



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes N., vertreten durch N.N., betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 29. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. veräußerte mit Kaufvertrag vom Dezember 2003 einen Teil der Liegenschaft in Adr.2. Der Zufluss des Veräußerungserlöses erfolgte im Jahr 2004.

Der Bw. hatte bei der angeführten Liegenschaft nach Ersetzen von Gasöfen durch den Einbau einer Gasetagen-Zentralheizung im Jahr 1999 eine Abschreibung von Herstellungskosten auf 15 Jahre betreffend die Aufwendungen für den Einbau der Gas-Etagenheizung beantragt. Diese Abschreibung wurde in den Jahren 2000 bis 2003 fortgeführt. Da der Bw. die Liegenschaft im Jahr 1992 angeschafft hatte und im Jahr 2004 die Veräußerung stattfand, ergäbe sich aus der daraus resultierenden Verlängerung der Spekulationsfrist auf 15 Jahre eine Spekulationsbesteuerung.

Die steuerliche Vertretung des Bw. verneint das Vorliegen des angeführten Steuertatbestandes mit dem Verweis, dass die getätigten Aufwendungen für den Einbau einer

Gas-Etagenheizung nicht als Herstellungsaufwendungen, sondern vielmehr als Erhaltungsaufwand zu beurteilen seien und damit eine Spekulationsfrist von 10 Jahren vorliege.

Die steuerliche Vertretung des Bw. reichte die Einkommensteuererklärung für 2004 am 18. September 2006 ein. Es werden unter der Kennziffer 370 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € -1.159,64 und unter der Kennziffer 380 Sonstige Einkünfte in Höhe von € 3.933,24 erklärt (siehe ESt-Akt, S 104/2004).

In den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2004 wird wie folgt ausgeführt:

„Beilage 1 zur Einkommensteuererklärung 2004

Veräußerung Liegenschaft

81% der Liegenschaft Adr.2, wurde per 01.01.2004 außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren veräußert.

Der Erhaltungsaufwand 1999 wurde irrtümlich als Herstellungskosten ausgewiesen. Sollte der Austausch der Heizung entgegen unserer Ansicht als Herstellungskosten auszuweisen sein, wären die „besonderen Einkünfte“ gemäß § 28 Abs. 7 EStG wie folgt zu berechnen:

Beobachtungszeitraum 15 Jahre vor Veräußerung:

Verkauf 2004, daher 2004 bis 1992 maßgeblicher Zeitraum

Nachversteuerungszeitraum, darin enthalten

5/15 – Teilbeträge (von 1999 bis 2003)

<i>5/15 EUR</i>	<i>13.326,89</i>			<i>4.442,30</i>
<i>Abzüglich fiktive AfA bei Verteilung auf Restnutzungsdauer (60,67 Jahre)</i>				
<i>EUR</i>	<i>13.326,89</i>	<i>60,17 Jahre</i>	<i>221,49/Jahr</i>	
		<i>5 Jahre</i>		<i>-1.107,44</i>
<i>Besondere Einkünfte § 28 Abs. 7 EStG</i>				<i>3.334,86</i>
<i>Besondere Einkünfte § 28 Abs. 7 nach unserer Ansicht</i>				<i>0,00</i>

Beilage 2 zur Einkommensteuererklärung 2004

Veräußerung Liegenschaft

81% der Liegenschaft Adr.2, wurde per 01.01.2004 außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren veräußert.

Der Erhaltungsaufwand 1999 wurde irrtümlich als Herstellungskosten ausgewiesen. Sollte der Austausch der Heizung entgegen unserer Ansicht als Herstellungskosten auszuweisen sein, verlängert sich die Spekulationsfrist auf 15 Jahre. In diesem Fall wären Einkünfte aus Spekulation gemäß § 30 Abs. 4 EStG in folgender Höhe anzusetzen:

			EUR
Veräußerungserlös			800.000,00
Anschaffungskosten	81%	235.459,98	
Anschaffungsnebenkosten	81%	17.167,03	
Erhaltungsaufwand ¹	100%	13.326,89	
Instandsetzungsaufwendungen	81%	12.767,91	
gem. § 28 Abs. 6 EStG 1988 steuerbefr. Subventionen		0,00	
Werbungskosten (Verkauf, Zinsen ¹)		12.000,00	-290.721,82
Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988			509.278,18
Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 nach unserer Ansicht			0,00

¹Der Austausch der Heizungen in 2 Wohnungen wurde ab 1999 irrtümlich als Herstellungskosten ausgewiesen. Unserer Ansicht nach handelt es sich dabei um Erhaltungsaufwand, um die zu vermietenden Objekte in einem brauchbaren Zustand zu übergeben, und damit um Instandhaltung." (siehe ESt-Akt, S 110 – 111/2004).

Das Finanzamt erließ am 7. Dezember 2006 den Einkommensteuerbescheid 2004 und berücksichtigte zusätzlich zu den vom Bw. erklärten Einkünften Besondere Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 in Höhe von € 3.334,86 sowie Einkünfte gemäß § 30 Abs. 2 lit. a und Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von € 509.278,18. In der Begründung führt das Finanzamt wie folgt aus:

„Die Liegenschaft ADr.2 wurde am 1.1.2004 verkauft. Aufgrund der Veräußerung sind gemäß § 28 Abs. 7 EStG € 3.334,86 als Besondere Einkünfte bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens zu berücksichtigen.

Die Liegenschaft ADr.2 wurde innerhalb von 15 Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft veräußert. Die Verteilung der Instandsetzungskosten 1999 führt zu einer Verlängerung des Spekulationszeitraums auf 15 Jahre. Als Einkünfte gemäß § 30 Abs. 4 EStG sind daher € 509.278,18 bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens zum Ansatz zu bringen. In diesem Zusammenhang wird auf den vorgelagerten Schriftverkehr verwiesen.“

In der am 23. Jänner 2007 eingebrachten Berufung betreffend Einkommensteuer 2004 führt die steuerliche Vertretung des Bw. wie folgt aus:

„Wir beantragen die Streichung der Einkünfte aus Spekulation gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 sowie der besonderen Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988. 81% der Liegenschaft Adr.2, wurden per 01.01.2004 außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren veräußert.

Es handelt sich nicht um eine Verlängerung der Spekulationsfrist auf 15 Jahre, da der Erhaltungsaufwand 1999 nur irrtümlich als Herstellungsaufwand angesetzt und über 15 Jahre verteilt wurde. Da es sich um Erhaltungsaufwand handelt, sind auch keine besonderen Einkünfte zu versteuern.

Begründung:

Die Liegenschaft Adr.2, wurde von Herrn Bw. mit 01.12.1992 um ATS 4.000.000,00 (EURO 290.691,34) erworben. Das Gebäude hat mehrere Wohnungen und ein Geschäftslokal (Juweliergeschäft mit Büro) im Erdgeschoß. Die Wohnungen (81% des Gebäudes) wurden vermietet. Herr Bw. erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und setzte die Kosten (AfA, Zinsen) entsprechend ab.

1999 wurde in den leerstehenden Wohnungen Top Nr. 3 und Top Nr. 5 die Heizung saniert. Die bestehende Gasheizung wurde durch Einbau einer Gasetagenheizung ausgetauscht. Der dafür aufgewendete vergleichsweise äußerst geringe Aufwand (4,6% der ursprünglichen Anschaffungskosten des Gebäudes) in Höhe von ATS 91.440,00 (EUR 6.645,20) und ATS 91.942,00 (EUR 6.681,69) wurde 1999 irrtümlich bereits in der Aufstellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch die Hausverwaltung nicht als Erhaltungsaufwand sondern als Herstellungsaufwand, ohne solcher zu sein, ausgewiesen und vom damaligen Steuerberater so übernommen. Für diesen Aufwand wurde eine 1/15 Absetzung gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 beantragt und in den folgenden Jahren in den Steuererklärungen als 1/15-Absetzung angesetzt.

2000 wurden Instandsetzungsarbeiten in Höhe von ATS 216.901,64 (EUR 15.762,86) durchgeführt. Weiters wurden von 1992 bis 2003 nur die jährlich üblichen Instandhaltungen verrichtet.

Per 01.01.2004 wurden 81% der Liegenschaften außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren um EUR 800.000,00 veräußert. Der Austausch der Heizung beträgt lediglich 1,7% des Verkaufserlöses des 81%igen Liegenschaftsanteils, woraus zu erkennen ist, dass es sich allein von der Größenordnung her gar nicht um Herstellungsaufwand iSd EStG handeln kann.

Da es sich bei dem Austausch der Heizung um Erhaltungsaufwand handelt, liegt keine Verlängerung der Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 auf 15 Jahre und keine Nachversteuerung besonderer Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 vor. Es kommt dabei nicht auf die (verfehlte) Bezeichnung an, sondern auf die tatsächliche Qualität der Arbeiten, die durch die Verteilung des Aufwands nicht geändert wird.

Heizungsanlagen, die mit dem Gebäude derart verbunden sind, dass sie ohne Verletzung ihrer Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden können, sind nach der Rechtsprechung des VwGH (Zl 316/65 vom 11.06.1965) als Teil des Gebäudes anzusehen.

Da die alte Heizung mit dem Gebäude fest verbunden war, muss die Erneuerung der Anlage Erhaltungsaufwand darstellen.

Erhaltungsaufwand

Im steuerlichen Sinn ist der Erhaltungsaufwand mit dem Begriff des § 28 Abs. 2 EStG 1988 Instandhaltungsaufwand bzw. Instandsetzungsaufwand gleichzusetzen. Erhaltungsaufwand dient dazu, ein Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen Zustand zu versetzen. Die regelmäßig erforderlichen Ausbesserungen am Gebäude, auch wenn sie den Gebäudewert steigern oder wenn es sich um eine Großreparatur handelt, stellen Erhaltungsaufwand dar. Bei Großreparaturen handelt es sich um Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Es muss sich daher um einen relativ hohen Aufwand handeln. (UStR 2000 RZ 2080; § 28 Abs. 2 EStG 1972).

Lt VwGH Erkenntnis 2004/14/0080 vom 17.5.2006 liegt Erhaltungsaufwand vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres Material oder eine modernere Ausführung verwendet werden kann. Für die Qualifikation als Erhaltungsaufwand ist es nicht schädlich, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden und dabei auch ein besseres langlebigeres Material verwendet wird. Die Modernisierung einer bereits vorhandenen Einrichtung führt typischerweise zu einem Erhaltungsaufwand. (vgl. Bertl/Fraberger, „Erhaltungs- und Herstellungsaufwand“ in RWZ 1999).

Die Erhaltung hat im jeweils ortsüblichen Standard zu erfolgen, so dass gemäß § 3 Abs. 1 MRG eine elastische, sich den jeweiligen zeitlichen und örtlichen Komfortvorstellungen anpassende Obergrenze der Erhaltung normiert wird, wenn dies dem sonstigen Erhaltungszustand des Hauses entspricht (Vgl. Würth-Zingher-Kovanyi, Miet- und Wohnrecht, 21. Auflage, RZ 4 zu § 3 MRG). Erhaltungsaufwand als dynamischer Begriff erfasst nicht nur das Ersetzen von schadhaft gewordenen Teilen durch einen gleichartigen neuen Teil, sondern auch den Tausch gegen eine den zeitgemäßen technischen Anforderungen entsprechende

Einrichtung insbesondere wenn die bisherigen sicherheitstechnischen oder zivilrechtlichen Anforderungen nicht mehr erbracht sind.

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 MRG sind für den Vermieter die Erhaltungsaufwendungen dann unabdingbar, „wenn sie erforderlich sind, um einen zu vermietenden Mietgegenstand in brauchbarem Zustand zu übergeben“ (OGH v 13.06.1995, 5 OB 1059, 1060/05). Dies ist in diesem Fall jedenfalls gegeben, wobei auch insbesondere die energiesparenden Maßnahmen als Erhaltungsaufwand definiert sind (§ 3 Abs. 2 Z 5 MRG). Demnach ist jede energiesparende Maßnahme dem Erhaltungsaufwand zuzuordnen, und nicht dem Verbesserungsaufwand.

Solange einzig der Nutzungswert eines Gebäudes wesentlich erhöht wird, handelt es sich um Instandsetzungsaufwand. Die Funktion (Wesensart) eines Gebäudes ändert sich z.B. nicht, wenn das Gebäude einen Wärmeschutz erhält, damit wird lediglich der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht.

Bei dem oben angesprochenen Austausch der Heizung wurde ein besseres Material und eine modernere Ausführung verwendet, da die bestehende alte Gasheizung nicht mehr dem Standard einer zeitgemäßen Heizung entsprach und sich ein Mieter für den Gebrauch eine dem aktuellen technischen, ökologischen und ökonomischen Stand entsprechende Heizung erwartet. Die Wesensart der beiden Wohnungen (beheizte Wohnung) hat sich durch die moderne Heizung aber nicht geändert. Der Zustand „erwärmte Wohnung“ wurde nicht verbessert.

Es handelt sich um Instandhaltungsaufwand. Ein Instandsetzungsaufwand im Sinne des § 28 Abs. 2 EStG 1988 liegt nur bei einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes eines Gebäudes oder einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer vor.

Da weniger als 25% der Nutzfläche vom Erhaltungsaufwand betroffen war, liegt Instandhaltungsaufwand vor, der grundsätzlich sofort abzugsfähig ist oder über Antrag auf 10 Jahre verteilt werden kann, wenn es sich wie in diesem Fall um nicht jährlich wiederkehrende Arbeiten handelt.

Herstellungsaufwand

Herstellungsaufwand liegt hingegen vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird oder das Gebäude ein größeres Ausmaß erhält, wie dies z.B. bei einem Anbau oder bei einer Gebäudeaufstockung der Fall ist (siehe auch VwGH 93/13/0197 vom 02.08.1995 und VwGH 86/13/0167 vom 10.06.1987). Werden durch eine einheitliche Baumaßnahme sämtliche Gebäudeteile ausgetauscht, so wird dadurch ein Wirtschaftsgut (Gebäude) neu geschaffen, weshalb Herstellungsaufwand vorliegt.

Im vorliegenden Fall wurde in 2 leeren Wohnungen eine bestehende Heizungsanlage ausgetauscht und durch eine Gasetagenheizung ersetzt um ein der zeitgemäßen Wohnkultur entsprechendes Mietobjekt zu erhalten. Die Wesensart des gesamten Gebäudes wurde dabei aber nicht verändert, vor allem in Hinblick darauf, dass die Heizung in nur 2 Wohnungen ausgetauscht wurde. Die Funktion (Wesensart) des Gebäudes änderte sich nicht.

Erhaltungs- und Herstellungsaufwand sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genauso abzugrenzen wie bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Es wird keine Differenzierung zwischen Betriebs- und Privatvermögen vorgenommen. Da der Herstellungsaufwand im EStG nicht definiert ist, ist das Handelsrecht für das Steuerrecht maßgeblich. Gemäß § 203 Abs. 3 HGB sind Herstellungskosten die Aufwendungen die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Der UFS definiert in seiner Berufungsentscheidung vom 15.07.2005 den Erhaltungsaufwand im Umkehrschluss zu den Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 HGB.

Erhaltungsaufwand ist demnach alles, was

- kein selbständiges, neu hergestelltes Wirtschaftsgut und*
- keine Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus, sowie*
- keine Erweiterung ist,*

da der Ersatz bestehender Teile nicht zur Schaffung neuer Substanz führt. (siehe auch Fröhlich, UFS zum Herstellungsaufwand, RdW 7/2006).

Eine wesentliche Verbesserung liegt nur dann vor, wenn die Maßnahmen zur Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen und damit künftig eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. (siehe auch Sturmann, Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, Betriebs-Berater Heft 13/1997).

Auch der deutsche BFH begründet in seinem Urteil vom 12.9.2001 (IX R 39/97), dass eine wesentliche Verbesserung eines Wohnhauses dann vorliegt, wenn im Zuge von Baumaßnahmen Einrichtungen nicht nur in zeitgemäßer Form ersetzt, sondern darüber hinaus in ihrer Funktion (Gebrauchswert) deutlich erweitert und ergänzt werden und dadurch der Wohnkomfort des Hauses insgesamt deutlich gesteigert wird.

Für eine wesentliche Verbesserung spricht auch, wenn die Maßnahmen zu einer Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer führen. Diese verlängert sich aber nicht bereits durch zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerungen von Bestandteilen, deren gewöhnliche Nutzungsdauer von

vornherein kürzer ist als die tatsächliche Nutzungsdauer des gesamten Gebäudes. (Konezny, zu BFH: Ende des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes, RdW 8/2002)

Der Austausch der Heizungsanlage einer Wohnung ist kein neu hergestelltes selbständiges Wirtschaftsgut, erhöht nicht das Nutzungspotential des gesamten Hauses und ist daher keine Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus und führt auch nicht zu neuer Substanz und daher zu keiner Erweiterung.

Die Bestimmungen des EStG sind losgelöst von mietenrechtlichen Vorschriften zu interpretieren. Die Abgrenzung eines steuerlichen Erhaltungsaufwandes vom steuerlichen Herstellungsaufwand hat somit losgelöst von den Bestimmungen der §§ 3 bis 5 MRG zu erfolgen. § 28 Abs. 3 EStG sieht vor, dass Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 MRG zu erfolgen haben und dass diese Aufwendungen über 15 Jahre verteilt abgesetzt werden können, soweit Herstellungsaufwendungen vorliegen.

Der Begriff Herstellungsaufwand wird in den §§ 3 bis 5 MRG nicht verwendet (nur Erhaltung bzw. Verbesserung). Herstellungsaufwand ist im Sinne des EStG zu interpretieren. Der Gesetzestext selbst bringt somit unmissverständlich zum Ausdruck, dass 1/15-Absetzungen nur in Betracht kommen, soweit Herstellungsaufwendungen im Sinne des EStG vorliegen. Es ist daher einer steuerlichen Beurteilung vorbehalten, ob der gegenständliche Sachverhalt eine Annahme von Herstellungsaufwendungen zulässt. Dem MRG und der Judikatur zum MRG kommen für die hier zu treffende Abgrenzungsfrage somit keine abschließende Bedeutung zu. Jede andere Beurteilung würde auch zum wohl gleichheitswidrigen Ergebnis führen, dass die Abgrenzung Erhaltung/Herstellung im Bereich der betrieblichen Einkünfte anders zu lösen wäre als im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Aus der Aufteilung auf 15 Jahre zu schließen, dass durch deren Gewähren kein Erhaltungsondern Herstellungsaufwand vorliegt, wäre ohne gesetzliche Deckung und daher widerrechtlich und gleichheitswidrig.

Zusammenfassung

Die Liegenschaft Adr.2, wurde am 01.12.1992 um ATS 4.000.000,00 (EUR 290.691,34) erworben. Per 01.01.2004 wurden 81% des Gebäudes, die zur Vermietung bestimmt waren, außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren um EUR 800.000,00 veräußert. 1999 wurde in den vermieteten Wohnungen Top Nr. 3 und Top Nr. 5 die bestehende Gasheizung, mit dem vergleichsweisen äußerst geringen Aufwand von 4,6% der ursprünglichen Anschaffungskosten bzw. gar nur 1,7% des 2004 erzielten Veräußerungserlöses ausgetauscht.

Die modernisierte Heizung entspricht einem aktuellen technischen, ökologischen und ökonomischen Stand. Die Wesensart des Gebäudes wurde durch den Austausch in keinsten Weise geändert. Die Heizung ist kein selbständiges, neu hergestelltes Wirtschaftsgut, sondern fest mit dem Gebäude verbunden, es wurde keine Verbesserung über den ursprünglichen Zustand „beheizte Wohnung“ hinaus erreicht und es kam zu keiner Erweiterung des Gebäudes. Beim Austausch der Heizung handelt es sich daher um Erhaltungsaufwand.

Wir beantragen daher die Streichung der Einkünfte aus Spekulation gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von EUR 509.278,18 sowie der besonderen Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1998 in Höhe von EUR 3.334,86 und Neufestsetzung der Einkommensteuer 2004.

Weiters beantragen wir gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung."

In der am 29. Juni 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung ergänzend ausgeführt, dass der Austausch der Heizungen Kosten von rund € 6.600,00 verursacht habe. Das ergäbe bei einer Wohnungsgröße von 100 m² Sanierungskosten von unter € 70,00 pro m². Verwiesen werde darauf, dass eine Anhebung des Nutzwertes einer Wohnung bei rund € 600,00 bis € 800,00 pro m² gegeben sei. Daher könne kein Verbesserungsaufwand vorliegen. Beziehe man diese Sanierungskosten auf das ganze Haus, wäre der Anteil ein entsprechend geringerer.

Es wird von der steuerlichen Vertretung weiters angeführt, dass die begünstigte Abschreibung von Herstellungskosten auf 15 Jahre im Zusammenhang mit der Ausweitung des Zeitraumes der Spekulationsbesteuerung darin zu sehen sei, dass wesentlich werterhöhende Investitionen, die begünstigt abgeschrieben worden seien, bei der Spekulationsbesteuerung zu erfassen seien. Im gegenständlichen Fall liege mit dem Einbau zweier Heizungen keine wertbestimmende Investition vor, die bei der Spekulationsbesteuerung berücksichtigt werden müsste.

Der Vertreter des Finanzamtes führte dazu aus, dass der Wertanteil der Investition keine entscheidende Rolle spiele. Die Investition falle nach Ansicht des Finanzamtes unter § 4 Abs. 2 MRG, da eine nützliche Verbesserung vorliege. Das Finanzamt gehe damit vom Vorliegen von Herstellungsaufwendungen aus.

Diese Aussage des Finanzamtes werde von der steuerlichen Vertretung des Bw. nicht geteilt. Es stelle sich die Frage, ob das Mietrecht für die Abgrenzung Herstellungsaufwand zu Erhaltungsaufwand überhaupt dienlich sei. Es würden im Mietrecht die Begriffe Erhaltung und Verbesserung sowie im Einkommensteuerrecht die Begriffe Herstellungs- und Erhaltungsaufwand verwendet. Das Mietrecht sei also nicht entscheidend bei der Beurteilung, ob Erhaltungs- (Instandhaltung und Instandsetzung) oder Herstellungsaufwand vorliege.

Wenn man das Mietrecht heranziehe, gehe § 3 MRG von einem dynamischen Erhaltungsbegriff aus. Zweckmäßige und wirtschaftliche gebotene Erhaltungsarbeiten seien demgemäß Erhaltung. Wenn eine Erhaltungsmaßnahme nach dem technischen Standard durchgeführt werde, liege keine Verbesserung, sondern Erhaltung vor. Der Austausch zweier Heizungen im gegenständlichen Fall sei keine Herstellung sondern Erhaltung. Verwiesen werde darauf, dass auch Aufwendungen für einen Vollwärmeschutz unter Erhaltung fielen und wird dazu eine Besprechung zu OGH vom 2.6.2003, 5 Ob 58/03 vorgelegt.

Die steuerliche Vertretung legte einen Artikel von *Lenk* in *immolex 2007, 143* vor und zitiert daraus auszugsweise wie folgt: *„Der Hinweis im § 3 MRG auf den ortsüblichen Standard bedeutet, dass auch zweckmäßige und wirtschaftlich gebotene Erneuerungsarbeiten zur Erhaltung zählen, auch wenn damit erstmalig ein mängelfreier Zustand hergestellt wird, es zu einer vollständigen Erneuerung oder gar zu einer Veränderung kommt.“* Damit sei klargestellt, dass im gegenständlichen Fall Erhaltungsaufwand vorliege.

Festgestellt wird von der steuerlichen Vertretung, dass das Mietrecht für die Beurteilung der Frage, ob Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand vorliege, nicht anwendbar sei. Selbst wenn das Mietrecht anwendbar wäre, werde davon ausgegangen, dass Erhaltungsaufwand vorliege.

Das Finanzamt gehe ebenfalls davon aus, dass der Herstellungs – bzw. Erhaltungsbegriff ein steuerlich eigenständig definierter Begriff sei. Es sei somit die einkommensteuerliche Begriffsabgrenzung zum Herstellungs- und Erhaltungsaufwand heranzuziehen. Das Finanzamt gehe aufgrund der Rechtsprechung davon aus, dass mit dem Austausch der Heizungen steuerlich Herstellungsaufwand vorliege.

Die steuerliche Vertretung verweist weiters auf die Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Feldkirch vom 25.4.2008, RV/0213-F/06 und zitiert daraus wie folgt: *„Eine Anpassung an einen geänderten Kundengeschmack sowie an die technische Weiterentwicklung durch Austausch vorhandener Teile, wobei bessere Materialien und eine modernere Ausstattung gewählt werden, nimmt einem Aufwand nicht den Charakter einer Erhaltungsmaßnahme.“*

Ob der Sachverhalt der vom steuerlichen Vertreter angeführten Berufungsentscheidung des UFS mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar sei und daher die Ausführungen anwendbar seien, ist für den Vertreter des Finanzamtes fraglich.

Hingewiesen wird von der steuerlichen Vertretung auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2007, 2006/15/0333, wonach der Austausch oder die Erneuerung von Teilen eines Wirtschaftsgutes, Erhaltungsaufwand darstelle, da das Wirtschaftsgut in einem

ordnungsgemäßen Zustand erhalten bzw. wieder in einen solchen gebracht werde. Wichtig sei dabei, dass durch die Sanierungsmaßnahme die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten werde. Der Nutzungswert im gegenständlichen Fall habe sich weder wesentlich erhöht noch die Nutzungsdauer wesentlich verlängert. Unstrittig gehe es im gegenständlichen Fall um den Verkauf des Wirtschaftsgutes Haus, das sich nicht geändert habe.

Der Vertreter des Finanzamtes führt aus, dass in den EStR 2000 der Austausch von Heizungen als Herstellungsaufwand angeführt werde. Verwiesen werde weiters auf die Kommentare *Doralt* sowie *Wiesner Grabner Wanke*, in denen ein Heizungs austausch ebenfalls als Herstellungsaufwand beurteilt werde.

Abschließend wird von der steuerlichen Vertretung mit Nachdruck darauf verwiesen, dass es im gegenständlichen Fall um das Wirtschaftsgut Haus gehe. Es könne daher der Austausch der Heizung in zwei Wohnungen nicht zu Herstellungsaufwand führen. Laut der angeführten VwGH-Judikatur liege eindeutig Instandhaltungsaufwand vor. Angeführt wird ein Aufsatz von *Mayr* in *ÖStZ 2002, 44*, in dem es auszugsweise zitiert, heißt: *„Die Verbesserung des Wirtschaftsgutes gegenüber dem ursprünglichen Zustand (Erwerbszustand) muss wesentlich sein. Die wesentliche Verbesserung bezieht sich auf den Vermögensgegenstand als Ganzes; partielle Verbesserungen am Gebäude begründen daher keinen Herstellungsaufwand.“*

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob Aufwendungen für den Ersatz von Gasöfen durch eine Gasetagen-Zentralheizung – für die vom Bw. eine Abschreibung auf 15 Jahre beantragt wurde – als Herstellungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988 zu beurteilen sind und damit eine Spekulationsfrist von 15 Jahren zur Anwendung gelangt (Ansicht des Finanzamtes) oder ob lediglich Erhaltungsaufwendungen vorliegen und von einer Spekulationsfrist von 10 Jahren auszugehen ist (Ansicht des Bw.).

Der Unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der Bw. erwarb die streitgegenständliche Liegenschaft, Adr.2 mit Kaufvertrag vom 30. November 1992 (siehe Kaufvertrag vom 17. Dezember 2003, E-Akt S 31/2004 und 196/2004).

Im Hause Adr.2 wurden 1999 in 2 Wohnungen nämlich in Wohnung 3 und Wohnung 5 die dort befindlichen Gasöfen durch eine Gasetagenzentralheizung ersetzt. Von der Installationsfirma wurden die dort befindlichen Gasöfen entfernt. Im Haus bestanden im streitgegenständlichen Zeitraum Geschäftsräumlichkeiten und insgesamt 9 Wohnungen.

Die Rechnung der Installationsfirma K. Ges.m.b.H. vom 9. September 1999 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„ ... Betrifft: Wohnung Adr.2/Top 5

Einbau einer Gas-Etagenheizung mit Kombitherme Junkers für Heizung und Warmwasserbereitung.

Heizkörper Stelrad TCO Compact samt Einbrennlackierung in weiß.

Rohrleitungen aus Cu Röhren, hart gelötet, samt Isolierung, jedoch ohne öffnen und schließen der Fußböden, ohne Verputzarbeiten ...“ (siehe E-Akt S 13-16/2004)

Die Rechnung weist einen Nettobetrag von ATS 91.942,00 und einen Bruttobetrag von ATS 110.330,40 auf.

Die Rechnung der Installationsfirma K. Ges.m.b.H. vom 10. Juni 1999 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„Betrifft: Wohnung 3

Einbau einer Gas-Etagenheizung mit Kombitherme Junkers für Heizung und Warmwasserbereitung.

Heizkörper Stelrad TCO Compact samt Einbrennlackierung in weiß.

Rohrleitungen aus Cu-Röhren, hart gelötet, größtenteils eingestemmt verlegt samt Isolierung. (siehe E-Akt S 17-20/2004)

Die Rechnung weist einen Nettobetrag von öS 91.440,00 und einen Bruttobetrag von öS 109.728,00 auf.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 betreffend Adr.2 wird unter dem Titel „Ausgaben (netto)“ ein „1/15 Herstellungs-Aufwand 99“ in Höhe von öS 12.225,47 ausgewiesen. Dieser Herstellungsaufwand ergibt sich aus der Verteilung der Nettobeträge aus den oben angeführten Rechnungen in Höhe von ATS 91.942,00 und ATS 91.440,00 auf 15 Jahre. Der Bw. geht also hinsichtlich des Einbaues der Gasetagenheizungen in Wohnung 3 und Wohnung 5 von Herstellungsaufwand aus (siehe E-Akt, S 21/2004).

Weiters wird eine Aufstellung mit der Bezeichnung „Herstellungsaufwand“ in der Beilage der Einkommensteuererklärungen angeführt (siehe E-Akt, S 22/2004):

Herstellungsaufwand:	
----------------------	--

Inst. K.	ÖS 91.440,00
Inst. K.	ÖS 91.942,00
	ÖS 183.382,00
1/15 = 12.225,47	

In den Jahren 1999 bis 2003 wurden in den Erklärungen die angeführten Herstellungsaufwendungen auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben. Der Bw. ist dabei davon ausgegangen, dass durch den Einbau der Gas-Etagenheizung Herstellungsaufwand vorliegt.

Am 17. Dezember 2003 wurde über die Veräußerung der angeführten Liegenschaft ein Kaufvertrag geschlossen. Der Zufluss aus dem Geschäft erfolgte mit Hinterlegung des Kaufpreises beim Notar, das war im gegenständlichen Fall im Februar des Jahres 2004 (siehe dazu die Kopien des Anderkontos des Notars E-Akt, S 195/2004).

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

§ 28 EStG 1988 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„(2) Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. ...

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

*1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.
...*

(7) Wird ein Gebäude unter Lebenden übertragen und wurden innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung vom Steuerpflichtigen oder bei Erwerb von Todes wegen von seinem Rechtsvorgänger Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß Abs. 3 abgesetzt, dann sind im Jahr der Übertragung zusätzlich besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude im Zeitpunkt der Übertragung nicht mehr der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient. Die besonderen Einkünfte sind wie folgt zu errechnen:

1. Zunächst ist zu ermitteln, welcher Betrag bei der Einkunftsermittlung im Falle der Verteilung dieser Kosten auf die Restnutzungsdauer als Absetzung für Abnutzung abzusetzen gewesen wäre (rechnerische Absetzung für Abnutzung).

2. Die tatsächlich abgesetzten Teilbeträge der Herstellungsaufwendungen abzüglich der rechnerischen Absetzung für Abnutzung (Z 1) werden als besondere Einkünfte erfaßt."

§ 30 Abs. 1 und 4 EStG 1988 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„(1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre. ...

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. ..."

§ 3 Mietrechtsgesetz BGBl 1981/520 idF BGBl I 1999/147 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„Erhaltung

(1) Der Vermieter hat nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten dafür zu sorgen, dass das Haus, die Mietgegenstände und die der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen im jeweils ortsüblichen Standard erhalten werden. Im übrigen bleibt § 1096 des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs unberührt.

(2) Die Erhaltung im Sinn des Abs. 1 umfasst:

... 2. die Arbeiten, die zur Erhaltung der Mietgegenstände des Hauses erforderlich sind; diese Arbeiten jedoch nur dann, wenn es sich um die Behebung von ernsten Schäden des Hauses handelt oder wenn sie erforderlich sind, um einen zu vermietenden Mietgegenstand in brauchbarem Zustand zu übergeben; ...

5. die Installation von technisch geeigneten Gemeinschaftseinrichtungen zur Senkung des Energieverbrauchs oder die der Senkung des Energieverbrauchs sonst dienenden Ausgestaltungen des Hauses, von einzelnen Teilen des Hauses oder von einzelnen

Mietgegenständen, wenn und insoweit die hierfür erforderlichen Kosten in einem wirtschaftlich vernünftigen Verhältnis zum allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses und den zu erwartenden Einsparungen stehen; ... „

§ 4 Mietrechtsgesetz BGBl 1981/520 idF BGBl I 1999/147 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„Nützliche Verbesserung durch bautechnische Maßnahmen

(1) Der Vermieter hat nützliche Verbesserungen des Hauses oder einzelner Mietgegenstände nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten durchzuführen, soweit dies im Hinblick auf den allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses zweckmäßig ist; hiebei ist nützlichen Verbesserungen des Hauses gegenüber nützlichen Verbesserungen einzelner Mietgegenstände der Vorrang einzuräumen.

(2) Unter den Voraussetzungen des Abs. 1 sind nützliche Verbesserungen:

1. die den Erfordernissen der Haushaltsführung der Bewohner dienende Neuerrichtung oder Umgestaltung von Wasserleitungs-, Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Beheizungs- (einschließlich von zentralen Wärmeversorgungsanlagen), Kanalisations- und sanitären Anlagen in normaler Ausstattung. ..."

„Herstellungsaufwand liegt vor, wenn durch Umbauten in einer Wohnung die Wohnung vergrößert und modernisiert wird – z. B. Errichtung von Zwischenmauern, Versetzen von Tür- und Fensterstöcken, Einbau von Badezimmer und WC; Einbau zusätzlicher Türen und Fenster, etc. -, oder wenn bei Umbauten in einer Wohnung nicht nur der Austausch vorhandener Gebäudebestandteile – wie Türen, Fenster, Decken, Wände, etc. – vorgenommen wird, sondern neue Bestandteile eingebaut werden – z. B. Einbau neuer Türen oder Fenster, Abmauern bestehender Türen und Fenster, Errichtung neuer Badezimmer, Duschen oder Toiletten, etc. – oder bereits vorhandene Bestandteile an anderen Stellen eingebaut werden – Versetzen von Türen oder Fenstern, Vergrößerung bestehender Badezimmer durch Abbruch von Zwischenwänden etc. - ..." (siehe VwGH vom 19. Februar 1986, 84/13/0130).

Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Herstellung liegt weiters vor, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehende Wirtschaftsgut dessen Wesenart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung (z.B. Aufstockung eines Gebäudes) oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt. Solcherart besteht Parallelität zwischen den Herstellungskosten iSd EStG und jenen nach § 203 Abs. 3 UGB.

Zu beachten ist allerdings, dass nach § 4 Abs. 7 (bzw. § 28 Abs. 2) EStG 1988

Instandsetzungsaufwendungen, also Aufwendungen, die – bei Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes – „den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern“ Erhaltungsaufwendungen sind und somit nicht zu den Herstellungskosten zählen.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht deshalb zu den Herstellungskosten zählen, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausstattung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (vgl. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333).

„Herstellungsaufwand liegt vor, wenn die Wesensart des Gebäudes verändert wird, dieses erweitert oder gegenüber seinem bisherigen Zustand wesentlich verbessert wird

Herstellungsaufwand liegt insb. vor bei der Aufstockung eines Gebäudes, dem Zusammenlegen von Wohnungen, dem erstmaligen Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen etc, dem Versetzen von Zwischenwänden, dem Einbau von Badezimmern und WC (Kategorieanhebung) oder dem Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (z.B. Versetzen von Türen und Fenstern) (siehe *Lenneis* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.9.2008], § 28 Anm 32*).

„Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zu Instandhaltung oder Instandsetzung (Erhaltung) dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird (vgl. E 23.9.1997, 93/14/0095, 0096, 1998, 420 zur Schaffung eines Wirtschaftsgutes anderer Marktgängigkeit); zum Herstellungsaufwand gehören auch Aufwendungen, die zur Erweiterung oder einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung eines Wirtschaftsgutes führen. Im außerbetrieblichen Bereich gelten dafür die gleichen Grundsätze wie im betrieblichen Bereich ...“ (siehe *Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 136*).

Doralt zählt in *EStG⁹, § 28 Tz 137* als Beispiele für den Herstellungsaufwand wie folgt auf:

- Aufstockungen eines Gebäudes,
- Zusammenlegungen von Wohnung,
- Erstmaliger Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen usw.,

- Einbau von Badezimmern und WC (Kategorieanhebung),
- Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (z.B. Versetzen von Türen und Fenstern.)

„ ... Herstellung

Allgemeines ...

Herstellungsaufwand liegt bei jeder Änderung der Wesensart des Gebäudes vor, wie z.B.

- Aufstockung,
- Zusammenlegung von Wohnungen,
- erstmaligen Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen usw.,
- Versetzen von Zwischenwänden,
- Einbau von Badezimmern und WC (Kategorieanhebung),
- Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (z.B. Versetzen von Türen und Fenstern)

Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH ist grundsätzlich eine Trennung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei jeder Baumaßnahme vorzunehmen (siehe *Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, 8. Auflage, 2002, 218*)

Der Unabhängige Finanzsenat geht mit den Parteien des Verwaltungsverfahrens davon aus, dass zur Beurteilung der Frage, ob gegenständlich Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand vorliegt, die einkommensteuerlichen Bestimmungen heranzuziehen sind. Es sind sowohl Herstellungs- als auch Erhaltungsaufwand steuerlich eigenständig definierte Begriffe.

Fest steht, dass mit der Ersetzung der Gasöfen durch den Einbau einer Gasetagen-Zentralheizung in 2 Wohnungen, Bestandteile eingefügt wurden, die bisher nicht vorhanden waren.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Herstellungsaufwand dann vor, wenn durch Umbauten in der Wohnung die Wohnung vergrößert und modernisiert wird oder wenn bei Umbauten in einer Wohnung nicht nur der Austausch vorhandener Gebäudebestandteile vorgenommen wird, sondern neue Bestandteile eingebaut werden oder bereits vorhandene Bestandteile an anderen Stellen eingebaut werden. Der Austausch einer Heizungsanlage ist dementsprechend als Instandsetzungsaufwand, deren erstmaliger Einbau hingegen als Herstellungsaufwand zu beurteilen (vgl. VwGH vom 19.2.1986, 84/13/0130).

Eine Erweiterung, die einer Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes entspricht, liegt auch dann vor, wenn Bestandteile eingefügt werden, die bisher nicht vorhanden waren, wenn also dem Wirtschaftsgut etwas Neues hinzugefügt wird (vgl. *Doralt, EStG¹³, § 6 Tz 126 mit Hinweis auf BFH, BStBl 1996 II 628*).

Da mit dem Einbau der Gasetagen-Zentralheizungen neue Bestandteile, die bisher nicht vorhanden waren, eingefügt wurden und also dem Haus etwas Neues hinzugefügt wurde, geht der Unabhängige Finanzsenat vom Vorliegen von Herstellungsaufwendungen aus.

Auch unter Heranziehung der – auch vom steuerlichen Vertreter des Bw. zitierten – aktuellen Rechtsprechung zur Abgrenzung Erhaltungsaufwand Herstellungsaufwand (siehe VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333), wonach Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht deshalb zu den Herstellungskosten zählen, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern, geht der Unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die festgestellte Erweiterung des Wirtschaftsgutes vom Vorliegen von Herstellungsaufwand aus.

Unter Anführung des VwGH-Erkenntnisses vom 17.5.2006, 2004/14/0080, der Entscheidung des UFS vom 25.4.2008, RV/0213-F/06 und des Aufsatzes von *Bertl/Fraberger, Erhaltung- und Herstellungsaufwand, RWZ 1999, 266* wird von der steuerlichen Vertretung darauf verwiesen, dass Erhaltungsaufwand auch dann vorliege, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres Material oder eine modernere Ausstattung verwendet werden könne.

Für das gegenständliche Verfahren ist dem entgegenzuhalten, dass keine Modernisierung einer bereits vorhandenen Einrichtung (Heizung) vorgenommen wurde, sondern ein ganz anderes Heizsystem (Gasetagen-Zentralheizung) installiert wurde, und kann daher der Hinweis auf einen aus einer Modernisierung abgeleiteten Erhaltungsaufwand die Berufung nicht zum Erfolg führen.

Im von der steuerlichen Vertretung verwiesenen Aufsatz wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.10.1971, 970/71 hingewiesen, welches die Umstellung der Beheizung von Öfen auf eine Zentralheizung, als Herstellungsaufwand einstuft.

Der Unabhängige Finanzsenat geht von der Anwendbarkeit der im angeführten Erkenntnis getroffenen Beurteilung auf die gegenständliche Streitfrage aus.

Wenn die steuerliche Vertretung des Bw. weiters ausführt, der gegenständliche Heizungstausch sei dadurch gekennzeichnet, dass bei der neuen Heizung ein besseres Material und eine modernere Ausführung verwendet worden sei, da die alte Gasheizung nicht mehr dem Standard einer zeitgemäßen Heizung entsprochen habe und sich ein Mieter für den Gebrauch eine dem aktuellen technischen, ökologischen und ökonomischen Stand entsprechende Heizung erwarte, ist im Zusammenhang mit der Behauptung, die Wesensart der beiden Wohnung habe sich durch die moderne Heizung nicht geändert, darauf zu verweisen, dass sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Wesensart der

Wohnungen (und daraus folgend des Gebäudes), dadurch geändert hat, dass nicht eine modernisierte Gas-Einzelofenheizung, sondern eine Gasetagen-Zentralheizung eingebaut wurde.

Die Wesensart änderte sich dadurch, dass neue Bestandteile eingebaut wurden (vgl. abermals VwGH 19.2.1986, 84/13/0130). Dem Einbau neuer Bestandteile ist eine Erweiterung des Wirtschaftsgutes gleichzuhalten. Der Verwaltungsgerichtshof geht bei einer Erweiterung (Kapazitätsausweitung) des Wirtschaftsgutes von einer Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes aus (siehe VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333).

Im von der steuerlichen Vertretung des Bw. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 2.8.1995, 93/13/0197 wird darauf verwiesen, dass eine für die Annahme von Herstellungsaufwand erforderliche Änderung der Wesensart eines Gebäudes nur aus den vorgenommenen baulichen Maßnahmen abgeleitet werden kann. Der Einbau einer neuen Zentralheizung ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats eine solche angeführte bauliche Maßnahme, die zu Herstellungsaufwand führt.

Wenn in der Berufung mit Verweis auf VwGH vom 11.6.1965, 316/65 ausgeführt wird, dass die alte Heizung mit dem Gebäude fest verbunden gewesen sei und die Erneuerung der Anlage daher Erhaltungsaufwand darstelle, ist zu entgegnen, dass eine Heizung mit einzelnen Gasöfen vorlag und nunmehr eine Gasetagen-Zentralheizung eingebaut wurde. Mit dem Einbau dieser Gasetagen-Zentralheizung wurden neue Bestandteile in das Gebäude eingebaut und liegt daher Herstellungsaufwand vor. Es kann also dahingestellt bleiben, inwieweit die alte Heizung (Gasöfen) mit dem Gebäude verbunden war.

Die steuerliche Vertretung des Bw. trifft Aussagen zur Ableitung des Erhaltungs- und Herstellungsaufwandes aus dem Handelsrecht und führt u.a. einen Fall für die Annahme von Herstellungskosten, nämlich Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Vermögensgegenstandes, an.

Weiters wird auf *Mayr, ÖStZ 2002, 46* verwiesen, wonach die Verbesserung des Wirtschaftsgutes gegenüber dem ursprünglichen Zustand wesentlich sein müsse. Die wesentliche Verbesserung beziehe sich auf den Vermögensgegenstand als Ganzes; partielle Verbesserungen am Gebäude begründeten daher keinen Herstellungsaufwand.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist der steuerliche Herstellungsbegriff anzuwenden und wurde durch den Austausch von Gas-Ofenheizungen gegen Gasetagen-Zentralheizungen eine Erweiterung des Gebäudes, die einer Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes entspricht, herbeigeführt. Eine solche Erweiterung liegt nämlich auch dann

vor, wenn Bestandteile eingefügt werden, die bisher nicht vorhanden waren, wenn also dem Wirtschaftsgut etwas Neues hinzugefügt wird.

Eine Wesensänderung verlangt nicht, dass das Gebäude zur Gänze eine neue Funktion erhält, es reicht aus, wenn einzelne Teile anders genutzt werden können, sofern diese nicht von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 28 Rz 120)

Der Einbau einer Gasetagen-Zentralheizung kommt der Wertschätzung u.a. von erhöhtem Bedienungskomfort entgegen. Weiters wird von Heizkörpern einer Gasetagenzentralheizung weniger Raum beansprucht als von entsprechenden Gasöfen.

Die steuerliche Vertretung führt aus, es könne sich von der Größenordnung der Investition nicht um Herstellungsaufwand im Sinne des EStG handeln.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt dagegen die Ansicht, dass es keine generelle Betragsgrenze gibt, ab welcher von Herstellungsaufwand und unter welcher von Erhaltungsaufwand ausgegangen werden kann, denn „die Höhe der Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut alleine ist kein maßgeblicher Indikator für das Vorliegen von Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand“. (vgl. *Bertl/Fraberger, Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, RWZ 1999, 266*).

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. ausführt, es sei weniger als 25% der Nutzfläche vom Erhaltungsaufwand betroffen gewesen, wird vom Unabhängigen Finanzsenat wiederholt darauf verwiesen, dass von einer Erweiterung und einer Änderung der Wesenart des Wirtschaftsgutes ausgegangen wird.

Es ist nicht erforderlich, dass das Wirtschaftsgut wesentlich erweitert wird (vgl. abermals Doralt, EStG¹³, § 6 Tz 126 mit Hinweis auf BFH, BStBl 1996 II 630).

Die Zuordnung zum Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand lässt sich nicht aus der Höhe der Aufwendungen, sondern vielmehr aus inhaltlichen Kriterien ableiten, d.h. ob die Aufwendungen dazu dienen, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder ob die Maßnahme zu einer Erweiterung des Wirtschaftsgutes führt.

Wenn die steuerliche Vertretung ausführt, dass die Ausweitung des Zeitraumes der Spekulationsbesteuerung im Zusammenhang mit der begünstigten Abschreibung von Herstellungskosten auf 15 Jahre darin zu sehen ist, dass wesentlich werterhöhende Investitionen, die begünstigt abgeschrieben wurden, bei der Spekulationsbesteuerung zu erfassen seien, ist dem entgegenzuhalten, dass der eindeutigen Textierung des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 eine bestimmte Höhe der Herstellungsaufwendungen als Voraussetzung für eine Spekulationsbesteuerung nicht zu entnehmen ist.

Die steuerliche Vertretung des Bw. bringt einerseits vor, es komme im gegenständlichen Verfahren ausschließlich darauf an, ob Herstellungsaufwand nach dem Einkommensteuergesetz vorliege, erstattet aber dennoch ein umfangreiches Vorbringen zum Vorliegen von Erhaltungsaufwendungen laut MRG. Verwiesen wird auf § 3 Abs. 1 MRG, wonach das MRG eine elastische, sich den jeweiligen örtlichen Komfortvorstellungen anpassende Obergrenze der Erhaltung normiere, sowie auf § 3 Abs. 2 Z 2 MRG, wonach Erhaltungsaufwendungen dann unabdingbar seien, wenn sie erforderlich seien, um einen zu vermietenden Mietgegenstand in brauchbarem Zustand zu übergeben, weiters auf § 3 Abs. 2 Z 5, wonach auch insbesondere energiesparende Maßnahmen als Erhaltungsaufwand definiert seien.

Des Weiteren wird ein Aufsatz von *Lenk, immolex, 2007, 143* zitiert, wonach der Hinweis auf den ortsüblichen Standard im § 3 MRG bedeute, dass auch zweckmäßige und wirtschaftlich gebotene Erneuerungsarbeiten zur Erhaltung zählten, auch wenn damit erstmalig ein mängelfreier Zustand hergestellt werde, es zu einer vollständigen Erneuerung oder gar zu einer Veränderung komme. Damit sei nach Ansicht der steuerlichen Vertretung klargestellt, dass im gegenständlichen Fall Erhaltungsaufwand vorliege.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt insoweit der Argumentation der steuerlichen Vertretung, als zur Untermauerung der Rechtsansicht die §§ 3 bis 5 MRG herangezogen werden können. Die Verwaltungsmeinung und die Literatur gehen übereinstimmend davon aus, dass bei Maßnahmen nach § 3 MRG (Erhaltung) ein Herstellungsaufwand nur ausnahmsweise, bei Aufwendungen nach § 4 MRG (Verbesserung) hingegen regelmäßig vorliegt. (vgl. Jakom/Laudaucher EStG 2010, § 28 Tz 122).

Der Schlussfolgerung, dass es sich beim Ersetzen von Gasöfen durch eine Gasetagenzentralheizung um eine Erhaltungsmaßnahme nach § 3 MRG handelt, steht hingegen der eindeutige Wortlaut des § 4 Abs. 2 Z 1 MRG – mit der Anführung der Neuerrichtung oder Umgestaltung von Beheizungsanlagen als nützliche Verbesserung – entgegen.

Wenn die steuerliche Vertretung des Bw. auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 12.9.2001, (IX R 39/97), BStBl 2003 II 569 verweist, wonach eine wesentliche Verbesserung eines Wohnhauses nur dann vorliege, wenn Einrichtungen nicht nur in zeitgemäßer Form ersetzt, sondern darüber hinaus in ihrer Funktion (Gebrauchswert) deutlich erweitert und ergänzt werden, ist zu entgegnen, dass der Unabhängige Finanzsenat eine solche Funktionserweiterung durch den Einbau der Gasetagen-Zentralheizung annimmt, und von einer Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes ausgeht.

Unabhängig davon wird vom Unabhängigen Finanzsenat aber darauf verwiesen, dass der BFH in seiner früheren Rechtsprechung bei Vorliegen des Sachverhaltes der Umstellung des gesamten Heizungssystems durch den erstmaligen Einbau einer Zentralheizung an Stelle einer Ofenheizung (u.a. BFH-Entscheidung VI 161/60 U), die dabei anfallenden Kosten als Herstellungskosten angesehen hat (siehe dazu BFH Urteil vom 9. November 1976 VIII R 27/75, BStBl II, 1977, 306).

Der nunmehrige steuerliche Vertreter des Bw. behauptet, der ehemalige steuerliche Vertreter habe irrtümlich die in Rede stehenden Aufwendungen als Herstellungsaufwand und nicht als Erhaltungsaufwand angesetzt.

Dazu ist der nunmehrige steuerliche Vertreter darauf zu verweisen, dass die Abschreibung dieses Herstellungsaufwandes für das Jahr 1999 beantragt wurde und in den Jahren 2000 bis 2003 weitergeführt wurde.

Wenn der ehemalige steuerliche Vertreter des Bw. die strittigen Aufwendungen als Herstellungsaufwand angesetzt hat, so ist dies ein weiteres Argument dafür, dass von Herstellungsaufwand und nicht von Erhaltungsaufwand auszugehen ist.

Da für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, sich die Spekulationsfrist auf 15 Jahre verlängert und dies im gegenständlichen Verfahren nach den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates der Fall ist, waren in der vom Finanzamt berücksichtigten Höhe Spekulationseinkünfte gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 der Besteuerung zu unterziehen.

Gegenständlich wurde ein Gebäude unter Lebenden übertragen und wurden innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung vom Bw. Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt, und waren daher gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen.

Wien, am 8. Juli 2010