



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/0782-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 18. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führt ein Einzelunternehmen u.a. mit dem Betriebsgegenstand EDV-Dienstleistungen, Fahrzeugverleih und Detektiv.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2001 bis 2003 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

1) Anschaffungsnebenkosten 2003

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung der BP vom 21.6.2006, Tz 1b wurden folgende Nebenkosten zum Erwerb der Liegenschaft (nach Abzug des privat genutzten Teils (25%) auf den Grund- bzw. Gebäudewert) aktiviert und in der Gebäudeabschreibung geltend gemacht:

Mehr-Weniger-Rechnung - Einkommensteuer 2003

Gewinn bisher	3.877,85
Tz. 7 Abschreibung Gebäude bisher (35 Jahre)	3.736,61
	-3.923,44

	Abschreibung Gebäude lt. BP 3% (33,3 Jahre)	
Tz. 7	Abschreibung GrEST bisher (35 Jahre)	37,37
	Abschreibung GrEST lt. BP 3% (33,3 Jahre)	-39,23
Tz. 1a	Hinzurechnung Eintragungsgebühr	7.368,00
	Abschreibung Eintragungsgebühr	-276,30
Tz 1b	Anschaffungskosten (Notar, ...)	17.676,40
	Abschreib. Anschaffungsnebenko.	-149,14
	Passivierung VSt-Kürz. Privatanteil	-881,87
Tz. 2	bisher Instandsetzung (1/10)	7.162,93
	Abschreib. anschaff. Erhaltungsaufw.	-759,38
	Abschreib. 1/10 Fenster	-1.000,00
Tz. 3	Passivierung Nova 2002	-935,19
Tz. 4	Abschreibung KFZ (Nova)	255,41
	ZW-Summe	32.150,02
Tz. 6	abzügl. SV (RSt)	-6.800,00
	E aus Gew. It. BP	25.350,02

Im Rahmen des BP-Berichtes vom 13.7.2006 wurde ergänzend ausgeführt, dass in der Mehr-Weniger-Rechnung 2003 der Nova-Betrag 2002 unrichtigerweise als Aufwand (Passivierung) berücksichtigt worden wäre. Die Nachforderung der Vorsteuer im Zusammenhang mit der privaten Nutzung stelle weiters keinen betrieblichen Aufwand dar und sei daher auch nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Die Mehr-Weniger-Rechnung wurde daher wie folgt korrigiert:

	Gewinn bisher	3.877,85
Tz. 7	Abschreibung Gebäude bisher (35 Jahre)	3.736,61
	Abschreibung Gebäude lt. BP 3% (33,3 Jahre)	-3.923,44
		<hr/>
		- 186,83
Tz. 7	Abschreibung GrEST bisher (35 Jahre)	37,37
	Abschreibung GrEST lt. BP 3% (33,3 JaHRE9	-39,23
		<hr/>
		- 1,86
Tz. 1a	Hinzurechn. Eintragungsgebühr	7.368,00
	Abschreibung Eintragungsgeb.	-276,30
		<hr/>
		7.091,70
Tz. 1b	Anschaffungsnebenkosten (Notar ...)	17.676,40
	Abschreib. Anschaffungsnebenko.	-149,14
	Passivierung VSt-Kürz. Privatanteil	0,00
		<hr/>
		17.527,26
Tz. 2	bisher Instandsetzung (1/10)	7.162,93
	Abschreib. anschaff. Erhaltungsaufw.	-759,38
	Abschreib. 1/10 Fenster	-1.000,00
		<hr/>
		5.403,55
Tz. 4	Abschreibung KFZ (Nova)	255,41
	ZW-Summe	33.967,08
Tz. 6	abzügl. SV (RSt)	-6.800,00
	E aus Gew. It. BP	27.167,08

In der fristgerechten Berufung wendet sich der Bw. gegen die beträgliche Differenz des Einkommensteuerbescheides gegenüber dem Prüfungsergebnis. Im Zuge der BP wäre dem Bw. eine Mehr-Weniger-Rechnung 2003 vorgelegt worden, deren Gewinn gegenüber dem in der Folge zugestellten Einkommensteuerbescheid erheblich differieren würde. Die im Bescheid angeführten Zahlen seien daher nicht nachvollziehbar. Der Bw. beantrage daher die Neuausstellung des Bescheides basierend auf den Ergebnissen der BP.

Weiters sei die Abschreibung der Instandsetzungsarbeiten in der ursprünglichen Bilanz über einen Zeitraum von 10 Jahren erfolgt. Der Grund für diese freiwillige Maßnahme wäre das ursprünglich höher angesetzte Volumen an Instandsetzungsarbeiten gewesen. Da die BP diese Instandsetzungsarbeiten als anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand deklariert hätte, sei es nicht sinnvoll den Rest auf 10 Jahre abzuschreiben. Der Bw. beantrage daher den Bescheid dahingehend zu ändern, dass der in der Niederschrift der Schlussbesprechung vom 21.6.2006 angeführte Betrag von € 10.000,- sofort abgeschrieben werde, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003 sollten somit € 26.350,02 betragen.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Ad Differenz zwischen Prüfungsergebnis und Bescheid)

Das Prüfungsergebnis vom 13.7.2006 weise keine Differenz zum Bescheid 2003 auf. Die "Mehr-Weniger-Rechnung" wäre im Zuge der Schlussbesprechung am 21.6.2007 ausgefertigt worden und differiere lediglich bezüglich der NOVA 2002 und der Vorsteuer-Kürzung für den Privatanteil zum Bericht bzw. Einkommensteuerbescheid.

Im Bericht wäre die Änderung dahin gehend dargestellt worden, dass die NOVA 2002 irrtümlich dem Jahre 2003 zugeordnet wurde. Die beiden Jahre wären im BP-Bericht korrigiert worden.

Die Vorsteuer-Kürzung für den Privatanteil wäre (in der Niederschrift) unrichtigerweise als Aufwand berücksichtigt worden. Da die Nachforderung der Vorsteuer im Zusammenhang mit der privaten Nutzung keinen betrieblichen Aufwand darstelle, sei diese nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen (unter Tz 2 Richtigstellung zur Niederschrift und korrigierte Mehr-Weniger-Rechnung dargestellt).

Ergänzend würde angemerkt, dass die Niederschrift vom Bericht bzw. ESt-Bescheid nur geringfügig abweichen würde und im Prüfungsbericht auch ausführlich dargestellt worden wäre. Das Prüfungsergebnis würde jedoch nicht vom Bescheid bzw. Bericht abweichen.

Ad Sofortabsetzung – Instandsetzung – anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand

Im Zuge der BP wäre festgestellt worden, dass dieser Aufwand im Verhältnis zum Kaufpreis nicht bloß eine untergeordnete Höhe erreichen würden (EStR 2623; VwGH 25.4.73, 460/72) und auch der zeitliche Zusammenhang zum Erwerb der Liegenschaft gegeben sei (3 Jahre – VwGH 4.4.1978, 557/75). Es handle sich um anschaffungsnahen Herstellungsaufwand, welcher zu aktivieren und abzuschreiben sei.

Die bisher auf 10 Jahre verteilten Aufwendungen wären daher aktiviert und auf die RND des Gebäudes abgeschrieben worden. "Geringfügige Schönheitsoperationen" seien lt. Umfang der Arbeiten sowie Fotodokumentation auszuschließen, eine Sofortabschreibung daher nicht möglich.

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für denkmalgeschützte Betriebsgebäude können auf 10 Jahre begünstig abgeschrieben werden. Die Anschaffung des Gebäudes selbst gelte nicht als Maßnahme im Interesse des Denkmalschutzes. Im vorliegenden Fall wären nur hinsichtlich des Fenstertausches Auflagen des Denkmalschutzes zu erfüllen gewesen und auch nachgewiesen worden. Diese Aufwendungen seien im Rahmen der BP mit € 10.000,- beziffert und einer beschleunigten/begünstigten Abschreibung zugeführt worden. Da es sich um grundsätzlichen Herstellungsaufwand handeln würde, sei eine Sofortabschreibung dieser Kosten nicht möglich.

Ad ESt-Bescheid

Der Bw. beantrage die Neuausstellung des Bescheides 2003 sowie Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 26.350,02 und negiere die richtig gestellte Berechnung des BP-Berichts. Weiters würde angemerkt, dass keine Sofortabschreibung sondern eine Hinzurechnung der bisherigen Abschreibung erfolgt wäre.

Der ESt-Bescheid 2003 würde somit insgesamt dem Ergebnis der Prüfung entsprechen und nur geringfügig gegenüber der Niederschrift zur Schlussbesprechung abweichen, teilweise auf Grund einer unrichtigen Zuordnung der Jahre 2002 bzw. 2003.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Mehr-Weniger-Rechnung)

Mit Hilfe der Mehr-Weniger-Rechnung können Änderungen des Vermögens (Erhöhung, Verminderungen) dargestellt werden.

Unter Wahrung des Bilanzzusammenhangs (Eröffnungsbilanz ist ident mit der vorangegangenen Schlussbilanz) werden damit Vermögensänderungen ersichtlich.

Im vorliegenden Fall wurde im Zuge der Schlussbesprechung zur BP eine fehlerhafte Mehr-Weniger-Rechnung erstellt und bereits im Zuge der Berichterstellung korrigiert. Damit wurde die irrtümliche Zurechnung der NOVA 2002 im Veranlagungsjahr 2003 korrigiert und die Vorsteuer-Kürzung betreffend den Privatanteil nicht gewinnmindernd berücksichtigt. Der Gewinn 2003 lautet somit richtig auf € 27.167,08 und nicht € 25.350,02.

Betreffend die Einwendung des Bw., dass damit die Bemessungsgrundlage für den ESt-Bescheid (nach der Schlussbesprechung) ohne Parteiengehör geändert wurde, ist festzustellen, dass lediglich eine Berichtigung von versehentlichen Fehlern bezüglich Zuordnung zum richtigen Jahr erfolgte. Das Parteiengehör wurde damit nicht verletzt, da keine neuen rechtlichen Feststellungen und Änderungen getroffen wurden.

Ad Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand/Instandsetzung/Sofortabsetzung)

Strittig ist, ob der Austausch der Fenster mit Bestätigung des Denkmalschutzamtes im betrieblich genutzten Gebäude im Jahr 2003 bezüglich den vom Bw. erworbenen Gebäude im Jahr 2002 sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand darstellt oder es sich um einen so genannten anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand handelt, der aktivierungspflichtig bzw. mit einem begünstigten Abschreibungszeitraum von 10 Jahren gemäß § 8 Abs. 2 EStG abgeschrieben werden kann.

Im vorliegenden Fall liegt lt. BP anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand vor, da ein zeitlicher Zusammenhang mit dem Liegenschaftskauf besteht. Die Liegenschaft wurde am 22.10.2003 erworben. Der Kaufpreis der Liegenschaft lautet auf € 465.000,-, die (anschaffungsnahen) Erhaltungsaufwendungen 2003 und 2004 betrugen rund € 86.000,- und € 164.000,- brutto.

Die strittigen Aufwendungen 2003 betreffend Fensteraustausch lauten auf rund € 10.000,-. Die erneuerten Fenster mussten hinsichtlich der Art, Farbe und Aussehen dem Antrag auf Denkmalschutz entsprechend der Gesamtfassade angepasst werden. Diesbezüglich wurde der BP auch der Behörde der Nachweis erbracht.

Rechtliche Würdigung:

"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. Auflg, § 6 Tz 80).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass das Gebäude mit 22.10.2003 um € 465.000,- erworben wurde. Die Aufwendungen für Instandsetzung betragen im Streitjahr 2003 insgesamt € 86.000,- brutto, d.s. 20% des Liegenschaftskaufpreises, davon für den Ersatz der Fenster rund € 10.000,- brutto. Die Inbetriebnahme erfolgte mit Juni/Juli 2004. Das Gebäude wurde somit erst nach dem Kauf ab Juni/Juli 2004 zur Ausübung des Gewerbes genutzt.

Im Zuge der BP wurde somit festgestellt, dass der Aufwand im Verhältnis zum Kaufpreis nicht bloß eine untergeordnete Höhe erreicht und auch ein zeitlicher Zusammenhang zum Erwerb der Liegenschaft gegeben ist (3 Jahre). Es handelt sich um anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwand, welcher zu aktivieren und abzuschreiben ist. Die aktivierte Erhaltungsarbeiten wurden somit vor Beginn der betrieblichen Nutzung vorgenommen, eine Sofortabschreibung dieser Kosten ist daher nicht möglich. Dies ist auch nicht strittig.

"Geringfügige Schönheitsoperationen" sind lt. BP in Bezug auf den Umfang der Arbeiten sowie vorgelegter Fotodokumentation auszuschließen. Dazu ist weiters festzustellen:

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

Damit ist dem Bw. aber auch nicht beizupflichten, dass der Austausch der Fenster sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand ist.

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für denkmalgeschützte Betriebsgebäude können jedoch gemäß § 8 Abs. 2 EStG auf 10 Jahre begünstigt abgeschrieben werden. Dabei handelt es sich um ein Wahlrecht.

Im vorliegenden Fall wurden hinsichtlich des Fenstertausches die Auflagen des Denkmalschutzes erfüllt und auch nachgewiesen. Diese Aufwendungen sind somit zu Recht im

Rahmen der BP mit € 10.000,- gerundet einer beschleunigten/begünstigten Abschreibung zugeführt worden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. August 2010