



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FS, vom 27. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 28. April 2009 betreffend Einkommensteuer für 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	29.101,10 €	Einkommensteuer	4.159,93 €
ergibt folgende Gutschrift gegenüber dem angefochtenen Bescheid				5.880,08 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) betrieb im Berufungsjahr einen als Einzelunternehmen geführten Malereibetrieb sowie -handel.

(2) Im Zuge einer Außenprüfung wurde seitens einer Prüferin der Amtspartei – neben hier nicht strittigen Punkten - festgestellt (Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. April 2009):

Um den vorderen Teil des 1991 erworbenen Werkstättengebäudes als Geschäftslokal nutzen zu können, seien folgende Maßnahmen getätigt worden):

- Einbau neuer Fenster und Türen,
- Gestaltung des Eingangsbereiches (Plattenverlegung, etc.),
- Erneuerung der Licht- und Elektroinstallation sowie
- Erneuerung der Heizungsinstallation (vorher sei im gesamten Gebäude nur ein Heizkörper vorhanden gewesen).

Nach Auskunft des Bw. seien seit 1966 keine größeren Reparaturen durchgeführt worden. Die Aufwendungen seien auf dem Konto „Betriebs- und Geschäftsgebäude“ verbucht und per 31.12.2005 auf das Konto „Reparatur und Instandhaltung“ umgebucht worden.

Nach § 7 EStG 1988 sei Herstellungsaufwand bei Gebäuden im Wege der AfA absetzbar. Es handle sich dabei um Aufwand, der auf ein bestehendes Gebäude gemacht werde und über laufenden Erhaltungsaufwand hinausgehe. Erhöhe sich das Nutzungspotential bzw. werde durch bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes verändert, spreche man ebenfalls von Herstellungsaufwand. Eine Änderung der Wesensart liege insbesondere dann vor, wenn die Maßnahme zu einer Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Wirtschaftsguts führe.

Als Konsequenz dieser Feststellungen verteilte die Prüferin den vom Bw. sofort abgesetzten Aufwand iHv. EUR 15.292 auf eine Restnutzungsdauer von 19 Jahren (AfA jährlich somit EUR 808,94) und nahm dementsprechend für das berufsgegenständliche Jahr eine Gewinnerhöhung von 14.487,16 vor.

(3) Das Finanzamt folgte dieser Feststellung, nahm mit Bescheid vom 28. April 2009 das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2005 wieder auf und erließ mit selbem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid für das berufsgegenständliche Jahr, in welchem eine Verteilung des strittigen Aufwandes auf die Restnutzungsdauer erfolgte.

(4) Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. am 27. Mai 2009 Berufung, in der begehrt wurde, die strittigen Aufwendungen am Betriebsgebäude als sofort abzugsfähigen Instandsetzungsaufwand anzuerkennen und führte zur Begründung aus:

Beim gegenständlichen Gebäude handle es sich um ein im Jahr 1968 in Betonbauweise errichtetes Geschäftslokal. Nach dem Konkurs der das Gebäude errichteten Firma habe ebenfalls ein Malereibetrieb das Geschäftslokal als Schauraum zur Präsentation von Teppichböden genutzt. Durch den Bw. sei das Gebäude im November 1991 erworben und als Werkstätte genutzt worden. Das Verkaufslokal des Bw. habe sich in dieser Zeit an einer anderen Adresse

befunden.

Bei einem Malereibetrieb würden die Arbeiten grundsätzlich außer Haus erledigt. Lackierarbeiten würden im bestehenden Lackierraum durchgeführt. Der Geschäftsraum (bzw. Werkstätte) habe zum Abstellen der Farbeimer sowie des Werkzeuges und der Leitern gedient. Von einer Werkstätte im eigentlichen Sinn könne nicht gesprochen werden. Die Nutzung als Werkstätte sei ohne Adaptierung möglich und die Wiederverwendung als Verkaufslokal abgesehen von Reinigungsarbeiten ohne weitere Adaptierungen wieder möglich gewesen.

Im Jahr 2005 sei das Gebäude saniert und folgende Aufwendungen getätigt worden:

- Austausch von vier der insgesamt sechs Fenster,
- Austausch des Eingangsportals,
- Erneuerung der vor dem Eingang befindlichen Bodenfliesen,
- teilweise Erneuerung der Elektroinstallation sowie
- Verlegung von zwei Heizkörpern und Erweiterung um zwei Heizkörper.

Die versetzten Heizkörper seien nur gereinigt und nicht einmal frisch lackiert worden.

Es habe kein Anbau, keine Erweiterung von Fenstern und Türen, kein Versetzen von Fenstern und Türen, kein Einbau von Trennwänden, kein Abbruch von Zwischenwänden und keine Umstellung der Heizungsanlage stattgefunden. Die gesamten baulichen Maßnahmen seien ohne Stemmaarbeiten über die Bühne gegangen.

Auf ein bestehendes Gebäude könnten an Aufwendungen Herstellungsaufwand, Instandsetzungs- sowie Instandhaltungsaufwand getätigt werden. Instandsetzungsaufwand und Instandhaltungsaufwand bilde zusammen den Erhaltungsaufwand. Die Unterscheidung zwischen Instandsetzungsaufwand einerseits und Instandhaltungsaufwand andererseits spiele eine Rolle im Bereich Vermietung und Verpachtung und hier wiederum bei Vermietung zu Wohnzwecken. Ebenfalls von Bedeutung sei die Unterscheidung bei Gebäuden des Betriebsvermögens, welche zu Wohnzwecken vermietet würden, mit Ausnahme der Vermietung an betriebszugehörige Arbeitnehmer. Ohne Bedeutung sei die Unterscheidung in Bezug auf Betriebsgebäude, die dem unmittelbaren Betriebszweck dienten.

Sowohl Instandsetzungs- als auch Instandhaltungsaufwendungen stellten im Bereich der betrieblichen Einkünfte (mit Ausnahme der Wohnungsvermietung an betriebsfremde Personen) sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand dar.

§ 4 Abs. 7 EStG 1988 definiere Instandsetzungsaufwand als jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehörten und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhe oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängere. Instandsetzungsaufwand sei demnach insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert werde. Punktuelle Verbesserungen seien nicht Instandsetzung, sondern Instandhaltung. Der Austausch von Leitungen, die Erneuerung

des Außenverputzes, usw. erhöhe nicht den Nutzungswert, sondern erhalte ihn bloß (*Doralt*, ÖStZ 1988, 339). Die EStR 2000 nähmen Instandsetzungsaufwand immer dann an, wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht würden und der Nutzungswert wesentlich erhöht werde. Dies sei gegeben, wenn Gebäudeteile ganz oder zu mehr als 25 % ausgetauscht würden. Instandsetzung und sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand sei ua. Austausch von Fenster und Türen, auch bei Verbesserung des Wärme- oder Lärmschutzes, Austausch von Dach und Dachstuhl, Austausch der Eingangstür, auch bei Verbesserung des Wärme- oder Einbruchschutzes, Austausch von Heizungsanlagen sowie der Elektro-, Gas- und Heizungsinstallationen.

Herstellungsaufwand liege vor, wenn dadurch die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert werde. Gemäß Unternehmensrecht gehörten zu den Herstellungskosten auch Aufwendungen auf einen Vermögensgegenstand die für seine Erweiterung oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entständen. Als ursprünglicher Zustand gelte der Zustand im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung. Der Zustand vor der Verbesserungsmaßnahme sei nicht der Vergleichsmaßstab. Daher liege kein Herstellungsaufwand vor, wenn lediglich der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt würde. Diese unternehmensrechtliche Begriffsbestimmung gelte auch für das Steuerrecht. Bei Gebäuden liege Herstellungsaufwand vor, wenn Wirtschaftsgüter in das Gebäude neu eingebaut würden, die als Teil des Gebäudes anzusehen seien. Zum Herstellungsaufwand gehörten zB. bauliche Maßnahmen, die die Wesensart eines Gebäudes änderten (Anbau, Umbau, Aufstockung), das Setzen von Trennwänden, neuen Fenstern und Eingängen um das Gebäude besser nutzen zu können, wesentliche Vergrößerungen der Nutzfläche, das Zusammenlegen von Wohnungen sowie der Einbau bisher nicht vorhandener Sanitäreinrichtungen.

Zusammengefasst liege im gegenständlichen Fall ein Betriebsgebäude vor, welches von Anfang an stets Malereibetrieben als Verkaufs- und Werkstättegebäude gedient habe. Seit der Herstellung im Jahr 1968 seien keine wesentlichen Instandhaltungen durchgeführt worden. Die verschiedenen Nutzungen hätten ohne größere Aufwendungen vorgenommen werden können. Die Sanierung im Jahr 2005 sei nicht deshalb angestanden, weil das Gebäude einer neuen Nutzung zugeführt werden hätte sollen, diese wäre auch ohne größeren Aufwand möglich gewesen, sondern weil nach 37 Jahren bei verschiedenen Verschleißteilen Materialermüdung eingetreten sei. 37 Jahre alte Fenster entsprächen in keinsten Weise mehr dem Standard, was Wärme- und Schalldämmung betreffe. Gleiches gelte für die Eingangstür. Bodenfliesen sprängen durch Witterungseinflüsse. Eine Erneuerung nach fast 40 Jahren sei unumgänglich. Es seien nur unbedingt notwendige Erhaltungsaufwendungen getätigt worden, um zu verhindern, dass die Substanz des Gebäudes Schaden erleide. Der Gesamtaufwand von 15.000 € sei Indiz dafür, dass nur geringfügig saniert worden sei. Mit diesem Aufwand sei

beim gegebenen Preisniveau im Baubereich es nicht möglich, eine Änderung der Wesensart zu erreichen.

Im gegenständlichen Fall liege ein Haus vor, welches durchgehend Malereibetrieben für betriebliche Zwecke gedient habe. Nach 37 Jahren seien bescheidene Sanierungsmaßnahmen gesetzt worden, die zweifelsfrei als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

(5) Der Entscheidung wird folgender – zwischen den Parteien des Verfahrens offensichtlich unstrittiger - Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. ließ im Jahr 2005 Umbaumaßnahmen in einem Teil des Betriebsgebäudes durchführen, welche im Einzelnen den Austausch von vier Fenstern sowie des Eingangsportals, die Erneuerung von vor dem Eingang befindlichen Bodenfliesen, eine teilweise Erneuerung der Elektroinstallation, die Verlegung von zwei Heizkörpern sowie die Installation von zwei weiteren Heizkörpern umfasste. Hiefür entstanden Aufwendungen von insgesamt EUR 15.292.

(6) Strittig ist, ob dieser Aufwand infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes einen aktivierungspflichtigen und nur im Wege der AfA zu berücksichtigenden Herstellungsaufwand (so die Amtspartei) oder sofort abzugsfähigen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand (so der Bw.) darstellt.

(7) Die Aktivierung von Herstellungskosten dient dazu, einen Herstellungsvorgang gewinnneutral zu halten (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107). Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird bzw. auch dann, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt.

Bei einem Herstellungsaufwand wird somit die Wesensart des Gebäudes verändert, dh. dieses wird erweitert oder gegenüber seinem bisherigen Zustand wesentlich verbessert, was insbesondere 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 (zB. Versetzen von Türen und Fenstern) der Fall ist (*Lenneis in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.9.2008], § 28 Anm 32). Im außerbetrieblichen Bereich gelten dafür die gleichen Grundsätze wie im betrieblichen Bereich (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 136).

Somit besteht Parallelität zwischen den Herstellungskosten iSd. EStG 1988 (die als solche dort jedoch nicht explizit definiert sind) und jenen nach Unternehmensrecht gemäß § 203 Abs. 3

UGB. Allerdings sind nach § 4 Abs. 7 (für den betrieblichen Bereich) bzw. § 28 Abs. 2 (für den außerbetrieblichen Bereich) EStG 1988 Instandsetzungsaufwendungen, also Aufwendungen, die - bei (grundsätzlicher) Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes - *"den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern"*, Erhaltungsaufwendungen und zählen somit nicht zu den Herstellungskosten. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht schon deshalb zu den Herstellungskosten zählen, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Vielmehr stellt somit auch der Austausch eines wesentlichen Teiles eines Wirtschaftsgutes im Sinne einer Generalsanierung keine Herstellungsmaßnahme dar, solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes als solches beibehalten bleibt.

Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn bereits vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltungsmaßnahme besseres Material oder modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333 zum Neubau einer Wasserleitung; dazu etwa *Zorn*, Erneuerung einer Wasserversorgungsleitung - Erhaltung oder Herstellung?, RdW 2007/710, 690; *Pirklbauer/Wagner*, Sanierung einer Wasserleitung stellt Erhaltungsaufwand dar, SWK 2007, S 989, *Bauer*, Konsistente Rechtsprechungs-Linie des VwGH zu Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen?, ÖStZ 2008/567, 285; *Renner*, Abgrenzung zwischen Herstellung und Erhaltung bei Umbaumaßnahmen, ÖStZ 2008/202, 96; ebenso zB. UFS 25.4.2008, RV/0213-F/06 zum Umbau eines Modengeschäftes sowie UFS 8.9.2010, RV/0048-K/08 zu diversen Maßnahmen bei einem Mietobjekt).

(8) Im konkreten Fall hat sich auf Grund des Umfangs der vom Bw. vorgenommenen Umbaumaßnahmen die Wesensart des (Betriebs-)Gebäudes nicht geändert: es wurden etwa keine Zwischenwände entfernt bzw. neu eingefügt, an anderer Stelle als bisher Fenster oder Türen eingesetzt oder dieses insgesamt vergrößert. Es fand vielmehr lediglich ein Austausch von Türen und Fenstern sowie von Heizkörpern sowie der vor dem Gebäude befindlichen Bodenplatten – und damit zwangsweise einhergehend wohl eine entsprechende Modernisierung - statt.

Es hat sich somit die Wesensart des Gebäudes nicht geändert; überdies diente es sowohl vor als auch nach den Umbauarbeiten in gleicher Weise dem Malereibetrieb.

(9) Es war daher dem Berufungsbegehren stattzugeben und der angefochtene Bescheid dahingehend abzuändern, dass hinsichtlich der Umbaumaßnahmen anstelle des von der Amtpartei anerkannten Betrages für die AfA des Jahre 2005 iHv. EUR 808,84 die gesamten in diesem Jahr angefallenen Aufwendungen iHv. EUR 15.292 als Betriebsausgabe zum Ansatz zu

kommen hat. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher EUR 30.031,10 (gegenüber bisher EUR 44.919,35) bzw. das Einkommen – nach Abzug der Sonderausgaben - EUR 28.880,46 (gegenüber bisher EUR 44.518,26).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 19. Dezember 2011