



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Franz Seckel und Landesinnungsmeister Karl Harrer, im Beisein der Schriftführerin Christine Seper, am 4. April 2005 über die Berufung der Bw., Kosmetikerin, Adresse, vertreten durch Günter Theissl und Mag. Elke Theissl-Schulmeister, 7471 Rechnitz, Bahnhofstraße 12a, vom 1. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oberwart, vertreten durch Oberrätin Mag. Anna Holper, vom 13. Juni 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Oberwart durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat nach den Feststellungen einer für die Jahre 1999 bis 2001 hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführten Betriebsprüfung im Jahr 2000 ein zuvor von ihr bereits gemietetes Gebäude um einen Kaufpreis von 1,3 Millionen Schilling erworben. Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes zufolge werden 50 % dieses Gebäudes für betriebliche Zwecke verwendet, der restliche Teil des Gebäudes werde für Wohnzwecke vermietet.

Tz. 21 des Betriebsprüfungsberichtes führt unter der Überschrift

„Instandhaltungsaufwendungen“ aus:

„Wie bereits in Tz. 19 ausgeführt, wurde das von der Abg.Pfl. bisher gemietete Gebäude im Jahr 2000 gekauft.

Im Jahre 2001 wurden beim gesamten Gebäude, somit sowohl beim betrieblichen genutzten als auch beim vermieteten Teil, umfangreiche Instandsetzungsarbeiten durchgeführt. Es wurden sämtliche Fenster (auch Schafenster) und Türen ausgetauscht. Die das Betriebsgebäude betreffenden Aufwendungen in Höhe von S 193.597,46 wurde bisher sofort als Betriebsausgabe ausgesetzt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich in diesem Fall um einen anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand, welcher zu aktivieren und verteilt auf die Restnutzungsdauer abzusetzen ist.

Begründet wird diese Ansicht auf folgende Feststellungen:

Das Gebäude wurde bereits im Jahr 1954 erbaut und es wurden zu diesem Zeitpunkt Holzfenster eingebaut. Seither wurden diese Fenster nicht mehr ausgetauscht. Ein Austausch dieser Fenster sei nach Ansicht der Verkäuferin des Gebäudes, ..., längst fällig gewesen.

Der Verkaufspreis des Objektes in Höhe von S 1,300.000,-- ist relativ niedrig und wäre im Fall des Austausches der Fenster vor dem Verkauf sicher weit höher gewesen.

Für anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand besteht nach einhelliger Meinung in der Judikatur und Literatur Aktivierungspflicht.

Der VwGH vertritt in langjähriger Rechtsprechung die Auffassung, das anschaffungsnaher Instandsetzungsaufwand zu den Anschaffungskosten eines Gebäude zählt und begründet die Aktivierungspflicht mit einem fiktiven Vergleich. Da der Kaufpreis einer Liegenschaft niedriger ist, weil nicht der Verkäufer sondern der Käufer die Aufwendungen tätigt, dient die Aktivierung der Gleichstellung mit einem Käufer, dessen Liegenschaft vor der Veräußerung verbessert wurde und der deshalb einen höheren Kaufpreis zu zahlen hatte. Ohne Aktivierungspflicht würde der Käufer eines instandsetzungsbedürftigen Gebäudes ertragssteuerlich ohne hinreichende sachliche Begründung bevorzugt.

Für die Anschaffungsnähe wird ein naher zeitlicher Zusammenhang (grundsätzlich 3 Jahre) zwischen Anschaffung und nachgeholtem Erhaltungsaufwand gefordert.

Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand ist weiters nur dann zu aktivieren, wenn dieser im Verhältnis zum Kaufpreis eine nicht bloß untergeordnete Höhe erreicht.

Soweit das Gebäude Wohnzwecken dient, wird die Aktivierung des nachgeholten Instandsetzungsaufwandes durch die Anordnung der zwingenden Zehnjahresverteilung verdrängt (EStR Rz 645).

Bisher wurden auch Teile des Fenstertausches, welche den vermieteten Teil betreffen, in Höhe von S 97.800,-- bei den betrieblichen Einkünften sofort als Aufwand geltend gemacht.

Diese Aufwendungen in Höhe von S 97.800,-- werden bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verteilt auf die Nutzungsdauer von 10 Jahren berücksichtigt.

Die Nutzungsdauer bei Gebäuden, die der unmittelbaren Betriebsausübung dienen, beträgt ab 2001 33 1/3 Jahre. Der AfA-Satz wird somit im Jahr 2001 von 4 % auf 3 % reduziert. Außerdem wird betreffend der betrieblichen Nutzung des Gebäudes auf Tz. 19 verwiesen.

Darstellung (auszugsweise):

	2000	2001
a) Gebäude lt. HB	1.141.455,00	559.080,00
Gebäude lt. PB	570.727,50	553.256,25
Vermögensänderung	-570.727,50	-5.823,75

<i>Vermögensänderung lt. Vorjahr</i>	<i>0,00</i>	<i>-570.727,50</i>
<i>Erfolgsänderung</i>	<i>-570.727,50</i>	<i>564.903,75</i>
<i>Entnahmen Gebäude = Erhöhung der Entnahmen/Einlagen</i>	<i>582.375,00</i>	<i>-559.800,00</i>
<i>Entwicklung des Kontos Gebäude:</i>	<i>lt. HB</i>	<i>lt. PB</i>
<i>1.1.2000</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>+ Zugang</i>	<i>1.164.750,00</i>	<i>582.375,00</i>
<i>- AfA 4 % - HalbjahresAfA</i>	<i>23.295,00</i>	<i>11.647,50</i>
<i>31.12.2000</i>	<i>1.141.455,00</i>	<i>570.727,50</i>
<i>- Abgang</i>	<i>-559.080,00</i>	<i>0,00</i>
<i>- AfA 3 %</i>	<i>- 23.295,00</i>	<i>17.471,25</i>
<i>31.12.2001</i>	<i>559.080,00</i>	<i>17.471,25</i>
		<i>2001</i>
<i>b) Aktivierung Fensteraustausch lt. HB</i>		<i>0</i>
<i>Aktivierung Fensteraustausch lt. PB</i>		<i>190.926,42</i>
<i>Vermögensänderung</i>		<i>190.926,42</i>
<i>Vermögensänderung lt. Vorjahr</i>		<i>0,00</i>
<i>Erfolgsänderung</i>		<i>190.926,42</i>
	<i>lt. HB</i>	<i>lt. PB</i>
<i>Entwicklung des Kontos Fensteraustausch</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
<i>1.1.2001</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>Zugang</i>	<i>0,00</i>	<i>193.957,00</i>
<i>- AfA (RND 32 Jahre) – HalbjahresAfA</i>	<i>0,00</i>	<i>3.030,58</i>
<i>31.12.2001</i>	<i>0,00</i>	<i>190.926,42</i>
<i>c) Fensteraustausch – abzugsfähig bei Vermietung und Verpachtung</i>		
<i>Gewinnerhöhung = Erhöhung der Entnahmen</i>		<i>97.800,00</i>

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde von der Betriebsprüfung auf Grund dieser und anderer Feststellungen mit 264.469 S ermittelt.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden unter Tz. 26 des Betriebsprüfungsberichtes die nach Ansicht der Betriebsprüfung unrichtigerweise dem Betriebsgebäude zugerechneten Instandsetzungsarbeiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verteilt auf 10 Jahre, abgezogen:

...

b) Anschaffung der AfA:	
<i>Anschaffungskosten Gebäude (bisher erst ab 2001)</i>	
<i>2. Halbjahr 2000 Inbetriebnahme</i>	<i>582.375,00</i>
<i>AfA 2000 (1,5 % - 1/2 – AfA)</i>	<i>- 4.368,00</i>
<i>BW 31.12.2000</i>	<i>578.007,00</i>
<i>AfA 2000</i>	<i>- 8.736,00</i>
<i>BW 31.12.2001</i>	<i>569.271,00</i>
c) 1/10-Absetzung für Fenster- u. Türentausch:	
<i>Anschaffungskosten bisher</i>	<i>43.337,18</i>
<i>zusätzliche Instandsetzungsk. (bisher unter G + V)</i>	<i>97.800,00</i>
<i>Gesamte Ausgaben für Fenster- u. Türentausch</i>	<i>141.137,18</i>
<i>1/10 Absetzung ab 2001</i>	<i>14.114,00</i>

Zusammengefasst betrugen die diesbezüglichen Feststellungen zur Betriebsprüfung laut der am 14. März 2003 erstellten Niederschrift über die Schlussbesprechung:

GEWINNERMITTLUNG:		2000	2001
1) ... - 4)			
5) <i>Instandhaltungsaufwendungen (Fenster)</i>			
<i>abzugsfähig bei V + V</i>			<i>97.800,00</i>
6) <i>Aktivierungspflichtiger anschaffungsnahe</i>			
<i>Erhaltungsaufwand (Fenster)</i>			<i>193.597,46</i>
7) <i>AfA-Differenz Betriebsgebäude</i>			
<i>2001 inkl. Aktivierung Fenster u. 3 % AfA)</i>		<i>11.647,50</i>	<i>3.148,22</i>
8) ...			
VERMIETUNG u. VERPACHTUNG:			
...			
<i>AfA (inkl. Aktivierung Fenster auf 10 Jahre)</i>		<i>- 4.367,81</i>	<i>- 22.850,00</i>

Am 17. März 2003 richtete der Betriebsprüfer eine Anfrage an den Fachbereich des Finanzamtes Oberwart, wonach dieser um eine Stellungnahme hinsichtlich der Frage, ob anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand vorliege, ersucht werde. Bis zum Jahr 2000 sei das Geschäftslokal gemietet, im Jahr 2000 sei das gesamte Gebäude inklusive Wohnräume im Obergeschoss um 1,3 Mio. Schilling erworben worden. 50 % des Gebäudes dienten betrieblichen und 50 % Wohnzwecken, wobei „dieser private Teil“ an eine fremde Person weitervermietet werde. Im Jahr 2001 seien umfangreiche Umbauarbeiten beim gesamten Gebäude durchgeführt, sämtliche Fenster inklusive Schaufenster seien ausgetauscht worden. Die Fenster für den betrieblichen Teil im Werte von S 291.397,00 seien zuvor als

Betriebsausgabe, die für den vermieteten Teil betreffenden Fenster im Werte von S 86.067,00 verteilt auf 10 Jahre abgesetzt worden.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers handle es sich um anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand, welcher zu aktivieren und verteilt auf die Restnutzungsdauer abzusetzen sei; nach Ansicht des Steuerberaters seien die Kosten sofort als Betriebsausgabe abzusetzen, weil es sich um ein betriebsbereites Objekt gehandelt habe.

Mit Schreiben vom 25. März 2003 nahm der Fachbereich des Finanzamtes Oberwart wie folgt Stellung:

„Für anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand besteht nach einhelliger Meinung in der Judikatur und Literatur Aktivierungspflicht.

Der VwGH vertritt in langjähriger Rechtsprechung die Auffassung, dass anschaffungsnaher Instandsetzungsaufwand zu den Anschaffungskosten eines Gebäudes zählt und begründet die Aktivierungspflicht mit einem fiktiven Vergleich: Da der Kaufpreis einer Liegenschaft niedriger ist, weil nicht der Verkäufer sondern der Käufer die Aufwendungen tätigt, dient die Aktivierung der Gleichstellung mit einem Käufer, dessen Liegenschaft vor der Veräußerung verbessert wurde und der deshalb einen höheren Kaufpreis zu zahlen hatte. Ohne Aktivierungspflicht würde der Käufer eines instandsetzungsbedürftigen Gebäudes ertragssteuerlich ohne hinreichende sachliche Begründung bevorzugt.

Auch die EStR 2000 behandeln bei Erwerb eines (vernachlässigten) Gebäudes die anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwendungen als Anschaffungskosten (Rz 2620 ff). Für die Anschaffungsnähe wird ein naher zeitlicher Zusammenhang (grundsätzlich drei Jahre in besonders gelagerten Fällen auch bis zu fünf Jahren) zwischen Anschaffung und nachgeholtem Erhaltungsaufwand gefordert.

Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand ist weiters nur dann zu aktivieren, wenn dieser im Verhältnis zum Kaufpreis eine nicht bloß untergeordnete Höhe erreicht (in den EStR 1999 findet sich dazu eine Größe von 15 %).

Soweit das Gebäude Wohnzwecken dient wird die Aktivierung des nachgeholten Instandsetzungsaufwandes durch die Anordnung der zwingenden Zehnjahresverteilung verdrängt (EStR Rz 6475).

Die Argumentation des Stpfl. stützt sich auf die neuere Rechtsprechung des BFH 12.9.2001 (IX R 39/97 bzw. IX R 52/00), wo er seine bisherige Rechtsprechung zu den anschaffungsnahen Erhaltungsaufwendungen aufgegeben hat.

Nach neuer 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.

Weder in der österreichischen Rechtsprechung noch in den ESt-Richtlinien 2000 (Stand 1.4.2002) finden sich aber in diesem Zusammenhang Hinweise auf ein Abgehen von der bisherigen Rechtsmeinung, dass anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand zu aktivieren ist.“

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung findet sich auf Blatt 47 ein Aktenvermerk über ein Telefonat mit der Verkäuferin des Gebäudes vom 3. April 2003, wonach nach deren Ansicht die Sanierung des Gebäudes, insbesondere der Fenster schon sehr überfällig gewesen sei. Das Gebäude sei im Jahr 1954 erbaut worden, damals seien auch Holzfenster eingebaut worden. Seit diesem Zeitpunkt seien die Fenster nicht mehr ausgetauscht worden. Es habe bei

den Fenstern schon hineingeregnet und der Mieter des Wohnhauses habe schon ausziehen wollen, weil es nicht mehr auszuhalten gewesen sei („er hat schon selbständig die Fenster abgepickt“). Die Vermieter hätten nicht mehr investiert, weil sie ein eigenes Einfamilienhaus gebaut haben. Nach Einschätzung der Verkäuferin hätte ohne Investitionen bei den Fenstern kein Mieter die Wohnung mehr genommen.

Im Arbeitsbogen befinden sich ferner Ablichtungen von Rechnungen betreffend Kunststofffenster und Türen sowie deren Montage und Demontage der bestehenden Fenster und Türen.

Der in Kopie aktenkundige Kaufvertrag vom 28. Juni 2001 enthält die Bestimmung, dass die Vertragsparteien erklären, dass ihnen die Beschaffenheit und Verwendungsmöglichkeit der Vertragsliegenschaft genau bekannt sei. Der Kaufpreis werde einvernehmlich mit S 1,3 Mio. festgesetzt.

Das Finanzamt Oberwart erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend einen mit 13. Juni 2003 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001, in welchem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 264.469,-- und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S – 1.637,00 angesetzt wurden. Die Einkommensteuer wurde mit € 3.722,52 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2003 erhob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 Berufung und beantragte die "Neuberechnung der Einkommensteuer".

Begründend wurde ausgeführt:

„Im Jahr 2001 wurden die Fenster sowie das Geschäftsportal bei dem gemischt genutzten Gebäude (teils Vermietung, teils Geschäftslokal) das sich im Eigentum [der Bw.] befindet, erneuert.

Es handelt sich hierbei um Instandsetzungskosten.

Kosten der Instandsetzung sind sowohl gem. § 4 Abs. 7 EStG als auch bei gemischt genutzten Gebäuden gem. § 28 EStG im Jahr in dem sie anfallen, als Ausgaben gewinnvermindernd zu verrechnen.

Lt. Tz 1404 der EStR 2000 gelten diese Bestimmungen auch für nachgeholte Instandsetzungskosten.

Selbst in den EStR Rz 6471 wird darauf hingewiesen, dass bei gemischter Nutzung des Gebäudes jene Instandsetzungskosten die auf den nicht Wohnzwecken dienenden Gebäudeteil fallen, sofort abgesetzt werden können.

Die Ansicht des Finanzamtes, die im Betrieb ausgetauschten Fenster wären aktivierungspflichtig, da es sich um "anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand" handle, ist nicht richtig.

In der Tz. 21 des Betriebsprüfungsberichtes vertritt das Finanzamt die Meinung, dass der Austausch der Fenster im gegenständlichen Fall "anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand" sei.

Begründet wurde dies mit der Meinung der Verkäuferin Frau ..., dass der Austausch der Fenster längst fällig gewesen wäre.

Nach Rz. 2621 der EstR wäre ein in vernachlässigtem Zustand erworbenes Gebäude ein Indiz für "erhaltungsnahen Instandsetzungsaufwand", aber sicher nicht die Meinung von Frau ... [der Verkäuferin].

Im nächsten Absatz oben angeführter Tz wurde die Rechtsprechung des VwGH über "anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwand" zitiert.

Von einem anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwand im Sinne der VwGH Rechtsprechung kann in diesem Fall wohl kaum gesprochen werden, da das gekaufte Objekt seit dem Jahre 1990 gemietet und gewerblich genutzt wurde.

Ein Gebäude, das jahrelang als Geschäftslokal vermietet worden war, wobei dem Vermieter nie Mängel bezüglich der Fenster bekannt gegeben wurden und diesem auch nie bekannt waren, kann nicht plötzlich – nur weil es verkauft wird – von intakt zu "in vernachlässigtem Zustand" eingestuft werden. Dagegen spricht vor allem, dass nach dem Kauf sowohl der Betrieb ohne Änderungen weitergeführt werden konnte als auch der nicht betrieblich genutzte Teil des Gebäudes sofort vermietet wurde. Der Mietpreis wurde nach dem eher kosmetisch bedingten Austausch der Fenster nicht erhöht.

Dass der Kaufpreis des erworbenen Gebäudes lt. Meinung des Finanzamtes oder der Frau ... [Verkäuferin] (das ist aus der Tz 21 nicht klar herauszulesen) wegen der Fenster relativ niedriger war, ist nicht nachvollziehbar.

Der Preis eines Grundstückes samt Gebäude richtet sich überwiegend nach der Lage des Objektes (...) und vor allem nach der Nachfrage nach diesem. Tatsache ist, dass Käufer und Verkäufer weder während der mündlichen Verhandlungen noch schriftlich im Kaufvertrag irgendetwas bezüglich der Fenster erwähnt haben, geschweige denn eine Preisminderung wegen dieser vereinbart worden ist.

Der Austausch der Fenster – die zwar relativ alt, aber noch voll funktionsfähig waren – wäre in den nächsten Jahren nicht notwendig gewesen.

Beim Austausch der Fenster handelte es sich vielmehr um eine Schönheitsreparatur, welche die Attraktivität des Geschäftslokales heben sollte und durchaus gelungen ist.

Ich ersuche daher den durch die Betriebsprüfung aktivierten Betrag von S 193.957,-- im Jahre 2001 als Betriebsausgabe abzusetzen bzw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermindert um diese Ausgaben mit S 73.543,-- anzusetzen."

Mit Bericht vom 16. Jänner 2004 legte das Finanzamt Oberwart die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor und beantragte, die Berufung laut Betriebsprüfungsbericht abzuweisen. Eine darüber hinausgehende inhaltliche Äußerung zum Berufungsvorbringen erfolgte nicht.

Aktenkundig ist eine Stellungnahme des Betriebsprüfers, in welcher dieser auf die ausführliche Begründung im Betriebsprüfungsbericht verweist und ergänzend bemerkt, dass es nur subjektiv betrachtet werden könne, ob es sich beim Erwerb eines Gebäudes um einen Erwerb eines Gebäudes im vernachlässigten Zustand handelt. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass im Jahr 1954 eingebaute Holzfenster nach fast 50 Jahren nicht mehr voll funktionsfähig seien.

Es könne nachträglich nicht beurteilt werden, ob eine Wohnung im alten Zustand vermietet hätte werden können.

Ob bei einem gesamten Investitionsvolumen von S 377.464,00 lediglich von einem „kosmetische bedingten Austausch“ bzw. „einer Schönheitsreparatur“ gesprochen werden

kann, bleibe dahingestellt, zumal der Gesamtkaufpreis des Gebäudes S 1,3 Mio. betragen habe.

In der am 4. April 2005 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart von Amts wegen durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabeverfahrens die Sach- und Rechtslage erörtert.

Die Bw. erläuterte, sie habe seit dem Jahr 1990 ihr Geschäft im Erdgeschoß des im Jahr 2000 erworbenen Gebäudes geführt. Die Wohnung im Obergeschoß sei durchgehend an unterschiedliche Mieter vermietet gewesen. Es sei eher zufällig zu einem Mieterwechsel gekommen, nachdem die Bw. das Haus gekauft habe.

Die Bw. habe das Haus im Juli 2000 gekauft, im August 2000 sei der nächste Mieter eingezogen. Der Austausch der Fenster erfolgte 2001 ohne Beeinträchtigung der Mieter. Die Miete blieb unverändert.

Im Jahr 2000 habe die Bw. noch nicht gewusst, dass sie die Fenster austauschen werde. Daher habe sie dem Mieter auch nicht gesagt, dass es zu Änderungen kommen werde.

Die Fenster seien zwar alt, aber funktionsfähig gewesen. Im Zuge des Fensteraustausches seien zunächst keine weiteren Umbauarbeiten erfolgt, ein Jahr später sei das Portal neu gemacht worden.

Beide Parteien des zweitinstanzlichen Abgabeverfahrens stellen außer Streit, dass die betrieblichen Aufwendungen für den Fensteraustausch im Jahr 2001 öS 193.957,00 betragen haben.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, zuletzt 1995, judiziere, dass in bestimmten Fällen ein aktivierungspflichtiger anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand vorliegen könne. Maßgeblich dafür sei zum einen die zeitliche Nähe zum Anschaffungszeitpunkt und zum anderen eine bestimmte Relation zum Gesamtkaufpreis. Auch die Einkommensteuerrichtlinien in ihrer aktuellsten Fassung (Wartungserlass) gäben diese Judikatur wieder. Das Finanzamt folge dem Verwaltungsgerichtshof und den Einkommensteuerrichtlinien.

Im vorliegenden Fall sei sowohl der 3-Jahres Zeitraum als auch der erhebliche Umfang der Austauscharbeiten gegeben. Dabei sei nicht nur das Jahr 2001 isoliert zu betrachten, auch die Portalerneuerung des Jahres 2001 sei in die betragsmäßige Betrachtung miteinzubeziehen.

Die Vertreter der Bw. entgegneten, das Gebäude haben sich in einem betriebsbereiten Zustand befunden, es sei von der Käuferin schon vorher als Mieterin genutzt worden. Von einem vernachlässigten Zustand könne keine Rede sein.

Auch die Einkommensteuerrichtlinien sprächen von einem Erfordernis eines vernachlässigten Zustandes; auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes komme es auf die Betriebsbereitschaft an.

Das Finanzamt erwiderte, nach den Einkommensteuerrichtlinien reiche für die Annahme aktivierungspflichtigen, anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes eine allgemeine Modernisierungsmaßnahme aus.

Während in weiterer Folge die Vertreter der Bw. ins Treffen führten, dass nach den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 1404 die in den vorstehenden Rz dargestellten Grundsätze auch für so genannte nachgeholte Instandsetzungskosten gälten, die bisher als aktivierungspflichtiger Teil der Anschaffung gegolten hätten, wandte die Vertreterin des Finanzamtes ein, dass sich diese Rz auf § 4 Abs. 7 EStG beziehe.

Allgemein verwiesen die Vertreter der Bw. darauf, dass der Gesetzgeber an keiner Stelle von nachträglichen Anschaffungskosten, die aktivierungspflichtig sein sollten, spreche, während hingegen die Vertreterin des Finanzamtes erläuterte, dass nach der Judikatur die Anschaffungskosten auch die anschaffungsnahen Erhaltungsaufwendungen mitumfassten.

Die Vertreter der Bw. hoben hervor, dass § 4 Abs. 7 EStG 1988 eine Spezialnorm sei, die die ansonsten zulässige Sofortabsetzung einschränke.

Über Befragen durch den Vorsitzenden, ob sich bei der vom Finanzamt gewählten Auslegung des Gesetzes nicht § 4 Abs. 7 EStG 1988 gegenüber der allgemeinen Regelung als Besserstellung erweise, da im Bereich der Wohnzwecknutzung eine Zehntelabsetzung vorzunehmen ist, während bei Aktivierung im betrieblichen Bereich eine Abschreibung im gegenständlichen Fall über 32 Jahre vorzunehmen wäre, legte die Vertreterin des Finanzamtes dar, dass Einkommensteuerrichtlinien und Judikatur auf den fiktiven Vergleich den Erwerb eines Gebäudes, welches bereits vom Voreigentümer renoviert wurde, abstellten. In diesem Fall könne der Erwerber ebenfalls nur die AfA absetzen. Der Erwerber eines vernachlässigten Gebäudes wäre dann gegenüber dem Erwerber eines nicht vernachlässigten Gebäudes bevorzugt.

Die Vertreterin des Finanzamtes räumte zwar ein, es möge schon zutreffen, dass in diesem fiktiven Vergleich die Renovierungskosten nicht zur Gänze auf den Käufer überwälzt werden können, doch ändere dies nichts daran, dass es jeder Lebenserfahrung widersprechen würde, wenn sich die Renovierungskosten nicht im Kaufpreis niederschlagen würden. Die Ansicht des VwGH erscheine schlüssiger als jener des BFH.

Über Befragen durch den Vorsitzenden, ob auch bei Nicht-Gebäuden anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen zu aktivieren wären, führte die Vertreterin des Finanzamtes aus,

dass hier streitgegenständlich der Erwerb eines Gebäudes sei. Allerdings käme es in anderen Rechtsbereichen (NoVA) mitunter auch zu einer Berücksichtigung nachträglicher Reparaturen.

Die Vertreter der Bw. verwiesen auf *Mayr* in ÖStZ vom 1.2.2002, Nr. 3, Artikel Nr. 69, dessen Auffassung sich die Bw. anschließe. Hätte die Bw. die Fenster als Mieterin im Jahr 1999 ausgetauscht, hätte sie diesen Austausch sofort absetzen können. Dadurch, dass dieser Austausch erst im Jahr 2001 erfolgte, solle nun nach Ansicht des Finanzamtes eine sofortige Absetzung nicht mehr möglich sein?

Das Finanzamt entgegnete, dass *Mayr* selbst in seinem Artikel die von seiner Ansicht abweichende herrschende Lehre und Rechtsprechung einleitend erwähnt habe. Es habe auch der deutsche Gesetzgeber auf die Judikatur des BFH reagiert und sähe nun mehr zwingend eine Verteilung anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes auf mehrere Jahre vor.

Letztlich betonten die Vertreter der Bw. nochmals, dass – auch losgelöst von der BFH-Judikatur – keine wesentliche Verbesserung vorläge, da die Fenster funktionstüchtig gewesen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich, ob der Austausch der Fenster (samt Fensterstöcken) von ursprünglichen Holzfenstern in Kunststofffenster im betrieblich genutzten Teil des im Jahr 2000 von der Bw. erworbenen Gebäudes im Jahr 2001 sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand darstellt oder es sich um einen so genannten anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand handelt, der nach in Österreich bislang herrschender Meinung aktivierungspflichtig ist.

Das EStG 1988 enthält weder eine gesetzliche Umschreibung des Begriffes der Anschaffungskosten noch des Begriffes der Herstellungskosten. Dem Grunde nach steuerlich anwendbar sind die Begriffsbestimmungen des § 203 Abs. 2 und § 203 Abs. 3 erster Satz HGB (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 6 Anm. 25 und 32):

„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“ (§ 203 Abs. 2 HGB).

„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.“ (§ 203 Abs. 3 erster Satz HGB).

Erhaltungsaufwand dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten (Instandhaltung) oder in einen solchen zu bringen (Instandsetzung).

Erhaltungsaufwendungen sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, es sei denn es handelt sich um nach § 4 Abs. 7 EStG 1988 auf 10 Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand (*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 4, Tz 39 „Erhaltungsaufwendungen“).

Zum Erhaltungsaufwand gehören z.B. Aufwendungen für die Montage neuer Kunststofffenster (*Doralt/Mayr*, EStG, 6. Auflage § 4, Tz. 130).

Anschaffungsnahe (nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen sind Aufwendungen, die in einem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft stehen. Sie sind nach herrschender Lehre (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke* EStG 1988, § 6 Anm. 43) insoweit zu aktivieren, als der Kaufpreis der Liegenschaft deswegen niedriger ist, weil nicht der Verkäufer, sondern erst der Käufer diese Aufwendungen tätigt. Die Aktivierung dient der Gleichstellung mit einem Käufer, dessen erworbene Liegenschaft vor der Veräußerung verbessert wurde und der deshalb einen höheren (aktivierungspflichtigen) Kaufpreis zu zahlen hat (VwGH 12.1.1971, 1764/69; VwGH 29.9.1971, 1117/96; VwGH 25.4.1973, 460/72; zuletzt VwGH 20.4.1995, 91/13/0143).

Ein naher zeitlicher Zusammenhang zwischen Anschaffung und nachgeholtem Erhaltungsaufwand ist demzufolge idR anzunehmen, wenn der zeitliche Abstand der Erhaltungsaufwendungen von der Anschaffung der Liegenschaft nicht mehr als 3 Jahre beträgt (z.B. VwGH 4.4.1978, ZI. 557/75). Schlechter Zustand des Gebäudes ist ein Indiz dafür, dass sich das Tragen des anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwandes auf den Kaufpreis niedergeschlagen hat und eine Aktivierung vorzunehmen ist (z.B. VwGH 29.3.1957, ZI. 2969/52 betreffend Renovierung eines im stark vernachlässigten Zustand erworbenen Geschäftslokales).

Aktivierungspflichtiger anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand kann auch im Zuge einer allgemeinen Modernisierung des Gebäudes im zeitlichen Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb anfallen (VwGH 25.4.1973, ZI. 460/72, zitiert).

Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand ist nach hM nur dann zu aktivieren, wenn dieser im Verhältnis zum Kaufpreis nicht bloß untergeordnete Höhe erreicht (VwGH 25.4.1973, ZI. 460/72). Kleinere ständig wiederkehrende Arbeiten sind auch nach hM nicht aktivierungspflichtig (VwGH 12.1.1960, ZI. 757/59); geringfügige „Schönheitsreparaturen“ sind nach hM auch bei Anschaffungsnahe sofort abzugsfähig.

Zu den anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen gehören beispielsweise die Renovierung eines im stark vernachlässigten Zustand erworbenen Geschäftslokales, die Nachholung bisher unterlassener Instandhaltung nach Erwerb einer Liegenschaft oder die zeitgemäße Modernisierung eines Wohngebäudes (vgl. *Doralt/Mayr*, EStG, 6. Auflage, § 6 Tz. 80).

Über die Berufung entscheidet gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO der gesamte Berufungssenat, da die Lehre von den anschaffungsnahen Erhaltungsaufwendungen in der österreichischen Literatur und Rechtsprechung – ebenso wie in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes bis zum Jahr 2001 – bisher fest verankert war. Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hat bisher bei im Verhältnis zum Kaufpreis hohen anschaffungsnahen Aufwendungen regelmäßig Herstellungsaufwand angenommen (während in Österreich eher von Anschaffungskosten ausgegangen wird; vgl. *Doralt/Mayr*, EStG, 6. Auflage, § 6 Tz. 76).

Der Bundesfinanzhof hat jedoch mit zwei Grundsatzentscheidungen vom 12. September 2001 seine bisherige Rechtsprechung zum so genannten anschaffungsnahen Aufwand bei Immobilien geändert; weitere auf dieser Judikaturänderung basierende Entscheidungen folgten. Der Unabhängige Finanzsenat hat bisher – soweit ersichtlich – in einer Entscheidung der Außenstelle Graz (Senat 1 [Referent]) vom 10.10.2003, RV/0514-G/02, anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand als aktivierungspflichtig angesehen, wobei jedoch diese Rechtsfrage zwischen den Parteien des dortigen zweitinstanzlichen Verfahrens nicht strittig war.

In den genannten Urteilen vom 12.9.2001, IX R39/97 und IX R52/00, hat der BFH unter anderem ausgeführt:

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 stellten sie Nebenkosten oder nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Ein Vermögensgegenstand (Wirtschaftsgut, hier: Gebäude) sei betriebsbereit, wenn er entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden könne (*Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 255 HGB Tz. 13). Zu den Anschaffungskosten zählten daher die Aufwendungen, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können (*Heymann/Walz*, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., § 255 Rdn. 14; *Werndl*, in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, Einkommensteuergesetz, § 6 Rdnr. B 90; *Helwing*, Der anschaffungsnahe Aufwand, 1995, S. 48).

Betriebsbereit in diesem Sinne könne bei einem bebauten Grundstück auch der Teil eines Gebäudes sein, der nach seiner Zweckbestimmung selbständig genutzt werden soll. So könne z.B. eine (selbstgenutzte) Wohnung betriebsbereit sein, während es eine andere (zur Vermietung bestimmte) Wohnung nicht ist.

Den Zweck, zu dem das angeschaffte Wirtschaftsgut genutzt werden soll, bestimme der Erwerber (dazu BFH vom 12.9.2001 IX R 52/00, BFHE 2002, 966-968, BFHE 198, 85, zu II. 2. b aa). Nutze er z.B. ein Wohngebäude tatsächlich bereits ab dem Zeitpunkt des Erwerbs, d.h. ab Übergang der Nutzungen und Lasten, dann habe er eine Zweckbestimmung getroffen; das genutzte Wirtschaftsgut befinde sich bereits in einem betriebsbereiten Zustand und könne insoweit nicht mehr in diesen Zustand versetzt werden (vgl. BFH vom 11.8.1989 IX R 44/86, BFHE 158, 240, BStBl II 1990, 53, und vom 13.3.1990 IX R 66/86, BFH/NV 1990, 778; *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O., § 255 HGB Tz. 12; *Ordeltz* in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 162 Rz. 255, 257; vgl. auch BFH vom 16.7.1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178, zu nachträglichen Erschließungskosten). Das gelte z.B. dann, wenn das Gebäude (eine Wohnung) beim Erwerb vermietet war. Auch in diesem Fall sei es betriebsbereit, denn es werde vom Zeitpunkt des Erwerbs an vom Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt.

Unerheblich sei in diesem Fall, ob der Erwerber grundlegende Veränderungen beim Erwerb plante, seine Pläne aber erst später verwirklicht. Er unterscheide sich dann nicht maßgeblich von demjenigen, der erst nach längerer Zeit diesen Entschluss fasst und umsetzt. In diesen Fällen seien die Aufwendungen entweder Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 dHGB) oder sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen, § 9 Abs. 1 Satz 1 dEStG).

Werde ein vermietetes Gebäude erworben, das vom Erwerber weiterhin durch Vermietung genutzt werde, seien die Kosten der Baumaßnahmen keine Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 dHGB, weil sie das Gebäude nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzt haben.

So genannte anschaffungsnahe Aufwendungen seien 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, stellten sie nur dann Herstellungskosten dar, wenn sie zu einer wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 dHGB führen (BFH 12.9.2001, IX R 39/97).

Allerdings könnten Instandsetzungsmaßnahmen und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein auch als Erhaltungsmaßnahmen zu beurteilen wären, in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 dHGB führen, wenn dadurch der Gebrauchswert gegenüber dem zustehenden Zeitpunkt des Erwerbs deutlich erhöht wird.

Eine derartige deutliche Erhöhung des Gebrauchswertes erblickt der BFH bei Wohngebäuden, wenn durch die Modernisierung das Gebäude von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird, wobei nach Ansicht des BFH der Nutzungswert eines Gebäudes im Wesentlichen von den Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie von den Fenstern bestimmt werde. Ein Bündel von Baumaßnahmen, das wenigstens drei der genannten vier wesentlichen Bereiche betreffe, könne zu einer wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes gegenüber seinem Zustand bei Erwerb führen.

Der Austausch etwa einfach verglaster Fenster gegen Isolierglasfenster stelle für sich allein keine wesentliche Verbesserung dar (BFH 28.4.1998, IX R 66/95; 12.9.2001, IX R 39/97).

Diese Rechtsprechung hat der BFH in mehreren Entscheidungen fortgesetzt (z.B. Urteil vom 20.8.2002, IX R 98/00; Urteil vom 22.1.2003, X R 9/99; Urteil vom 15.9.2004, I R 7/02; zur wesentlichen Verbesserung z.B. auch Urteil vom 14.7.2004, IX R 52/02).

Befindet sich hingegen ein Wohngebäude vor der erstmaligen Nutzung nach dem Erwerb wegen eines Schadens in nichtvermietbarem Zustand, dann führen auch dem BFH zufolge die Aufwendungen zur Behebung dieses Schadens zu Anschaffungskosten (und nicht Herstellungskosten; BFH 20.8.2002, IX R 70/00).

Soweit ersichtlich, folgt die jüngste österreichische Lehre weitgehend der neuen BFH-Judikatur hinsichtlich der Aufgabe der Aktivierung anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes bei nicht Wohnzwecken dienenden Betriebsgebäuden (vgl. *Bertl/Hirschler*, Aktivierungspflicht für anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand, RWZ 2002/72; *Mayr*, Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand gerechtfertigt?, ÖStZ 2002/69; *Konezny*, BFH: Ende des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes, RdW 2002/476; *Mayr*, Herstellungsaufwand in Handelsrecht und Steuerrecht, ÖStZ 2003/56) oder hält die Argumentation des BFH zumindest für „beachtlich“ (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 6 Anm. 43; die diesbezüglichen Kommentierungen der übrigen österreichischen Einkommensteuerkommentare wurden vor der Veröffentlichung der Grundsatzentscheidungen des BFH vom 12.9.2001 abgeschlossen). *Langheinrich/Ryda*, Die Anschaffungs- und Herstellungskosten im Steuerrecht, Finanz-Journal 2005, 44 (47), referieren die hM, äußern sich jedoch nicht zur neuen Judikatur des BFH.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt der dargestellten Rechtsansicht des BFH und der jüngsten österreichischen Literatur und nicht der bisherigen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt 20.4.1995, Zl. 91/13/0143) und der – älteren – herrschenden Lehre.

Entgegen der Auffassung der steuerlichen Vertreter vermag auf dem Boden der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Sofortabzug der Erhaltungsaufwendungen nicht begründet werden:

Es spricht zwar der VwGH in mehreren Entscheidungen davon, dass bei Erwerb eines „vernachlässigten“ Gebäudes anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen zu aktivieren seien, fasst aber den Begriff der „Vernachlässigung“ sehr weit. So hat er etwa im Erkenntnis vom 25.4.1973, 460/72, betont, dass die Beurteilung von Aufwendungen als den Anschaffungskosten zuzurechnender anschaffungsnaher Aufwand (Modernisierungsarbeiten) einen schlechten Bauzustand des erworbenen Gebäudes nicht unbedingt voraussetze und hat lediglich auf das zeitliche Naheverhältnis der durchgeführten Arbeiten zum Erwerb und auf die Relation der hierfür aufgewendeten Kosten zum Kaufpreis abgestellt.

Legt man dieses Verständnis der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts zugrunde, so ist sowohl das zeitliche Naheverhältnis zum Kauf (Fenster austausch im Folgejahr) als auch eine im Verhältnis zum Kaufpreis beachtliche Höhe der Erhaltungsarbeiten (25% bzw. unter Einbeziehung der Portalarbeiten 29%) gegeben.

Die bisherige herrschende Auffassung begründet die Lehre von den „anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen“ damit, dass auf diese Weise der Käufer eines vernachlässigten Gebäudes, der dieses nach dem Kauf erst sanieren müsse, mit einem Käufer, der ein bereits saniertes Gebäude (um einen entsprechend höheren Preis kauft), steuerlich gleich gestellt werden sollte.

Mayr (ÖStZ 2002/69) verweist zutreffend darauf, dass der Kaufpreis eines Gebäudes von vielen Faktoren abhängt und anstelle der vom Gesetz vorgegebenen pagatorischen Größen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten mit fiktiven Kosten gearbeitet werde. Man könne einen Steuerpflichtigen, der ein erworbenes Gebäude renovierte, nicht so behandeln, als habe er ein renoviertes Gebäude gekauft.

Der Verkäufer, der ein nicht Wohnzwecken dienendes Betriebsgebäude vor dem Verkauf saniert, kann diese Aufwendungen sofort absetzen, und erhält diese Aufwendungen im Normalfall bestenfalls nur teilweise mit dem Verkaufspreis abgegolten; der Käufer kann den Gesamtkaufpreis auf die Nutzungsdauer verteilt im Wege der AfA absetzen. Hingegen hatte der Verkäufer, der das Gebäude vor dem Verkauf nicht saniert, keine sofort abzugsfähigen Aufwendungen; diese hat nach der hL aber auch nicht der Käufer, der tatsächlich saniert, sondern nur die AfA (*Mayr*, ÖStZ 2002/69: „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?“):

Beispiel:

<i>Angenommener Gebäudewert vor Renovierung</i>		<i>500</i>				
<i>Renovierungsaufwendungen (angenommen im Verkaufsjahr)</i>		<i>200</i>				
<i>Angenommener Kaufpreis vor Renovierung</i>		<i>500</i>				
<i>Angenommener Kaufpreis nach Renovierung</i>		<i>600</i>				
<i>Angenommener Restbuchwert Gebäude beim Verkäufer entspricht Gebäudewert vor Renovierung</i>		<i>500</i>				
	<i>Renovierung durch Verkäufer</i>	<i>Renovierung durch Käufer (hL)</i>		<i>Renovierung durch Käufer (UFS)</i>		
	<i>Verkäufer</i>	<i>Käufer</i>	<i>Verkäufer</i>	<i>Käufer</i>	<i>Verkäufer</i>	<i>Käufer</i>
<i>Renovierungsaufwendungen</i>	<i>-200</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>(200)</i>	<i>-</i>	<i>-200</i>
<i>Kaufpreis</i>	<i>600</i>	<i>(600)</i>	<i>500</i>	<i>(500)</i>	<i>500</i>	<i>(500)</i>
<i>AfA Kaufpreis (angen. 3%)</i>	<i>-</i>	<i>-18</i>	<i>-</i>	<i>-15</i>	<i>-</i>	<i>-15</i>
<i>AfA Sanierung (angen. 3%)</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-6</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Restbuchwert</i>	<i>-500</i>	<i>-</i>	<i>-500</i>	<i>-</i>	<i>-500</i>	
<i>zu versteuern im Verkaufsjahr</i>	<i>-100</i>	<i>-18</i>	<i>0</i>	<i>-21</i>	<i>0</i>	<i>-215</i>
<i>Summe im Verkaufsjahr zu versteuern</i>		<i>-118</i>		<i>-21</i>		<i>-215</i>
<i>AfA hochgerechnet auf 33,3 Jahre</i>		<i>-582</i>		<i>-679</i>		<i>-485</i>
<i>Gesamtsumme</i>		<i>-700</i>		<i>-700</i>		<i>-700</i>

Diese Beispielszahlen zeigen, dass eine vermeintlich „gerechte“ Verteilung nicht vorgenommen werden kann und jeder Vergleich sich im Verkaufsjahr zu Gunsten oder Zulasten einer Seite auswirken kann (in Summe über die Nutzungsdauer verteilt decken sich selbstverständlich die Zahlen).

Nur bei einem angenommenen Verkaufspreis gleich dem ursprünglichen Gebäudewert plus Sanierungskosten (700) käme die hL mit jeweils -21 im Verkaufsjahr zu einem gleichen Ergebnis.

Eine derartige Wertermittlung ist jedoch unrealistisch: Bei der Ermittlung des Verkehrswertes bebauter Liegenschaften im Sachwertverfahren wird der Bauwert grundsätzlich an Hand des fiktiven Normalherstellungswertes ermittelt, wobei Wertminderungen wegen Bauschäden oder Abschläge wegen besonderer wertbeeinflussender Umstände pauschal vorgenommen werden. Der Ertragswert wird von Bauschäden überhaupt nur insoweit beeinflusst, als diese Mängel einen niedrigeren Ertrag nach sich ziehen.

Die Annahme, ein Verkäufer könnte derartige Sanierungsaufwendungen zur Gänze auf den Käufer überwälzen, ist lebensfremd; dies ist meist nur in Ausnahmefällen – in Zusammenhang mit anderen wertbestimmenden Faktoren – möglich.

Auch ist *Mayr* (ÖStZ 2002/69) und *Bertl/Hirschler* beizupflichten, dass die Lehre von den anschaffungsnahen Erhaltungsaufwendungen nicht – wie es konsequent wäre – auf den fiktiv ersparten Kaufpreis abstellt, sondern sämtliche derartige Aufwendungen, unabhängig davon, wie sie sich auf den Kaufpreis ausgewirkt haben hätten können, aktiviert (siehe das obige Beispiel; konsequenter Weise wären 100 zu aktivieren und 100 sofort abziehbar, wodurch im Verkaufsjahr in Summe zu versteuern wären – wie bei der Renovierung durch den Verkäufer – 118 [-100 sofort abziehbar, 3% AfA von 600]).

Freilich wäre eine derartige Aufteilung in der Praxis nicht vollziehbar: Der Kaufpreis ist, wie gesagt, von vielen Komponenten beeinflusst, und wird von den Parteien des Kaufvertrages bestimmt – im Nachhinein eine (dem Parteienwillen entsprechende) „Erhaltungskomponente“ herauszurechnen, wird in den wenigsten Fällen möglich sein.

Nicht außer Acht gelassen werden darf auch, dass die Lehre des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes nur Gebäude, nicht aber andere Anlagegüter betrifft: Wird etwa eine gebrauchte Produktionsmaschine oder ein Gebrauchtkraftfahrzeug erworben, werden der Erhaltungszustand und vorgenommene bzw. erst vom Käufer vorzunehmende Erhaltungsarbeiten beim Kaufpreis eine Rolle spielen – die Erhaltungsarbeiten des Käufers werden jedoch auch von der hL nicht auf die Restnutzungsdauer verteilt abgeschrieben.

Schließlich zeigt *Mayr* (ÖStZ 2002/69) auch zutreffend den Widerspruch in der Verwaltungspraxis auf, wonach die – nach Ansicht der EStR 2000 bestehende – Aktivierungspflicht anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen durch die Zehntelabsetzung nach § 4 Abs. 7 EStG 1988 verdrängt werde – plastisch zeigt dies der hier zu entscheidende Fall: Der Fenstertausch wird bei den betrieblichen Einkünften auf 32 Jahre abgeschrieben, bei den außerbetrieblichen hingegen auf 10 Jahre verteilt, obwohl die Zehntelabschreibung eigentlich eine „Verschlechterung“ gegenüber dem Normalfall bewirken sollte.

Die steuerlichen Vertreter verweisen zutreffend darauf, dass eine § 4 Abs. 7 EStG 1988 vergleichbare Norm, die außerhalb des Anwendungsbereiches des § 4 Abs. 7 EStG 1988 den Sofortabzug betrieblicher Erhaltungsaufwendungen begrenzt, nicht existiert. Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Reaktion des deutschen Gesetzgebers auf die Judikatur des BFH (Einfügen eines § 6 Nr. 1a mit dem Wortlaut „Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 vom Hundert der Anschaffungskosten des

Gebäudes übersteigen [anschaffungsnahe Herstellungskosten]..." in das dEStG durch Gesetz vom 15.12.2003, dBGBI. I S. 2645) spricht gerade dafür, dass ohne eine entsprechende positivrechtliche Regelung ein Sofortabzug dem Gesetz (das hier anzuwendende öEStG kennt eine § 6 Nr. 1a dEStG i.d.g.F. vergleichbare Regelung nicht) entspricht.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens ist unstrittig, dass das von der Bw. im Jahr 2000 gekaufte Gebäude hinsichtlich des weiterhin betrieblich genutzten Teils von der Bw. bereits seit dem Jahr 1990 gemietet und gewerblich genutzt wurde. Hinsichtlich des betrieblich genutzten Teils war das Gebäude somit jedenfalls „betriebsbereit“. In der betrieblichen Nutzung durch die Bw. sind nach dem Kauf keine Veränderungen eingetreten.

Unstrittig ist ferner – wenn auch für den Berufungspunkt nicht entscheidungsrelevant – dass auch der nichtbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes lange vor dem Austausch der Fenster vermietet wurde.

Die Aufwendungen für den Ersatz der Fenster betrugen rund 25% des Liegenschaftskaufpreises.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens strittig ist, ob – wie das Finanzamt aufgrund eines Telefonates mit der Verkäuferin behauptet – die Holzfenster nach rund 46 Jahren unbrauchbar gewesen sind oder diese – wie die Bw. behauptet – zwar relativ alt, aber noch voll funktionsfähig gewesen seien und daher ein Austausch nicht erforderlich gewesen sei, sodass es sich um eine „Schönheitsreparatur“, welche die Attraktivität des Geschäftslokales heben sollte, gehandelt habe.

„Anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen (bis) zur Erlangung der Betriebsbereitschaft (im konkreten Betrieb) zählen zu den Anschaffungskosten; ab erlangter Betriebsbereitschaft sind sie hingegen grundsätzlich sofort abzuziehen. Anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen begründen keine Herstellungskosten, weil die allgemeine Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand umfassend gilt; auf die Anschaffungsnahe kommt es nicht an, der Begriff „anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand“ erübrigt sich“ (Mayr, ÖStZ 2002/69).

Das Gebäude war – da es vor und nach dem Kauf gleichermaßen von der Bw. zur Ausübung ihres Gewerbes genutzt wurde – im Sinne der oben angeführten Judikatur des BFH und jüngsten österreichischen Lehre „betriebsbereit“. Die vom Finanzamt aktivierten Erhaltungsarbeiten wurden während des laufenden Betriebes (während der laufenden Vermietung) vorgenommen. Die durchgeführten Arbeiten führen auch zu keiner Funktionsänderung bzw. „Änderung der Wesensart“, dass von Herstellungsaufwand zu sprechen wäre (siehe *Doralt/Mayr*, EStG, 6. Auflage § 4, Tz. 130; BFH 28.4.1998 IX R66/95; 12.9.2001, IX R 39/97; jeweils zu vergleichbaren Sachverhalten in Zusammenhang mit dem

Austausch von Fenstern; auch die EStR – Rz. 6469 – ordnen den Austausch von Fenstern und Türen dem Erhaltungsaufwand, und zwar dem Instandsetzungsaufwand [Rz. 6451], zu).

Daher ist der Bw. beizupflichten, dass der Austausch der Fenster – hinsichtlich des betrieblich genutzten Gebäudeteils - sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand ist.

Ausgehend von seiner rechtlichen Auffassung hält der erkennende Senat weitere Beweisaufnahmen darüber, ob der Kaufpreis infolge des von der Verkäuferin nicht durchgeführten Fensteraustausches niedriger war für ebenso entbehrlich wie darüber, ob die ausgetauschten Fenster noch funktionsfähig waren.

Zur Auffassung des Finanzamtes, die sich freilich auf eine telefonische Auskunft der Verkäuferin stützen kann, es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass im Jahr 1954 eingebaute Holzfenster nach fast 50 Jahren nicht mehr voll funktionsfähig seien, ist zu bemerken, dass nach *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, Wien 2002, Holzfenster eine gewöhnliche technische Nutzungsdauer zwischen 40 und 80 Jahren haben, wobei neben der Qualität des Baumaterials auch die durchgeführten Wartungsarbeiten entscheidend sind. *Ross/Brachmann/Holzer*, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 26. Auflage, gehen hingegen – ohne nach der Bauart zu differenzieren – von einer technischen Lebensdauer von Fenstern von 25 bis 35 Jahren aus.

Der erkennende Senat tendiert eher zu der Auffassung von *Kranewitter*, zumal es durchaus etwa Gründerzeithäuser mit Originalholzfenstern gibt, die bei entsprechender Pflege zwar nicht dem heutigen Neubaustandard entsprechen, aber funktionstüchtig sind. Dem Vorbringen der Bw., die Fenster und Schaulenster seien noch brauchbar gewesen, kann daher nicht von vornherein die Glaubwürdigkeit abgesprochen werden; hier wären – hielte man diese Frage für entscheidungsrelevant – noch Beweisaufnahmen erforderlich, die – wie gesagt – entbehrlich sind.

Der Fall, dass mit dem Kaufvertrag oder in einem weiteren, im Zuge des Kaufes abgeschlossenen Vertrag die Verpflichtung zur Durchführung bestimmter Erhaltungsaufwendungen überbunden wurde (vgl. etwa FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 6.5.2004, 1 K 301/00), liegt hier nicht vor.

Dem Berufungsbegehren ist somit Rechnung zu tragen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden entsprechend dem Berufungsbegehren mit 73.543 S angesetzt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut angefochtenem Bescheid	264.469 S
Aufwendungen für Austausch der Fenster im betrieblichen Teil	-193.957 S
Rückgängigmachung AfA für Austausch der Fenster	+3.031 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	73.543 S

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen 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.

Die EStR gehen von einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes bei Austausch von Fenstern und Türen zur Gänze oder zumindest zu 25% aus (Rz. 6463 i.V.m. Rz. 6469); eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer liege vor, wenn sich die im Zeitpunkt der Instandsetzung aktuelle technische oder wirtschaftliche Nutzungsdauer um mehr als 25% verlängere (Rz. 6464 ff.). Diese Auffassung wird in der Literatur referiert (vgl. *Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 28 Tz. 124 ff.; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, 7. Lieferung, § 28 EStG 1988 Tz. 18.2). Auch *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 18 Anm. 96, sehen – zu § 18 EStG 1988 – im Austausch aller Fenster samt Rahmen eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer von Wohnraum.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens ist die Zehntelabsetzung des auf den vermieteten Teils des Gebäude entfallenen Erhaltungsaufwandes als Instandsetzungsaufwand zwar nicht strittig, der Berufungssenat hat jedoch zu prüfen, ob seine oben dargestellte Rechtsansicht auch Auswirkungen auf die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat.

Während das Handelsrecht in § 203 Abs. 3 erster Satz HGB auf den „ursprünglichen Zustand“ abstellt, ist steuerrechtlich nach § 4 Abs. 7 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1988 als Vergleichsmaßstab der Zustand vor einer Baumaßnahme heranzuziehen, wobei – da der Zustand vor einer Baumaßnahme zumeist ein „schlechterer“ ist als der „ursprüngliche Zustand“ – die steuerrechtliche Meßlatte tiefer liegt (vgl. *Mayr*, ÖStZ 2003/56).

So führt eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer allein noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus; eine bloß wesentliche Verlängerung der aktuellen Nutzungsdauer ist auch handelsrechtlich kein Herstellungsaufwand. Solange nur der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht wird und es nicht zu einer „Änderung der Wesensart“ kommt, liegt steuerlich kein Herstellungsaufwand vor. Der „Instandsetzungsaufwand“ des § 4 Abs. 7 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1988 ist handelsrechtlich teils als sofort abzugsfähiger Aufwand, teils als „wesentliche

Verbesserung“ und damit Herstellungsaufwand zu qualifizieren. Da das öEStG mit dem Instandsetzungsaufwand eine eigenständige Abgrenzung trifft, lässt sich das Handelsrecht auf die entgeltliche Gebäudeüberlassung zu Wohnzwecken nach § 4 Abs. 7 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1988 nicht übertragen (vgl. *Mayr*, ÖStZ 2003/57).

Der Austausch der Fenster ist handelsrechtlich keine „wesentliche Verbesserung“ und führt – wie oben dargestellt – hinsichtlich des als Geschäftslokal betrieblich genutzten Teils nicht zu Herstellungsaufwand; allerdings liegt Instandsetzungsaufwand i.S.d. § 4 Abs. 7 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1988 vor, sodass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zutreffender Weise die Zehntelabsetzung des Instandsetzungsaufwandes (und nicht eine Sofortabschreibung) vorzunehmen war.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bleiben daher unverändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in S und €)

Wien, am 12. April 2005