeckerrechnung über netto 7.447,24 € vom 25. November 2005 betrifft die Sanierung des Flachdaches und Abdichtung der Lichtkuppeln. Dabei handelt es sich ebenso wie bei den in der Rechnung vom 31. August 2005 erfassten Elektroarbeiten (Reparatur der Klingel, verschiedener Beleuchtung, der Heizung, einer Stanze und der EDV) um sofort als Betriebsausgabe absetzbare Aufwendungen.

Dies gilt zweifellos auch für den Teilbetrag von 6.233,00 € für das Auswechseln des einsturzgefährdeten Holzträgers im Lager in der Baumeisterrechnung vom 31. Dezember 2005 über insgesamt 21.057,71 € netto. In der Beilage zu dieser Rechnung werden 14.824,71 € für das Abbrechen der zum Teil nicht funktionsfähigen WC-Anlagen für Damen und Herren und die Neuherstellung ausgewiesen. In den damit zusammenhängenden Rechnungen des Installateurs über insgesamt 9.468,23 € netto werden die Lieferung und Montage von je drei Tiefspühl-WC's und Waschtischen, eines Urinals und von Heizkörpern genannt.

Aus dem alten Plan geht hervor, dass es früher eine WC-Anlage für Damen mit sechs getrennten Kabinen und acht Waschtischen und eine WC-Anlage für Herren mit drei getrennten Kabinen, drei Urinalen und drei Waschtischen gab. Im Brandschutzplan wird der bisherige Sanitärbereich durch einen neu geschaffenen Umkleideraum reduziert, von dem man durch getrennte Türen in die etwa gleich großen WC-Anlagen für Damen und Herren gelangt. In der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bw bestätigt, dass der Umbau erfolgt ist, um der wesentlich geringeren Anzahl von Bediensteten – nunmehr drei statt früher wesentlich mehr – Rechnung zu tragen.

Die Berufungsbehörde teilt auf Grund des Gesamtbildes in diesem Punkt die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass diese auf die Bedürfnisse der Bw zugeschnittene Umgestaltung als Herstellungsaufwand zu qualifizieren und deshalb zu aktivieren ist.

Herstellungsaufwand Wj. 2006 lt. BE:	2006
Baumeister 1. Hj.	14.824,71
Installateur 1.Hj..	<u>9.468,23</u>
Aktivierung Herstellungsaufwand WJ 2006 lt. BE	24.292,94
Abschreibung 4% lt. BE	-971,72
Buchwertabgang Mieterinvestition lt. BE	<u>-9.400,00</u>
Summe Tz. 5 lt. BE	13.921,22
Summe Tz. 5 lt. BP (BP-Bericht S 5)	-9.533,91

Änderung Tz 5 um			23.455,13
Änderung Tz 4 (ND s.o.) um			<u>-1.273,57</u>
Gewinnänderung durch BE gegenüber BP um			22.181,56
	2004	2005	2006
Gewinn lt. BP (BP-Bericht S 6)	182.581,58	-28.565,51	41.944,96
Gewinnänderung durch BE	<u>-49.713,88</u>	<u>1.862,90</u>	<u>22.181,56</u>
Gewinn lt. BE	132.867,70	-26.702,61	64.126,52

Im Ergebnis kommt dem Berufungsbegehren betreffend die Körperschaftsteuer teilweise Berechtigung zu.

Hinsichtlich der der Ermittlung der geänderten Körperschaftsteuer für die bekämpften Jahre 2004 bis 2006 wird auf die als Beilagen angeschlossenen drei Berechnungsblätter verwiesen.

Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2004

Die Bw hat in der Rechtsmittelschrift vom 9. September 2004 auch den Bescheid vom 7. August 2008 betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 (2.636,20 €) bekämpft und sinngemäß die ersatzlose Aufhebung (Festsetzung mit 0,00 €) beantragt. Zur Begründung hat die Bw sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide nur am Beginn der Berufungsschrift die Unrichtigkeit der Feststellungen zu Tz 4 (Nutzungsdauer Betriebs- und Geschäftsgebäude) und zu Tz 5 (Instandhaltung – anschaffungsnaher Herstellungsaufwand) geltend gemacht.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind.

Gemäß **§ 205** Abs. 1 und 2 **BAO** idF BGBl. I. 2000/142 und BGBl. I. 2002/84 sind Differenzbeträge an Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der

Bekanntgabe dieser Bescheide mit 2% pro Jahr über dem Basiszinssatz zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird nach Abs. 4 dieser Bestimmung durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen nach Abs. 6 insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

Ritz, BAO, 4. Aufl., § 252 Tz 3 bis 5 ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Tz 3: § 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 13.5.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Tz4: § 252 Abs. 1 und 2 betrifft nur Grundlagenbescheide iSd §§ 185 ff. § 252 Abs. 3 betrifft grundlagenbescheidähnliche Bescheide.

Tz 5: Abs. 1 und 2 des § 252 gelten für abgeleitete Bescheide auch dann, wenn sie sich nicht auf § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 stützen (somit auch etwa für abgeleitete Erstbescheide).

Der Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150**) hat zu einem ebenfalls Anspruchszinsen betreffenden Fall im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehört der Verspätungszuschlag (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2591), dazu gehören auch die Anspruchszinsen.

Anspruchszinsen wie auch Verspätungszuschläge sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2008/13/0036). Das gilt sinngemäß auch für Verspätungszuschlagsbescheide.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsensfestsetzung und der Verspätungszuschlagsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. das hg Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2001/13/0167, zum Verspätungszuschlag).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Anspruchszinsen berufen, sich in der Berufungsbegründung jedoch ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide gestützt. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die Berufung abgewiesen hat.

Der Anspruch auf Anspruchszinsen entsteht unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (UFS 06.10.2005, RV/1847-W/04; 20.07.2004, RV/1980-W/03, 10.07.2003, RV/0953-W/03). Es ist daher ohne Bedeutung, warum ein Bescheid erst so spät erlassen worden ist. Eine lange Verfahrensdauer ist unmaßgeblich (UFS 15.07.2005, RV/0378-G/05, 26.01.2004, RV/0344-S/03, 06.08.2009, RV/0356-G/09).

Die gegenständliche Berufung richtet sich auch hinsichtlich der Anspruchszinsen gegen die Richtigkeit des Körperschaftsteuerbescheides 2004 und begründet die beantragte ersatzlose Aufhebung ("Festsetzung mit 0,00") sinngemäß mit den Einwendungen gegen die Richtigkeit des Körperschaftsteuerbescheides betreffend dieses Jahr.

Im Licht der oben dargestellten Rechtslage (§ 252 Abs. 2 BAO) und der dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Berufung betreffend die Anspruchszinsen schon deshalb kein Erfolg beschieden sein.

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen:

3 Berechnungsblätter

Protokoll der mündlichen Verhandlung in Kopie

Linz, am 8. Mai 2013