



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Adresse1, vertreten durch Vertreter, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Adresse2, vom 25. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 27. Juni 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2004 vom 19. April 2005 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Von der Betriebsprüfung wurde im **Betriebsprüfungsbericht vom 13. April 2005** bzw. dem diesen als Anhang beiliegenden Protokoll über die Schlussbesprechung hinsichtlich des Gebäudewertes R-Straße 15 in Z Folgendes festgestellt:

„Die bis zum Ende des Prüfungszeitraumes als Instandhaltungen sofort abgeschriebenen Aufwendungen für die Generalsanierung und den Umbau in ein Dienstleistungszentrum (CC) werden von der Bp. aktiviert, weil es sich um zum Herstellungsaufwand gehörenden anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand handelt. Erfolgsauswirkung 2004 195.009 €.“

Das Finanzamt folgte im **Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 19. April 2005** dieser Ansicht der Betriebsprüfung.

Mit **Schreiben vom 27. Mai 2005** (eingelangt beim Finanzamt am 8. Juni 2005) beantragte die Abgabepflichtige mit folgender Begründung die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO:

„Anlässlich der steuerlichen Betriebsprüfung wurde der Gewinn des Geschäftsjahres 2003/04 um € 195.009,00 erhöht, da Instandhaltungsmaßnahmen als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand gewertet wurden, die aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand darstellen. (siehe Beilage).“

Dies entsprach im Zeitpunkt der Betriebsprüfung der Verwaltungspraxis und der gängigen Kommentierung. In der Zeitschrift „Recht der Wirtschaft“ Mai/2005 (siehe Beilage) wurde mittlerweile ein Erkenntnis des UFS vom 12.04.2005 veröffentlicht, wonach sich der UFS der neuen Judikatur des BFH und der jüngsten österreichischen Lehre angeschlossen hat, wonach dem Begriff des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes keine eigenständige Bedeutung mehr zukommt. Die in Österreich bislang herrschende Meinung, die von der Aktivierungspflicht sogenannter anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen ausgeht, wird vom UFS nicht geteilt.

Die in diesem Erkenntnis aufgezeigten Grundsätze treffen auch auf den konkreten Fall zu. Das renovierte Gebäude war vorher schon funktionsfähig und wurde von einer Bank als Bürogebäude genutzt. Auch nach den Instandhaltungsaufwendungen wird das Gebäude im Wesentlichen als Bürogebäude genutzt.

Es liegt somit keine Funktionsänderung vor. Betriebsbereitschaft war auch vor den Instandhaltungsmaßnahmen gegeben.

Im Lichte des zitierten UFS Erkenntnisses ergibt sich daher folgende Korrektur der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

| | |
|--|----------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid vom 19. April 2005 | € 27.702,06 |
| abzüglich Gewinnerhöhung infolge anschaffungsnaher Instandhaltungsaufwendungen | € - 195.009,00 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | € 167.306,94“ |

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 27. Juni 2005 den Antrag auf Bescheidaufhebung mit folgender Begründung ab:

„Eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus.“

Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, gegen Verordnungen (iSd Art 18 Abs. 2 B-VG) oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union (Primärrecht oder Sekundärrecht wie zB Richtlinien oder Verordnungen) verstößt.

Der Bescheidspruch ist nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig.

Anschaffungsnaher (nachgeholt) Erhaltungsaufwendungen sind Aufwendungen, die in einem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft stehen.

Diese mit den ESt-Richtlinien konforme Rechtsauslegung wurde im Zuge der Betriebsprüfung angewendet, sodass keine Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes zu erblicken war.“

Mit Schreiben vom 22. Juli 2005 erhob die Abgabepflichtige dagegen Berufung:

„Im Namen und im Auftrag unserer oben angeführten Mandantschaft erheben wir Berufung gegen den oben angeführten Bescheid über die Abweisung der beantragten Bescheidaufhebung gern. § 299 BAO und beantragen die Bescheidaufhebung antragsgemäß zu erledigen.

Begründung

Anlässlich der steuerlichen Betriebsprüfung wurde der Gewinn des Geschäftsjahres 2003/2004 um € 195.009,00 erhöht, da Instandhaltungsmaßnahmen als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand gewertet wurden, die aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand darstellen.

Dies entsprach im Zeitpunkt der Betriebsprüfung der Verwaltungspraxis und der gängigen Kommentierung.

In der Zeitschrift „Recht der Wirtschaft“ Mai 2005 wurde mittlerweile eine Erkenntnis des UFS vom 12.04.2005 veröffentlicht, wonach sich der UFS der neuen Judikatur des BFH und der jüngsten österreichischen Lehre angeschlossen hat, wonach dem Begriff des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes keine eigenständige Bedeutung mehr zukommt. Die in Österreich bislang herrschende Meinung, die von der Aktivierungspflicht sogenannter anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen ausgeht, wird vom UFS nicht geteilt.

Wir verweisen auf die Ausführungen im zitierten UFS-Erkenntnis und die dort angeführte Literatur.

Die in diesem Erkenntnis aufgezeigten Grundsätze treffen auch auf den konkreten Fall zu.

Das renovierte Gebäude war vorher schon funktionsfähig und wurde von einer Bank als Bürogebäude genutzt.

Auch nach den Instandhaltungsaufwendungen wird das Gebäude im Wesentlichen als Bürogebäude genutzt.

Es liegt somit keine Funktionsänderung vor. Betriebsbereitschaft war auch vor den Instandhaltungsmaßnahmen gegeben, sonst hätte das Gebäude nicht von einer Bank mit erheblicher Kundenfrequenz benutzt werden können.

Wir beantragen die Durchführung einer mündliche Berufungsverhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.“

Mit **Vorlagebericht vom 4. November 2005** wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Telefax vom 6. September 2010** wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabebehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Strittig ist ausschließlich, ob es sich bei den Instandhaltungsaufwendungen um 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, Zl. 557/75). Schlechter Zustand des Gebäudes ist ein Indiz dafür, dass sich das Tragen des anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwandes auf den Kaufpreis niedergeschlagen hat und eine Aktivierung vorzunehmen ist (z.B. VwGH 29.3.1957, Zl. 2969/52 betreffend Renovierung eines im stark vernachlässigtem Zustand erworbenen Geschäftslokales).

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

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

Zu den anschaffungsnahen 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).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 30.06.2010, Zl. 2005/13/0076 die Aktivierung anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen mit folgender Begründung abgelehnt:

„Die belangte Behörde hat in ihrer sehr ausführlich begründeten Entscheidung im Einzelnen dargelegt, dass nach den Maßstäben der ständigen früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zuletzt im Erkenntnis vom 20. April 1995, 91/13/0143, VwSlg. 6993/F, wegen der zeitlichen Nähe der im Verhältnis zum Kaufpreis der Liegenschaft beträchtlichen Kosten der strittigen Arbeiten ein aktivierungspflichtiger anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand vorzuliegen scheine. Eine vergleichbare Judikatur in Deutschland sei jedoch im Jahr 2001 aufgegeben worden. Die österreichische Lehre sei dieser Judikaturänderung weitgehend gefolgt, wie aus Stellungnahmen von Bertl/Hirschler (RWZ 2002/72), Mayr (ÖStZ 2002/69 und ÖStZ 2003/56) und Konezny (RdW 2002/476) hervorgehe. Die belangte Behörde schließe sich dem an und vertrete die Auffassung, dass die sehr weit zurückreichende Lehre und Rechtsprechung zur Aktivierungspflicht des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes mit dem Argument, sie diene der steuerlichen Gleichstellung mit einem Käufer, der um einen entsprechend höheren Preis ein bereits saniertes Gebäude kaufe, nicht schlüssig begründet worden sei. Gehe man mit der Verwaltungspraxis (vgl. Rz 2625 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) davon aus, dass die Aktivierung im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 7 EStG 1988 durch die Verteilung der Instandsetzungsaufwendungen auf zehn

Jahre verdrängt werde, so ergebe sich auch ein Widerspruch, weil die in dieser Bestimmung vorgesehene Zehntelabsetzung für solche Fälle dann keine Absetzungserschwerung bewirke. Eine dem § 4 Abs. 7 EStG 1988 vergleichbare Norm, die außerhalb des Anwendungsbereiches dieser Bestimmung den Sofortabzug betrieblicher Erhaltungsaufwendungen begrenze, existiere nicht. Wenn der deutsche Gesetzgeber auf die Judikaturänderung in Deutschland mit einer solchen Regelung reagiert habe, dann spreche das "gerade dafür, dass ohne eine entsprechende positivrechtliche Regelung ein Sofortabzug dem Gesetz ... entspricht".

Im vorliegenden Fall sei entscheidend, dass in der betrieblichen Nutzung durch die mitbeteiligte Partei nach dem Kauf keine Veränderungen eingetreten seien. Der betrieblich genutzte Teil des Gebäudes sei daher jedenfalls "betriebsbereit" gewesen. Eine Aktivierungspflicht sei unter diesen Umständen nicht anzunehmen, wobei es nicht darauf ankomme, wie dringend der Austausch der Fenster gewesen sei.

Das beschwerdeführende Finanzamt hält dem im Wesentlichen entgegen, es bestehe kein Grund für ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die "Vorgehensweise", der die belangte Behörde nicht mehr folgen wolle, diene "lediglich einer Gleichstellung, um eine missbräuchliche Gestaltung des Betriebsausgabenabzugs hintanzuhalten". Dass eine solche Gestaltung im konkreten Fall vorliegen könnte, scheint das beschwerdeführende Finanzamt mit diesem Hinweis auf einen Vorteil der traditionellen "Vorgehensweise" nicht andeuten zu wollen.

Die letzte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zur Aktivierungspflicht anschaffungsnaher Instandsetzungsaufwendungen erging, wie von der belangten Behörde dargestellt, mit dem Erkenntnis vom 20. April 1995, 91/13/0143, und betraf noch das EStG 1972. Für eine Beurteilung auf der Grundlage des EStG 1988 ist u.a. die neu hinzugekommene Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 zu berücksichtigen, aus der die belangte Behörde den schon erwähnten Umkehrschluss gezogen hat. Der Verwaltungsgerichtshof teilt aber davon unabhängig die Auffassung der belangten Behörde und der von ihr zitierten Autoren, dass die Ableitung einer Aktivierungspflicht bloß aus dem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf und aus dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis problematisch erscheint und eine gesetzliche Grundlage dafür in Fällen wie dem vorliegenden, in denen die Aufwendungen nicht der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft dienen (vgl. dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 19. April 2006, 2001/13/0294), nicht erkennbar ist (vgl. zuletzt im Sinne der geänderten Sichtweise auch *Doralt/Mayr*, EStG13, § 6 Tz 83). Darauf, dass die Erneuerung der Fenster nicht nötig gewesen sei, hat die belangte Behörde ihre Entscheidung - anders, als das beschwerdeführende Finanzamt anzunehmen scheint - nicht gestützt. Ihr ist vielmehr darin beizupflichten, dass es auf die Dringlichkeit der durchgeföhrten Arbeiten in einem Fall wie dem vorliegenden nicht ankommt.

Im vorliegenden Fall wird vom Finanzamt der Antrag auf Bescheidaufhebung pauschal mit einem Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinienkonforme Rechtsauslegung abgewiesen. Es liege keine inhaltliche Rechtswidrigkeit vor.

Der von der Bw. in ihrer Berufung bzw. Antrag vorgebrachte Sachverhalt wird vom Finanzamt nicht bestritten.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen für das Gebäude um anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand um 195.009 € handelt. Das renovierte Gebäude war schon vorher funktionsfähig und wurde von einer Bank als Bürogebäude genutzt. Auch nach den Instandhaltungsaufwendungen wird das Gebäude im

Wesentlichen als Bürogebäude genutzt. Betriebsbereitschaft war auch vor den Instandhaltungsmaßnahmen gegeben, sonst hätte das Gebäude nicht von der Bank mit erheblicher Kundenfrequenz benutzt werden können.

In Anlehnung an die oben zitierten Rechtsprechung geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Ableitung einer Aktivierungspflicht bloß aus dem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf und aus dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis problematisch erscheint und eine gesetzliche Grundlage dafür in Fällen wie dem vorliegenden, in denen die Aufwendungen nicht der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft dienen (vgl. dazu VwGH 19.04.2006, 2001/13/0294), nicht erkennbar ist.

Durch die Behandlung des gesamten Betrages als aktivierungspflichtige Anschaffungskosten wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2004 unrichtig ermittelt.

Dies führt dazu, dass der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides zu hohe Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausweist und sich somit der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung des Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabebehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz52ff). In Anbetracht der Höhe des Betrages von 195.009 € ist von einer so gravierenden Rechtswidrigkeit des Bescheides auszugehen, dass bei der Ermessensübung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine wesentlich höhere Bedeutung als dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt.

Der rechtswidrige Körperschaftsteuerbescheid 2004 ist somit gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Da der Unabhängige Finanzsenat nicht für die Erlassung erstinstanzlicher Körperschaftsteuerbescheide zuständig ist, kann der grundsätzlich gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid zu verbindende den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid nicht vom Unabhängigen Finanzsenat erlassen werden, sondern ist vom zuständigen Finanzamt zu erlassen.

Linz, am 9. September 2010