

GZ. RV/0894-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Werner Siska, gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 1994 bis 1996 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 24. März 1999 teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 BAO hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1996 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist wohnhaft in Wr. Neustadt, betreibt in Mattersburg eine Ordination als Zahnarzt und erzielt seit 1993 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus dieser Tätigkeit. Im Jahr 1993 erwarb der Bw. von einem HNO Arzt, der in den Räumen seine Ordination betrieben hatte eine Eigentumswohnung in Mattersburg zum Zwecke der Ordinationsausübung in derselben.

Die Feststellungsbescheide gem. § 187 BAO für die Jahre 1993 bis 1996 wurden gem.

§ 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen und folgende Einkünfte festgestellt:

Jahr	Einkünfte aus selbständiger Arbeit
1993	-73.385,-
1994	570.362,-
1995	772.103,-
1996	1.662.451,-

Im Jahr 1998 wurde hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1996 seitens des Finanzamtes Eisenstadt eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 3 BAO durchgeführt und basierend auf den dort getroffenen Feststellungen wurden betreffend die Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 187 BAO neue Sachbescheide erlassen.

In diesen Sachbescheiden gem. § 187 BAO wurden die in TZ 14, 15 und 16 des Betriebsprüfungsberichtes festgestellten Änderungen gegenüber den vom Bw. berechneten Betriebsausgaben wie folgt verarbeitet:

- 1.) zu TZ 14: Die Kosten für die 1993 erfolgte Ordinationsadaptierung wurden von der Betriebsprüfung zum Gebäude aktiviert und mit 2% Jahres-Afa auf 50 Jahre abgeschrieben.

Gipskartonarbeiten	127.708,40
Heizungsinstallationen	214.250,00
Elektroarbeiten	572.088,00
Adaptierungen, Pewabau	310.625,23
Malerarbeiten	38.890,00
Tapezierung	5.000,00
Lackierung	19.400,00
Fliesen	4.929,09
Kunststofffenster	139.018,33
Summe	1.438.839,33
Davon Afa lt. Bp.	14.388,00

- 2.) zu TZ 15: Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der medizinisch – technischen Praxiseinrichtung 1993 wurde durch die Betriebsprüfung von 5 auf 7,5 Jahre verlängert.

- 3.) zu TZ 16: Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der 2 Arbeitseinheiten der Fa. Austrodent wurde durch die Betriebsprüfung von 5 auf 7,5 Jahre verlängert.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden in den neuen Sachbescheiden in folgender Höhe festgestellt.

Jahr	Einkünfte
1993	-9.242,00
1994	570.362,00
1995	905.793,00

1996	1.662.451,00
------	--------------

Gegen diese Feststellungsbescheide gem. § 187 BAO für die Jahre 1993 bis 1996 vom 14. 10. 1998 erhab der Bw. Berufung und begründete diese damit, dass die von der Betriebsprüfung mit einer Abschreibung von 50 Jahren angesetzten Aufwendungen (zumindest teilweise) eine wesentlich kürzere Nutzungsdauer haben und überdies als selbständige bewertbare Wirtschaftsgüter anzusehen seien.

Auch die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Behandlungseinheiten sei kürzer als 7,5 Jahre anzusetzen, weil durch die technische Entwicklung die Zahnärzte gezwungen seien nach einer kurzen Zeit von vier bis fünf Jahren derartige Investitionen zu erneuern.

Seitens des Finanzamtes Eisenstadt wurde im März 1999 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen, mit welcher folgende Änderungen gegenüber den nach der Betriebsprüfung erlassenen Bescheiden vorgenommen wurden:

a.) Von den in TZ 14 mit 50 Jahren Nutzungsdauer festgestellten Gebäudeadaptierungskosten wurden folgende Adaptierungen als selbständige bewertbare Wirtschaftsgüter angesehen und für sie eine Nutzungsdauer von 20 Jahren festgestellt:

Heizungsinstallationen	214.250,-
Malerarbeiten	38.890,-
Tapezierung	5.000,-
Lackierung	19.400,-
Summe	277.540,-

b.) Die betriebliche Nutzungsdauer für die Behandlungseinheiten wurde von 7,5 Jahren laut Betriebsprüfung auf die vom Bw. beantragten 5 Jahre in der Berufungsvorentscheidung herabgesetzt.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden in der Berufungsvorentscheidung vom 24. 3. 1999 in folgender Höhe festgestellt:

Jahr	Einkünfte
1993	-13.404,00
1994	562.038,00
1995	897.469,00
1996	1.616.595,00

Der Bw. stellte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 187 BAO für die Jahre 1994 bis 1996 und führte aus, dass er die Meinung vertrete, dass hinsichtlich der für die Ordinationsadaptierung geltend gemachten Aufwendungen entweder eigene Wirtschaftsgüter geschaffen worden seien, die eine selbständige Nutzungsdauer von 10 bzw. 20 Jahren hätten oder in den Fällen, wo zunächst eine Verbindung mit den Räumen gegeben sei (z.B. Elektroinstallationen) zu berücksichtigen sei, dass diese in wirtschaftlicher Hinsicht ein selbständiges Schicksal haben werden, weil sie

aus technischen und wirtschaftlichen Gründen bereits in einem kürzeren Zeitraum als 50 Jahren verbraucht sein würden.

Seitens des unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. aufgefordert hinsichtlich der Gipskartonarbeiten, der Elektroarbeiten, der Adaptierungskosten, der Kunststofffenster und der Fliesenkosten anzugeben, welche Arbeiten durchgeführt worden sind und inwieweit fixe Verbindungen mit dem Gebäude vorgenommen wurden.

In Beantwortung des Vorhaltes gab der Bw. unter Vorlage der Rechnungen betreffend die Aufwendungen Folgendes bekannt:

- **Gipskartonarbeiten: Fa. Varioform: S 127.708,40** Es seien Gipskartonständewände und Mineralfaserdecken verlegt worden, welche mit dem Mauerwerk mittels Gestänge und Verschraubung verbunden seien. Diese Verbindung sei durch Entfernen der Verschraubung unschwer zu lösen. Gleichzeitig seien auch Rastereinbauleuchten und Vorhangschienen geliefert worden.
- **Elektroarbeiten: Fa. Gruber: S 572.088,-** Da die Liegenschaft mit Strom beheizt werde, musste die bestehende Elektroheizung ausgetauscht werden, weil der Altbestand aufgrund der Verwendung von Asbest nicht mehr der Ö-Norm entsprach.
- **Adaptierung: Fa. Pewabau: S 310.625,23** Es seien Türöffnungen in eine Stahlbetonbetonwand, Schächte für Zu- und Ableitungen und der Abbruch von Zwischenwänden durchgeführt worden.
- **Kunststofffenster: Fa. Weinzettl: S 139.018,33** Es seien 3 Doppelfenster, 5 Einfachfenster und eine Fenster- Türkombination angeschafft worden.
- **Fliesen: Fa. Bocksrucker: S 4.929,09** Der Wandbereich für die beiden WCs sei verfliesst worden.

Der Bw. teilte ergänzend mit, dass es sich bei den Adoptionsarbeiten um die Anpassung einer bisherigen HNO-Ordination in eine zahnärztliche Ordination gehandelt habe und dabei die Hygienebestimmungen und die für eine Zahnarztordination entsprechenden anderen technischen Voraussetzungen berücksichtigt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist für die Jahre 1994 bis 1996 strittig die Nutzungsdauer bzw. Höhe der Absetzung für Abnutzung folgender im Rahmen der Ordinationseröffnung im Jahr 1993 vorgenommenen Adaptierungen, welche von der Betriebsprüfung zum Gebäude aktiviert wurden und für die in TZ 14 eine Nutzungsdauer von 50 Jahren festgestellt worden ist:

Gipskartonarbeiten	127.708,40
Elektroarbeiten	572.088,00
Adaptierung, Pewe Bau	310.625,23
Fliesen	4.929,09

Kunststofffenster	139.018,33
-------------------	------------

Die oben angeführten nach dem Erwerb der bisher als HNO Ordination verwendeten Eigentumswohnung erfolgten Adaptierungsarbeiten und baulichen Maßnahmen in der Wohnung in Mattersburg wurden im Jahr 1993 getätigt.

Erhaltungsaufwand stellt Aufwand dar, der für die Instandhaltung und Instandsetzung von Gebäuden getätigt wird. Darunter ist auch der Ersatz einzelner unbrauchbar gewordener Teile eines Wirtschaftsgutes durch ein ebensolches aus besserem und langlebigerem Material zu verstehen. Der Erhaltungsaufwand ist sofort im Jahr der Entstehung als Betriebsausgabe absetzbar und dient dazu ein Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen zu versetzen.

Herstellungsaufwand sind Aufwendungen, die zu einer Wertsteigerung des Wirtschaftsgutes bzw. zu einer Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes führen. Herstellen bedeutet das Hervorbringen eines bisher nicht existenten Wirtschaftsgutes. Derartige Aufwendungen sind zu aktivieren und auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen.

Die oben angeführten vom Bw. im Jahr 1993 in der bis zu diesem Zeitpunkt von seinem Vorgänger als HNO-Ordination verwendeten Eigentumswohnung vorgenommenen Aufwendungen für Adaptierungsarbeiten sind nach den vorstehenden Kriterien zu beurteilen.

Hinsichtlich der angeführten Aufwendungen für Gipskartonarbeiten der Fa. Varioform, der Elektroarbeiten der Fa. Gruber KG und der Adaptierungskosten der Fa. Pewabau, der Fliesenkosten und der Aufwendungen für neue Kunststofffenster ist zu prüfen ist, ob aufgrund der durchgeführten Arbeiten Wirtschaftsgüter, deren selbständige Bewertbarkeit gegeben ist, entstanden sind und Erhaltungsaufwand vorliegt bzw. ob die Wesensart der gesamten Eigentumswohnung durch die Adaptierung verändert wurde und Herstellungsaufwand vorliegt.

Seitens des unabhängigen Finanzsenates wurde zum Sachverhalt hinsichtlich der strittigen Aufwendungen ergänzend erhoben, dass folgende Arbeiten durchgeführt wurden:

- **Gipskartonarbeiten:** Hier wurden Gipskartonständerwände und Mineralfaserdecken verlegt, welche mit dem Mauerwerk verschraubt wurden, diese Verschraubung ist jedoch lösbar. Ebenfalls verrechnet wurden hier Einbauleuchten und Vorhangschienen.
- **Elektroarbeiten:** Die Elektrik der Heizungsanlage musste ausgetauscht werden, weiters wurden alle Elektroleitungen und elektrischen Einrichtungen an die Erfordernisse einer modernen zahnärztlichen Ordination angepasst.
- **Adaptierung:FA. Pewabau** Hier wurden Zwischenwände abgebrochen, Türöffnungen in Stahlbetonwand hergesellt, neue Zwischenwände aufgestellt Wanddurchbrüche hergestellt und Verputzarbeiten durchgeführt.

- **Kunststofffenster: Fa. Weinzettl:** Es wurden 8 Fenster und eine Fenster-Türkombination angeschafft und eingebaut.
- **Fliesen: Fa. Bocksrucker:** Es wurde der Wandbereich der WCs verfliesst.

Die Betriebsprüfung des Finanzamtes ging bei den oben aufgelisteten Aufwendungen für Gipskartonarbeiten, Elektroarbeiten, Adaptierungsarbeiten Fa. Pewabau, Kunststofffenster und Fliesen davon aus, dass Herstellungsaufwand vorliege und daher diese Aufwendungen zum Gebäude zu aktivieren seien und eine Afa von 2 % anzusetzen sei.

Aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich eindeutig, dass Herstellungsaufwand dann vorliegt, wenn die Wesensart einer Wohnung durch Aufwendungen geändert wird. Die getätigten Aufwendungen gehen in diesen Fällen über den Erhaltungsaufwand bzw. Instandsetzungsaufwand hinaus (VwGH v 20.5.1980, 3410/79; 19.2.1986, 84/13/0130).

Bei Beurteilung der im vorliegenden Fall nach Erwerb der Eigentumswohnung getätigten Arbeiten bzw. Aufwendungen ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch unter Beachtung der vom Bw. selbst betonten Angabe, dass mit der Adaptierung im Jahr 1993 die Anpassung einer bisherigen HNO Ordination an eine modernen Erfordernissen entsprechende zahnärztliche Ordination erfolgt ist, davon auszugehen, dass hier durch die Gesamtheit der Adaptierungsmaßnahmen eine Wesensartänderung der Wohnung erfolgt ist, welche Herstellungsaufwand darstellt. Die Kosten der baulichen Maßnahmen, welche aus Verlegen von Gipskartonständerwänden und Mineralfaserdecken, Erneuerung der elektrischen Leitungen, Abbrechen von Zwischenwänden, Herstellen von Stahlbetonwänden und Wanddurchbrüchen, Aufstellen neuer Zwischenwände, Herstellen neuer Kalt- und Warmwasserzuleitungen, Austausch von Fenstern und Verfliesung von WCs samt Nebenarbeiten bestanden, stellen in ihrer Gesamtheit einen derart umfassenden Umbau der Wohnung dar, dass von einem Herstellen eines bisher nicht existenten Wirtschaftsgutes "zahnärztliche Ordination" auszugehen ist.

Als Erhaltungsaufwand können diese Aufwendungen nicht angesehen werden, da ein solcher nur vorliegt, wenn ein Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand erhalten wird oder wieder in einen solchen versetzt wird (VwGH v. 28.10.1997, 97/14/0005). Im Fall des Umbaus der Ordination liegen keine Ausbesserungsarbeiten vor, sondern es wurde hier aus einer als HNO Ordination eingerichteten Wohnung durch umfangreiche bauliche Maßnahmen eine modernen Erfordernissen entsprechende Zahnarztpraxis geschaffen (VwGH 20.5.1980, 3410/79; 19.2.1986, 84/13/0130, 15. 2. 1994, 93/14/0175).

Der Meinung des Bw. dass durch die erfolgten Arbeiten selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter geschaffen wurden bzw. die fix mit der Mauer verbundenen Elektroinstallation zwar keine selbständig bewertbaren Wirtschaftsgüter darstellen, jedoch aus

technischen und wirtschaftlichen Gründen in weniger als 50 Jahren verbraucht werden wird entgegengehalten, dass aufgrund eines Umbaues eine Wesensänderung der Wohnung erfolgt ist, welche bedingt, dass der getätigte Herstellungsaufwand entsprechend der Restnutzungsdauer abzuschreiben ist, unabhängig davon ob und wann die Adaptierungen verbraucht sein werden.

Es wurden hier keine selbständige bewertbaren Wirtschaftsgüter, welche einer gesonderten Nutzungsdauer unterliegen, geschaffen, sondern ein vorhandenes Wirtschaftsgut durch Umbau in ein anderes anderen Zwecken dienendes neues Wirtschaftsgut umgewandelt. Es ist daher § 8 EStG anzuwenden, wonach Herstellungsaufwand im Wege der Abschreibung für Abnutzung entsprechend der Restnutzungsdauer des Gebäudes (im vorliegenden Fall der Wohnung) mit jährlich 2% abzuschreiben ist.

Dieser auf die Restnutzungsdauer der Wohnung abzuschreibende Herstellungsaufwand besteht aus den strittigen Kosten für Gipskartonarbeiten, Elektroarbeiten, Adaptierung Fa.Pewabau, Fliesen und Kunststofffenster.

Aus den oben angeführten Gründen war der Berufung des Bw. im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 24. 3. 1999 teilweise Folge zu geben, die dort angeführten Kosten für Heizungsinstallation, Malerarbeiten, Tapezierung und Lackierung mit einer Nutzungsdauer von 20 Jahren angesetzt, sowie die Nutzungsdauer für die Behandlungseinheiten auf die vom Bw. beantragten 5 Jahre herabgesetzt.

Die Höhe der gemäß § 187 BAO gesondert festgestellten Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist entsprechend der Berechnung in der Berufungsvorentscheidung für die Streitjahre 1994 bis 1996 wie folgt festzustellen:

Jahr	Einkünfte aus selbständiger Arbeit
1994	562.038,00
1995	897.469,00
1996	1.616.595,00

Beilage: Die vom Bw. vorgelegten Originalrechnungen werden rückübermittelt.

Wien, 24. Juni 2004