

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Wolfgang Nemec über die Beschwerden vom 4. Februar 2013 und 17. Oktober 2014 des BF., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 16. August 2012 und 1. August 2014 betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben, die Veranlagung zur Einkommensteuer 2011 und 2012 erfolgt wie in den beiliegenden Berechnungsblättern, die einen integrierenden Bestandteil dieses Spruches darstellen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Beschwerdegegenständlich ist, ob Ausgaben für Bauarbeiten in einem bereits bestehenden Gebäude zur erstmaligen Schaffung von Ordinationsräumlichkeiten sofort im Jahr der Verausgabung als Betriebsausgabe abzusetzen oder zu aktivieren und über eine jährliche Afa abzuschreiben sind.

a) Bescheide

Im Anbringen vom 12. Mai 2010 (Akt 2010 Seite 1) teilte der Beschwerdeführer (Bf.) der belangten Behörde (bel. Beh.) mit, dass er als Arzt zusätzlich zu seinen bisherigen Einkünften aus unselbständiger Arbeit nun auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit erziele, welche unter § 6 Z 19 UStG fallen würden. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien Sonderklassegelder von einem angegebenen Spital und die Summe sei unter 30.000 Euro, hier treffe die Kleinunternehmerregelung "ebenfalls zu".

Der Bf. gab in den **Einkommensteuererklärung 2011** und **2012** vom 12. März 2012 und 23. Juni 2014 folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit (sA) als Facharzt für **Fachrichtung** an (alle Beträge in Euro):

	2011	2012
Erlöse ohne § 109a	19.433,73	13.230,33
Afa Anlagevermögen	-1.606,96	-6.272,17

Instandhaltung/Erhaltung Gebäude	-65.940,60	-66.930,00
Reise-/Fahrtspesen	-1.839,94	-1.553,02
Werbe-/Repräsentationsaufw.	-120,00	-308,03
Zinsen u. ähnl.	-15,18	-1.376,68
eigene Pflichtvers.	-1.066,58	-969,45
übrige	-1.747,98	-3.872,55
Eink. sA lt. Bf.	-52.903,51	-68.051,57

Die bel. Beh. ersuchte im **Vorhalt vom 25. Mai 2012** (Akt 2011 Seite 2) die im Jahr 2011 geltend gemachten Instandhaltungskosten von 65.940 Euro aufzugliedern und belegmäßig nachzuweisen.

Mit **Mail vom 31. Mai 2012** (Akt 2011 Seite 3) übersendete der Bf. die 1. Teilrechnung (von Bf. bezeichnet als "Instandhaltung Ordination") samt Zahlungsbeleg.

Nach einer Außenprüfung erließ die bel. Beh. folgende von den Erklärungen abweichende Bescheide betreffend **Einkommensteuer 2011 vom 16. August 2012** und **Einkommensteuer 2012 vom 1. August 2014**:

Eink. sA lt. bel. Beh.:	2011	2012
Lt. Erklärung	-52.903,51	-68.051,57
Hinzurechnung	65.940,60	66.930,00
Afa 2% aus Aktivierung	-1.318,81	-1.338,60
	11.718,28	-2.460,17
Gewinnfreibetrag	-1.523,38	
Bescheide	10.194,90	-2.460,17

Die bel. Beh. setzte anstatt der vom Bf. als Einmalbetrag erklärten Baukosten nur eine Afa von 2% ab.

2011: 65.940,60 x 2% =	1.318,81
2012: 66.930 x 2%=	1.338,60

Anmerkung: Bei konsequenter Durchführung dieser Ansicht hätte die bel. Beh. jedoch im Jahr 2012 die im Jahr 2011 begonnene Afa im Jahr 2012 weiterführen und damit einen höheren Betrag an Afa ansetzen müssen.

2012

Afa neu ab 2012	1.338,60
Afa begonnen im Vorjahr 2011	1.318,81
	2.657,41

Im **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 16. August 2012** verwies die bel. Beh. zur Begründung auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Die Begründung des **Einkommensteuerbescheides 2012 vom 1. August 2014** lautet, aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung liege nicht Erhaltungsaufwand sondern Herstellungsaufwand vor und es sei ein Afa-Satz von 2% berücksichtigt worden.

Der genannten **Niederschrift vom 30. Juli 2012** [Dauerbelege (DB) Seite 7] ist zu entnehmen, die geltend gemachten Instandhaltungskosten Gebäude in Höhe von 65.940,60 Euro seien nicht sofort im Jahr 2011 absetzbar. Vielmehr handle es sich dabei um einen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand. Der Afa-Satz für diesen Herstellungsaufwand betrage 2%. Die Vertreterin des Bf. sei der Ansicht, dass es sich um sofort absetzbaren Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand handle.

Dem **Prüfbericht vom 14. August 2012** (DB Seite 4ff) ist betreffend "Herstellungs-/ Erhaltungsaufwand 2011" zu entnehmen, das Gebäude sei bisher für Wohnzwecke, also privat, genutzt worden. 2011 sei mit großangelegten Sanierungsarbeiten begonnen worden, da geplant sei, in diesem Objekt eine Ordination für den Bf. einzurichten. Ab Fertigstellung der Ordination werde diese also vom Bf. betrieblich für seine ärztliche Tätigkeit genutzt. Vom Bf. sei im Jahr 2011 ein Betrag von 65.940,60 Euro (1. Teilrechnung) als Erhaltungsaufwand sofort abgesetzt worden. Nach herrschender Lehre liege Herstellungsaufwand vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändern würden. Im gegenständlichen Fall sei nicht nur die Wesensart des Gebäudes verändert worden, sondern es werde das Wirtschaftsgut "Ordination" überhaupt erst geschaffen. Die Aufwendungen in Höhe von 65.940,60 Euro seien daher nicht sofort absetzbar, sondern als Herstellungsaufwand aktiviert worden. Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988. sei für derartige Gebäude ein Afa-Satz von 2% vorgesehen. Es sei daher eine Abschreibung in Höhe von 1.318,81 Euro aufwandswirksam zu berücksichtigen.

b) Beschwerden

Der Bf. brachte in der (damals:) **Berufung vom 4. Februar 2013** (Akt 2011 Seite 20ff) und der **Beschwerde vom 17. Oktober 2014** (Akt 2012 Seite 17ff) gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 zusammengefasst vor, das Gebäude, in dem sich die Ordinationsräume befinden würden, sei in 1906 errichtet und 1912 von den Großeltern des Bf. erworben worden. Der Bf. habe das Gebäude 1993 durch Schenkung von seinem Vater erhalten. Der Gebäudeteil Ordination betrage 86,22 m²

(74,36m² + 11,86 m² Vorhaus offen). 2011 sei mit den Instandhaltungsarbeiten begonnen worden (unter Hinweis auf Fotos im Gutachten und ein zugrundeliegendes Angebot der Baufirma). Die verfahrensgegenständlichen Räumlichkeiten würden weder neu errichtet, noch würden wesentliche Änderungen erfolgen. Zusatzinvestitionen, die den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils aufweisen würden, seien nicht getätigt worden. Das Raumkonzept werde beibehalten, die bestehenden Mauern würden erhalten. Das Sanitär- bzw. Elektroinstallationskonzept (Zu- u. Abflüsse, Auslässe) bleibe weitestgehend unverändert, es erfolge lediglich ein Austausch der (zur Gänze bereits vorher bestehenden) Sanitär-, Heizungs- u. Elektro-Installationen durch moderneres, höherwertiges Material. Die straßenseitigen Fenster würden erhalten bleiben, ein Fenstertausch erfolge überhaupt nur insoweit, als dies aus Gründen der Energieeffizienz angezeigt sei. Türen und Türstöcke würden repariert und nur ausgetauscht werden, soweit eine Reparatur unökonomisch sei. Die Wesensart der Räume bleibe zur Gänze erhalten und stelle sich nach der Renovierung ebenso dar wie zuvor. Es seien weder Teile hinzugefügt noch der Zustand des Wirtschaftsgutes geändert worden. Die Räumlichkeiten seien auch vor der Sanierung betriebsbereit und genutzt gewesen. Räumlichkeiten einer Privatordination eines **Facharzt** würden sich von der Gebäudequalität und -beschaffenheit nicht von Wohnräumen bzw. von Arbeitsräumen für medizinische Vortragstätigkeit und Konsiliararztstätigkeit unterscheiden, welche der Bf. bereits seit Jahren ausübe. Weder bedürfe es spezieller Installationen, Einbauten noch sonstiger Extravorrichtungen. Im Allgemeinen könne ein Facharzt für **FACHRICHTUNG** ohne Kassenpraxis seine Ordination in einer durchschnittlichen Neu- oder Altbauwohnung betreiben. Dies werde durch die tatsächlichen Verhältnisse landauf landab und die allgemeine Lebenserfahrung betätigt. Der Unterschied zur Ausstattung einer Wohnung bestehe nicht in den Räumlichkeiten an sich, sondern in der (üblicherweise beweglichen) Innenausstattung der Ordinationsräume (mit Untersuchungsliege, Schreibtisch, Bildschirmen, medizinischen Geräten, Kästen "etc."). Erhaltungsaufwand liege laut Judikatur bei unregelmäßigen in gewissen Zeitabständen wiederkehrenden notwendigen Ausbesserungen vor, durch die die Wesensart des Gebäudes nicht verändert werde. Eine dabei allenfalls eingetretene Wertsteigerung des Gebäudes habe keine ausschlaggebende Bedeutung (unter Hinweis auf VwGH 16.3.1962, 0241/59; VwGH 26.5.1971, 1552/70; VwGH 2.8.1995, 93/13/0197). Der Umstand, dass im Zuge einer Instandsetzung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt werde, nehme den Aufwendungen in der Regel nicht den Charakter eines Erhaltungsaufwandes, solange nicht die Wesensart des Hauses verändert werde oder das Gebäude ein größeres Ausmaß erhalte (unter Hinweis auf VwGH 12.3.1969, 1742/68). Erhaltungsaufwand könne im betrieblichen Bereich sowohl Instandsetzung als auch Instandhaltung sein, beides sei daher in der Regel gleich zu behandeln und sofort als Betriebsausgabe abzuschreiben. Nur bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sowie im Bereich der Gewinnermittlung bei vermieteten Wohngebäuden gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 sei die auf zehn Jahre verteilte Absetzung eines als Instandsetzung zu bezeichnenden Aufwandes vorgesehen. Der Herstellungsaufwand werde im

Unternehmensrecht wie folgt definiert: "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 UGB)". Im Steuerrecht erfolge jedoch insofern eine Modifizierung als eine Zuordnung von wesentlichen Verbesserungsmaßnahmen zum Erhaltungsaufwand erfolge (unter Hinweis auf § 4 Abs. 7 und § 28 Abs. 2 EStG). Die Einstufung als Herstellungsaufwand und somit Aktivierung des getätigten Erhaltungsaufwandes durch die bel. Beh. sei auch sachlich nicht gerechtfertigt:

- Hätte der Bf. vergleichbare Ordinationsmöglichkeiten gekauft und saniert, wäre der Instandhaltungsaufwand zur sofortigen Abschreibung zuzulassen.
- Hätte der Bf. vergleichbare Ordinationsmöglichkeiten gemietet, wäre die Instandhaltung ebenfalls sofort zur Gänze abschreibbar.

Es sei sachlich nicht nachvollziehbar, warum vom Bf. als Ordination gewidmete Räumlichkeiten nur aufgrund unterschiedlicher Eigentumsverhältnisse steuerlich anders behandelt werden sollen, so dass im Ergebnis entweder Sofortabschreibung des Instandhaltungsaufwands oder eine Aktivierung auf 50 Jahre (!) erfolge.

Beschwerde(Berufungs)vorentscheidungen wurden nicht erlassen. Zur Berufung vom 4. Februar 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 war nach der damaligen Rechtslage eine Berufungsvorentscheidung nicht zwingen vorgesehen, in der Beschwerde vom 17. Oktober 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 beantragte der Bf. erkennbar eine direkte Vorlage an das BFG ohne Erlassen einer Beschwerde vorentscheidung.

c) Verfahren BFG

In der **Mail vom 20. Oktober 2014** an das BFG teilte die steuerliche Vertreterin dem BFG mit, sie beziehe sich betreffend anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand auf die Änderung der VwGH-Judikatur, wonach nun auch der VwGH der Rechtsansicht des deutschen BFH, des UFS und der jüngeren Literatur (unter Hinweis auf VwGH 30.6.2010, 2005/13/0076; UFS RV/0123-W04-RS1) folge. Diese Judikaturänderung finde in der Rz 6474 der EStR ihren Niederschlag. Demnach komme es darauf an, ob das Gebäude schon vor dem Kauf in einem betriebsbereiten Zustand gewesen sei. Sei dies der Fall, könnten Erhaltungsaufwendungen sofort abgezogen werden. Der VwGH betone zudem, dass es nicht darauf ankomme, ob die Erneuerungen notwendig oder dringend seien. Auch im Fall des Bf. sei der Gebäudeteil "Ordination" in betriebsbereitem Zustand gewesen und seien die Räumlichkeiten auch bis zum Beginn der Renovierung durchgehend genutzt worden. Die Nutzungsmöglichkeit habe sich durch die Renovierung in keiner Weise geändert. Eine Renovierung hätte zudem genauso gut auch erst in einigen Jahren erfolgen können. Die Renovierungsarbeiten selbst würden sich nicht von einer Renovierung für "Wohnzwecke (Vermietung)" unterscheiden da der Ordinationsbetrieb wie er vom Bf. geführt werde ("Beratung, Erst- u Zweitbefundungen, Therapiekontrollen")

grundsätzlich in jeder Wohnung möglich sei. Die "Änderung der Wesensart" auf die sich die bel. Beh. beziehe, sei laut Judikatur immer durch wesentliche bauliche Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung gekennzeichnet (wie Einziehen von Mauern, Grundrissänderungen, Zu- u Umbauten "etc"), welche erst zur betrieblichen Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes führen würden. Hier seien aber keine wesentlichen baulichen Veränderungen erfolgt, da die Nutzbarkeit von Anfang an gegeben gewesen sei. Es gehe darum, aufzuzeigen, dass es sachlich nicht gerechtfertigt sein könne, "materiell" gleichwertige Sachverhalte steuerlich derart unterschiedlich zu behandeln. Es handle sich im Fall des Bf. um keinen anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand, so dass die diesbezügliche Judikatur zwar nicht direkt heranzuziehen sei, aber dennoch für die Einlage eines Gebäudes ins Betriebsvermögen nach Erachten der steuerlichen Vertreterin Bedeutung habe. So seien gemäß Rz 6474 EStR - basierend auf der angeführten Judikatur - erhöhte Erhaltungsaufwendungen auch dann nicht zu aktivieren, wenn sie in einem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf und im Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis anfallen würden. Auch sei der Umstand maßgeblich, ob es sich um ein betriebsbereites Gebäude handle, was im Fall des Bf. ebenfalls gegeben gewesen sei. Die bel. Beh. unterscheide offensichtlich nicht zwischen dem Einbringungswert des Gebäudes ins Betriebsvermögen und der daran anschließenden Instandsetzung. Das Gebäude in Form der Einlage sei natürlich aktivierungspflichtig und auf die Restnutzungsdauer abzusetzen. Dessen ungeachtet sei jedoch der Instandsetzungsaufwand gesondert zu betrachten. Wenn dieser in einem Gebäude getätigt werde, das nicht zu Wohnzwecken genutzt werde, sei eine Sofortabsetzung zulässig. Auch § 4 Abs. 7 EStG 1988 sei lediglich eine Spezialnorm, welche die ansonsten zulässige Sofortabsetzung einschränke. Es wäre im Ergebnis absurd, wenn im Bereich der Nutzung zu Wohnzwecken (§ 28 Abs. 2 EStG, Rz 6475 EStR) eine Zehntelabsetzung möglich sei, während im betrieblichen Bereich eine Abschreibung von Instandsetzungsaufwand auf 50 Jahre zwingend vorzunehmen wäre. Eine § 4 Abs. 7 EStG 1988 vergleichbare Norm, die außerhalb des Anwendungsbereiches des § 4 Abs. 7 EStG 1988 den Sofortabzug betrieblicher Erhaltungsaufwendungen begrenze, existiere nicht.

Über Ersuchen des BFG übersendete die steuerliche Vertreterin mit weiterer **Mail vom 13. März 2016** die Schlussrechnungen für die Ordination und für den privaten Hausteil sowie eine Rechnung über 9.231,36 Euro einer Fenster und Türen GmbH vom 19. Dezember 2013 für den Austausch der ost- und nordseitigen Ordinationsfenster und der Ordinationseingangstür. Der Tür- und Fensteraustausch sei aus Gründen einer höheren Wärmeeffizienz erfolgt und in der Abgabenerklärung des – hier nicht gegenständlichen - Folgejahres 2013 geltend gemacht worden. Der Rest der Rechnung beziehe sich auf den privaten Hausanteil. Weiters sei eine weitere Fensterrechnung übersendet worden, welche ausschließlich den privaten Teil des Hauses betreffe.

Da die Baufirma in Konkurs gegangen sei, hätten zum Teil Mängelbehebungen und Ersatzvornahmen durchgeführt werden müssen. Der offene Betrag laut Schlussrechnung

der Baufirma für die Ordination sei daher nicht bezahlt worden, sondern nur die beiden in den strittigen Abgabenerklärungen geltend gemachten Teilrechnungen 2011 und 2012.

Weiters seien von der steuerlichen Vertreterin im Bauplan die Ordinationsräumlichkeiten farblich markiert und die m² der einzelnen Räume angegeben worden. Die [ursprüngliche] Raumbezeichnungen im Plan seien zum Teil unrichtig und von Zeichnern des Architekturbüros ohne Rücksprache vorgenommen worden.

Die steuerliche Vertreterin gab an:

Eingang Vorhaus: 11,86 m², die Eingangssituation sowie die Tür- u Bogenöffnungen seien unverändert, die Eingangstür sei aus Gründen der Wärmeeffizienz ausgetauscht worden, optisch und größenmäßig jedoch völlig unverändert;

Ordinationsraum I: 13,22 m², Tür und südseitiges Fenster unverändert, das ostseitige Fenster sei ausgetauscht worden;

Ordinationsraum II: 22,39 m², Fenster und Türen unverändert;

Warteraum mit Garderobe, im Plan bezeichnet als Vorraum und Windfang: 13,65 m² + 8,16 m² = 21,81 m², das ost- und das nordseitige Fenster seien ausgetauscht worden;

Gang, bezeichnet als Vorraum: 7,04 m²

Badezimmer/WC: 9,90 m² [eigentlich 7,60 m² + 2,30 m²], die gelb markierten Wände seien vorhanden gewesen und noch immer vorhanden, die Bezeichnung Wartezimmer sei unrichtig, es handelte sich immer um das Badezimmer,

Die Zufahrt und die Abstellflächen seien bereits vorhanden und genutzt gewesen, befestigt und teils mit Steinen belegt, teils geschottert, aus optischen Gründen sei eine einheitliche Pflasterung vorgenommen worden, die Kosten dafür seien nicht im Ordinationsaufwand enthalten;

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Ordinationsräumlichkeiten auch vor der Sanierung betriebsbereit gewesen und genutzt worden seien. Aus Kostengründen – der private Teil des Hauses habe renoviert und erweitert werden sollen – sei es sinnvoll gewesen, die Ordinationsräumlichkeiten unter einem zu sanieren und damit nicht noch zuzuwarten. Ein "Herstellungsaufwand (Zubau)" beziehe sich ausschließlich auf den privaten Teil des Hauses.

Auf Anfrage des BFG, dass dem vorgelegten Gutachten vom 17. November 2012 von Mag. B zu entnehmen sei, dass sich im Altbestand des Ordinationsteils eine Gasetagenheizung und elektrische Fußbodenheizung befunden habe und sich die Frage stelle, welche Heizungsform danach (und in welchem Jahr) eingebaut worden sei, teilte die steuerliche Vertreterin in zwei **Mails vom 6. Oktober 2016** mit, es handle sich weiterhin um eine Gasetagen- und Fußbodenheizung und die Kosten für den teilweisen Austausch der Leitungen seien in der Schlussrechnung Ordination der Baufirma als Generalunternehmer in den Positionen 3 und 4 enthalten. Die Arbeiten seien in den Jahren 2012 und 2013 erfolgt und es sei die Differenz laut der Schlussrechnung

nicht bezahlt worden, da mit Schäden aus Verdienstentgang und Ersatzvornahmen aufgerechnet worden sei (wie bereits in der Mail vom 9. März 2016 mitgeteilt).

Die steuerliche Vertreterin übersendete mit der **Mail vom 7. Oktober 2016** einen Vorhalt der bel. Beh. betreffend das nicht beschwerdegegenständliche Folgejahr 2013, die der bel. Beh. am 10. März 2015 übermittelte Berechnung einer Nutzungseinlage betreffend das nicht beschwerdegegenständliche Gebäude (Teil des Gesamtgebäudes) der Ordination sowie das Anlangenverzeichnis 2011 und 2012. Weiters teilte die steuerliche Vertreterin mit, die 2013 geltend gemachten Instandhaltungen seien Ersatzvornahmen zu den vom Generalunternehmer nicht ordnungsgemäß bzw. überhaupt nicht mehr durchgeführten Leistungen. Der bel. Beh. würden die diesbezüglichen Rechnungen zur Gänze vorliegen.

Die Mails der steuerlichen Vertreterin samt Beilagen wurden der bel. Beh. zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2016 wurden die Anträge auf Senatszuständigkeit und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Ordination

• Rechtsgrundlagen:

Beschwerdegegenständlich sind Einkünfte des Bf. in den Jahren 2011 und 2012 aus selbständiger Arbeit als Arzt gemäß § 22 Z 1 lit. b TS 2 EStG 1988. Diese Einkünfte zählen zu den betrieblichen Einkunftsarten der § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 8), deren Gewinn gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 nach den Vorschriften der § 4 bis 14 EStG 1988 zu ermitteln ist.

Im vorliegenden Fall ermittelte der Bf. den Gewinn mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, bei der der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben den Gewinn ergibt.

Aufwendungen zur Anschaffung bzw. Herstellung von Anlagevermögen sind nicht im Zeitpunkt der Verausgabung als Betriebsausgaben absetzbar, sondern im Anlageverzeichnis zu aktivieren [Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 4 Rz 242 a) unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH].

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung, "Afa"). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Für Herstellungskosten betreffend Räumlichkeiten einer Arztordination bestimmt § 8 Abs. 1 TS 3 EStG 1988 in der für den Beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2001 bis 2012 geltenden Fassung ohne Nachweis der Nutzungsdauer eine Absetzung von 2% jährlich.

Zu beachten ist, dass im vorliegenden Fall keine Anschaffungskosten als Kosten für den Erwerb eines bereits bestehenden Wirtschaftsgutes vorliegen.

Beschwerdegegenständlich ist, ob die Zahlungen von 65.940 Euro (2011) und 66.930 Euro (2012) für Bauarbeiten aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand darstellen (und damit nur im Wege der jährlichen Afa berücksichtigt werden können) oder in einem Betrag als Betriebsausgaben abzusetzen sind.

Bei den hier streitgegenständlichen betrieblichen Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22) gilt im Gegensatz zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 Abs. 2) und hier ebenfalls nicht vorliegenden betrieblichen Einkünften gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 (Gebäude, die zum Anlagevermögen gehören und Personen, die nicht betriebszugehörige Arbeitnehmer sind, für Wohnzwecke entgeltlich überlassen werden) keine Zehntelabsetzung (Zeitraum 2011 bis 2012) für Instandsetzungsaufwendungen.

Laut VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, liegt ein "" selbst hergestelltes Gebäude nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden kann.""

Das zitierte Erkenntnis erging zu in den Jahren 1991 bis 1993 erzielten Einkünften gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (damals Spekulationsgeschäfte, nunmehr private Grundstücksveräußerungen), jedoch ist die getroffene rechtliche Beurteilung des VwGH auf alle Einkunftsarten und somit auch für die vorliegenden betrieblichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzuwenden.

- Sachverhalt

Die Ordinationsräumlichkeiten sind Teil eines 1906 gebauten Gebäudes.

Über den Gebäudezustand der Ordination zum Zeitpunkt der Befundaufnahme am 15. September 2012 gibt das durch die einliegenden Fotos überprüfbare **Gutachten** vom 17. November 2012 (Akt 2011 Seite 30ff) des Sachverständigenbüros Mag. **B** Auskunft: Die Fotos zeigen leere Räume als Baustelle mit ausgehängten Türen und alten bzw. bereits abgetragenen Fußböden, abgeschlagenen Wandverputz sowie abgestellte Bauwerkzeuge. Laut Sachverständigem befanden sich auf der Liegenschaft Anschlüsse für Strom, Wasser, Kanal, Gas, Telefon und Internet. Der "Gebäudeteil Ordination" befindet sich im straßenseitigen Erdgeschoss, die Fußbodenoberkante der Ordination liegt "etwa 1,5 Meter" unter dem Gehsteigniveau bzw. 1 Meter unter dem Niveau des Vorgartens. Es bestanden Streifenfundamente aus Vollziegel, Außen- und Mittelmauern aus Vollziegelmauerwerk, Decken aus Kappengewölbe zwischen Stahlträgern, Zwischenwände aus Vollziegelmauerwerk, Wandinnenputz aus Kalkzementmörtel mit Malerei, Teilflächen in Nassräumen mit Wandfliesen, Deckenputz aus Gipskalkmörtel mit Malerei, Bodenbelag aus Laminat auf Unterkonstruktion, Bodenfliesen im Bad und WC, Innentüren aus Holzfüllungstüren in Holztürstöcken, Eingangstüre mit angehängtem Fenster aus Holz mit Glaslichtern, Fenster aus Kunststoff mit Isolierverglasung, Außenputz aus Kalkzementmörtel mit Malerei, Sockel aus Zementkratzputz, Elektroinstallation,

Sanitärinstallation (Gas- und Wasserinstallation), Gasetagenheizung, Elektrische Fußbodenheizung. Der Erhaltungszustand des Gebäudeteils Ordination wies aufgrund aufsteigender Feuchtigkeit und vorhandener Baumängel einen schlechten Bau- und Erhaltungszustand auf. An Bauschäden wurde aufsteigende Feuchtigkeit festgestellt. Die horizontale und vertikale Abdichtung war mangelhaft bzw. nicht funktionstüchtig und hatte zur Durchfeuchtung sämtlicher Außen- und Mittelmauern, der Zwischenwände und der gesamten Fußbodenkonstruktion geführt. Der Wandinnenputz war auf etwa die halbe Raumhöhe durchfeuchtet und schadhaft. Die Wandmalerei blätterte in diesem Bereich ab. Die Holztürstöcke der Innentüren sowie der Eingangstüre waren im Bodenbereich aufgequollen und schadhaft. Die Holztürblätter waren verzogen und nicht mehr gängig. Die Bodenbeläge waren inklusive Unterkonstruktion durchfeuchtet und unbrauchbar. Die Elektroinstallation war einschließlich der elektrischen Fußbodenheizung völlig veraltet und entsprach nicht den verbindlichen Vorschrift OVE-EN 50111 der Elektrotechnikverordnung. Die Sanitärinstallation wies zum Teil Wasserleitungen aus Blei auf. Die Leitungen waren im durchfeuchteten Mauerwerk verlegt und zum Teil bereits korrodiert. Die Gasetagenheizung, bestehend aus Therme und Warmwasserradiatoren, war ebenfalls völlig veraltet und entsprach nicht den aktuellen Installations- und Sicherheitsvorschriften.

Die beschwerdegegenständlichen Arbeiten betreffend die Ordination wurden in einem Teil eines bereits bestehenden Hauses getätigt. Die gleichzeitig stattfindenden Arbeiten betreffend den Privatteil des Hauses wurden steuerlich nicht geltend gemacht (siehe getrennte Rechnung vom 24. September 2013 des Bauunternehmens über den Leistungszeitraum 19.12.2011 bis 21.2.2013 über gesamt brutto 905.789,82 Euro).

Laut Mail der steuerlichen Vertreterin vom 13. März 2016 sind folgende betrieblichen Räume als Ordination betroffen (dortige Markierung im Bauplan):

	m ²
Eingang Ordination Top 2 (lt. Bf: Eingang Vorhaus, alt Vorhaus offen)	11,86
"Küche Ordination" (lt. Bf. Ordinationsraum I)	13,22
"Zimmer Ordination" (lt. Bf. Ordinationsraum II)	22,39
"Vorraum, Windfang" (lt. Bf. Warteraum mit Garderobe)	13,65
und	8,16
"Vorraum" (lt. Bf. Warteraum mit Garderobe)	7,04
Badezimmer u. WC	7,60
und	2,30
Summe	86,22

Aus dem Bauplan (Akt 2011 Seite 1 und Arbeitsbogen der Betriebsprüfung) ist ersichtlich, dass die Außen- und Innenmauern unverändert blieben (Altbestand Farbe Grau). Bei

dem zusammenhängenden als Windfang und Veranda angegebenen Raum wurde eine Außenmauer an selber Stelle neu errichtet (vgl. Angebot vom 1. Dezember 2011: "Verglasung Windfang abbrechen und neu herstellen") und auch hier der Grundriss nicht geändert.

Die **erste Teilrechnung vom 19. Dezember 2011** des Bauunternehmens (Akt 2011 Seite 4) lautet auf die Leistungen: "Zahlungsplan, Sanierungsarbeiten in Ordination, Planungsarbeiten und Baustelleneinrichtung, Entrümpelungsarbeiten:"

Zahlungsplan	56.650,00
20% USt	11.330,00
	67.980,00
handschriftlich ergänzt:	
3% Skonto	-2.039,40
	65.940,60

Laut handschriftlichem Vermerk wurde am 29. Dezember 2011 der um 3% Skonto verringerte Betrag von 65.940,60 Euro überwiesen, es ist dies jener Betrag, den der Bf. laut Einkommensteuererklärung 2011 als Betriebsausgabe geltend machte.

Die **zweite Teilrechnung vom 18. Dezember 2012** (Mail der steuerlichen Vertreterin vom 18.12.2014, 09:38 Uhr) lautet auf:

Nummer 1: Sanierungsarbeiten in Ordination, Planungsarbeiten und Baustelleneinrichtung, Entrümpelungsarbeiten

Nummer 2: gesamte Böden abbrechen und Unterboden abbrechen, neue Fußbodentiefe abgraben und entsorgen, vorhandene schadhafte Kanalleitungen erneuern, anschließend Unterbeton außen und innen herstellen, Abschlagen des Putzes der Innenwände bis zu 1 Meter und Entsorgen.

Nummer 1:	56.650,00
Nummer 2:	57.500,00
	114.150,00
20% USt	22.830,00
	136.980,00
1. Teilrechnung	-67.980,00
	69.000,00"

handschriftlich ergänzt:

3% Skonto	-2.070,00
-----------	-----------

66.930,00

Laut handschriftlichem Vermerk und Auftragsbestätigung ist am 28. Dezember 2012 der um 3% Skonto verringerte Betrag **66.930 Euro** überwiesen worden, dieser wurde vom Bf. bei der Einkommensteuer 2012 als sofortige Betriebsausgabe geltend gemacht.

Zahlung 2011	65.940,60
Zahlung 2012	66.930,00
	132.870,60

Zur Beweiswürdigung ist auszuführen dass die oben zitierten Unterlagen als glaubwürdig einzustufen sind.

Aus dem Sachverständigengutachten, dem Bauplan und den Leistungsbeschreibungen in den zwei Teilrechnungen ergibt sich die Tatsachenfeststellung, dass die Außenhülle bestehend aus Wänden, Boden und Oberdecke sowie die Raumaufteilung nicht verändert wurden.

Betreffend Ordinationsräumlichkeiten wurde eine Sanierung der bereits seit der Errichtung 1906 bestehenden und privat zu Wohnzwecken genutzten Räume durch Abschlagen des Verputzes mit Neuverputz, Auswechseln des bestehenden schadhafte Bodens, [im nicht beschwerdegegenständlichen Jahr 2013 eine Reparatur bzw. ein Austausch von Fenstern und Türen, siehe Rechnungen I 19.12.2013 und G 25.7.2013] und eine Sanierung der bestehenden Wasser- und Elektroinstallationen vorgenommen.

Es ist somit die Sachverhaltsfeststellung zu treffen, dass nach der Verkehrsauffassung (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071), im vorliegenden Fall eine Haussanierung bzw. – renovierung, jedoch nicht die Errichtung eines Gebäudes stattfand.

- Rechtliche Beurteilung

Aus dem festgestellten Sachverhalt folgt, dass die beschwerdegegenständlichen Kosten nicht zu aktivieren sind.

Hinzuweisen ist auch auf folgende Ausführungen im Erkenntnis VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333:

""Die Aktivierung von Herstellungskosten dient dazu, den Herstellungsvorgang gewinnneutral zu halten (vgl das hg Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2003/14/0107). Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Herstellung liegt weiters vor, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung (zB. Aufstockung eines Gebäudes) oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt. Solcherart

besteht Parallelität zwischen den Herstellungskosten iSd EStG und jenen nach § 203 Abs. 3 UGB.

Zu beachten ist allerdings, dass nach § 4 Abs 7 (bzw § 28 Abs 2) EStG 1988 Instandsetzungsaufwendungen, also Aufwendungen, die - bei Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes - "den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern" Erhaltungsaufwendungen sind und somit nicht zu den Herstellungskosten zählen.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht deshalb zu den Herstellungskosten zählen, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Im Geltungsbereich des EStG 1988 stellt solcherart auch der Austausch eines wesentlichen Teiles eines Wirtschaftsgutes im Sinne einer Generalsanierung keine Herstellungsmaßnahme dar, solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten bleibt.

Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird.""

Im vorliegenden Fall stellte der Sachverständige im Gutachten betreffend des Gebäudeteils Ordination "aufgrund von aufsteigender Feuchtigkeit und vorhandener Baumängel einen schlechten Bau- und Erhaltungszustand" fest. Die Bauschäden werden im Gutachten auf aufsteigende Feuchtigkeit und die Baumängel auf nicht mehr zeitgemäße Elektro- und Wasserinstallationen, veralteter Heizungsanlage und durch die feuchten Wände teilweise korrodierte Heizungsrohre zurückgeführt.

Mängel an der Baustatik, die Eingriffe in tragende Gebäudeteile notwendig gemacht hätten, stellte der Sachverständige hingegen nicht fest. Ausbesserungen wie die Behebung von Feuchtigkeitsschäden änderten nicht die Wesensart der Räumlichkeiten. Zuvor privat zu Wohnzwecken genutzte Räume wurden saniert und mit im Wesentlichen unveränderten Grundriss als Ordination eines Facharztes für **Fachrichtung** zu Befundbesprechungen mit Patienten benutzt. Die Wesensart des Gebäudes (Räumlichkeiten in Souterrain) wurde nicht verändert, es wurde kein Zubau getätigt oder das Gebäude aufgestockt. Für die stattgefundene betriebliche Nutzung durch den Bf. reichen Räumlichkeiten aus, die sich nach ihrer Art und Gestaltung nicht wesentlich von Privaträumen unterscheiden, wie sie im vorliegenden Fall bereits vor Durchführung der Arbeiten bestanden haben.

Laut VwGH 23.10.2013, 2010/13/0147, stellt der Ersatz von Gaseinzelöfen durch Gasetagenheizungen in einzelnen Wohnungen keine Änderung der Wesensart eines Gebäudes dar. Gleiches gilt im vorliegenden Fall für eine Sanierung bzw. Standardanhebung bereits bestehender Elektro- Gas- und Wasserinstallationen sowie der Heizungsanlage. Eine Umstellung der Wärmeversorgung durch einen erstmaligen

Anschluss an die Fernwärme, die aktivierungspflichtig gewesen wäre (vgl. VwGH 2.10.2014, 2011/15/0195), konnte nicht festgestellt werden.

Rechtlich folgt, dass die Kosten für die Arbeiten im Zeitpunkt der Bezahlung sofort in einem Betrag als Betriebsausgaben abzuziehen sind.

• Nutzungseinlage Gebäude:

Die Nutzfläche der betrieblichen Ordinationsräume von rd. 86 m² macht unstrittig weniger als 20% der Nutzfläche des Gesamtgebäudes aus; der nichtbetriebliche Teil des Hauses wird privat genutzt. Die Abschreibung der bereits bestehenden Gebäudehülle "Ordination" bzw. die Ordinationsräume – zu unterscheiden von den sofort absetzbaren Aufwendungen für Instandsetzungen, siehe oben - erfolgt daher in Form einer Nutzungseinlage (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2016, § 7 Rz 16).

Die Parteien stellten nach vorangegangenen umfangreichen Erörterungen mit dem Richter über Telefon und E-Mail mit Unterschrift vom 2. und 15. Dezember 2016 beginnend mit 2011 Folgendes außer Streit:

Nutzung Ordination, davon entfällt:

		Nutzungseinlage Afa jährlich 2,5%
80% Gebäude	140.000	3.500
20% G+B	35.000	
gesamt	175.000	

Bei Gebäuden beginnt nach der Rechtsprechung des VwGH aufgrund technischer und wirtschaftlicher Abnutzung die Afa bereits mit dem Zeitpunkt der Anschaffung, weil in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund tritt. Werden – wie im vorliegenden Fall - nach der Anschaffung Erhaltungsaufwendungen auf das Gebäude getätigt, hindert dies den Beginn des Laufes der Abschreibung nicht (VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067). Diese Aussage ist auch auf Betriebsgebäude anzuwenden. Wie bereits oben gezeigt, handelte es sich bei den nachfolgenden beschwerdegegenständlichen Aufwendungen nicht um Herstellungsaufwendungen, die zu einer Aktivierung führen würden.

In der Erklärung für 2011 vom 12. März 2013 machte der Bf. noch keine Nutzungseinlage gelten, in der Erklärung für 2012 vom 23. Juni 2014 wurde die bereits enthaltene und zunächst mit 3.750 Euro angesetzte Nutzungseinlage auf den außer Streit gestellten Betrag korrigiert.

Die Einkünfte des Bf. aus selbständiger Arbeit betragen daher:

	2011	2012
lt. Erkl. (inkl. Sofortabsetzbarkeit)	-52.903,51	-68.051,57

Korrektur bereits geltend gemachte Nutzungseinlage lt. Bf.		3.750,00
Nutzungseinlage Ordinationsgebäude	-3.500,00	-3.500,00
Einkünfte sA lt. BFG	-56.403,51	-67.801,57

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision ist ausgeschlossen, da die rechtliche Beurteilung auf der im Erwägungsteil zitierten einheitlichen und eindeutigen Rechtsprechung des VwGH erfolgte. Dass keine Wesensänderung oder Neuschaffung von Gebäuden stattfand, wurde aufgrund ausführlich begründeten freier Beweiswürdigung festgestellt.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

2 Beilagen: Berechnungsblätter Einkommensteuer 2011 und 2012

Wien, am 21. Dezember 2016