



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1180 Wien, A-Str. 89, vertreten durch TWB Treuhand- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft mbH, 1010 Wien, Opernring 7, vom 9. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. Elisabeth Gürschka, vom 31. März 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2004 nach der am 11. Mai 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine GmbH in der Immobilienbranche.

Mit der mit 29. März 2006 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung bei der Bw., deren Gegenstand u. a. die Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 war, hielt die Außenprüferin fest:

Im Juni 2004 habe die Bw. ein Mietobjekt in 1170 Wien, S-Gasse 89 erworben. Der Kaufpreis betrage € 261.560,60 anteilig fürs Gebäude. In den Folgemonaten Juli bis Dezember 2004 seien umfangreiche Sanierungsarbeiten wie Fassadenreparatur und eine Generalsanierung von drei Wohnungen inkl. technischer Zuleitungen (Gas und Strom) vorgenommen worden. Im Prüfungsjahr seien die unten angeführten Aufwendungen als „sonstiger Hausaufwand“ sofort abgeschrieben worden. Laut Ansicht der Betriebsprüfung würden diese sofort abgeschriebenen Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören

(nachgeholter Instandsetzungsaufwand im Sinn des EStG 88) und sei auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu aktivieren. Nicht anerkannte sofort abgesetzte Aufwendungen seien:

1) Fassadenreparaturkosten	€	21.350,00
2) Generalsanierungskosten für drei Wohnungen	€	68.000,00
3) technische Leitungen (Gas)	€	11.654,84
4) Entsorgungs- und Abbruchkosten	€	18.500,00

Der AfA-Anteil für die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Kosten sei durch die Betriebsprüfung gewährt worden. Eine genaue Darstellung der aktivierungspflichtigen Posten und die Berechnung des AfA-Anteiles seien aus dem Bericht der Betriebsprüfung zu Seite 10 des Steuerberaters seien Einwendungen gegen die Aktivierung der angeführten Positionen am 23. März 2006 gemacht worden.

Im Fall der Einbringung einer Berufung würden seitens der Betriebsprüfung Erhebungen durchgeführt werden (tatsächliche Feststellungen des Gebäudezustands zum Zeitpunkt des Kaufs).

Unter der Tz 1 des mit 30. März 2006 datierten Berichts gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der in Rede stehenden Außenprüfung (=PB) führte die Außenprüferin als Begründung für das Vorliegen eines nachgeholten Instandsetzungsaufwands ins Treffen:

Im Juli 2004 sei die in Rede stehende Liegenschaft erworben worden. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Gebäudes hätten anteilig € 261.560,60 betragen. Die AfA betrage 2 % der Anschaffungskosten. In den Monaten Juli bis Dezember 2004 seien umfangreiche Sanierungsarbeiten in Höhe von € 119.504,84 vorgenommen worden. Diese Aufwendungen seien auf dem Konto „Sonstiger Aufwand -S-Gasse“ sofort abgeschrieben worden.

Nach Ansicht der Bp handle es sich bei diesen Kosten um Herstellungskosten, die auf die Restnutzungsdauer (50 Jahre) des Gebäudes abzuschreiben sei (nachgeholter Instandsetzungsaufwand im Sinn des EStG 88). Auf die Niederschrift werde verwiesen.

Seitens der Außenprüferin wurden die Auswirkungen ihrer obigen Ausführungen in Zahlen in Form der nachfolgenden Tabelle dargestellt:

	bisher	Laut Bp	Differenz
Buchwert 1. Jänner 2004	0,00	0,00	0,00
Zugang - S-Gasse 89	261.560,60	381.065,44	+ 119.504,84
Afa	-2.615,61	-3.810,65	-1.195,04
Buchwert 31. Dezember 2004	258.944,99	377.254,79	118.309,80
Zusammenfassung Gebäude	31. Dezember 2004		
Lt. HB			2.991.723,42
Lt. Prüferbilanz			3.110.033,22
Vermögensänderung			118.309,80
- Vermögensänderung Vorjahr			0,00
Erfolgsänderung			118.309,80

Die steuerlichen Auswirkungen in Euro im Jahr 2004 seien:

Körperschaftsteuer:	
[622] Gewinn (Verlust)	118.309,80
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	118.309,80
[705] Steuerlicher Gewinn/Verlust der Organgesellschaften	118.309,80
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	118.309,80

Aufgrund der Feststellungen unter der Tz. 1 PB erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 wieder aufgenommen und die Körperschaftsteuer neu festgesetzt wurde.

Mit der Berufung gegen die zuvor genannten Bescheide brachte der steuerliche Vertreter, was den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 anbelangt, vor, dass dieser keine Begründung enthalte. Die Begründung ergebe sich nur aus dem Wiederaufnahmebescheid, der ebenfalls auf den Betriebsprüfungsbericht verweise. Im Betriebsprüfungsbericht finde sich die einzige Feststellung, dass in den Monaten Juli bis Dezember 2004 umfangreiche Sanierungsarbeiten in Höhe von € 119.504,84 vorgenommen worden wären, die als nachgeholter Instandsetzungsaufwand auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes 1170 Wien, S-Gasse 89 von 50 Jahren abzuschreiben seien.

Unter Punkt I. Sachverhalt führte der steuerliche Vertreter aus: Die Bw. betreibe im wesentlichen die gewerbliche Vermietung von Immobilien zu gewerblichen Zwecken und zu Wohnzwecken. Daneben würden noch im geringfügigen Ausmaß Erträge aus der Vermittlung von fremden Objekten anfallen.

Mitte des Jahres 2004 habe die Bw. die in Rede stehende Liegenschaft um Gesamtanschaffungskosten von € 326.950,75 erworben. Das Mietobjekt unterliege zur Gänze dem Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes hinsichtlich aller Bestimmungen. Von der Gesamtmietfläche von 412,83 m² würden 171 m² bzw. 41,4 % auf Wohnungen der Kategorie C und D nach dem Mietrechtsgesetz entfallen, der Rest seien richtwertgebundene Mietobjekte der Ausstattungskategorie A. Zum Zeitpunkt des Erwerbes sei das Gebäude bis auf zwei Wohnungen zur Gänze vermietet gewesen. Die beiden Wohnungen Top 4 und Top 8 seien leerstehend gewesen.

Wohnung Top 4 sei anlässlich des Verkaufs bei der Besichtigung und auch danach als Wohnung der Kategorie A eingestuft worden; von der Bw. sei vorgesehen gewesen, diese Wohnung nach dem Erwerb unmittelbar der Vermarktung zuzuführen, ohne jegliche Investitionen in dieser Wohnung vorzunehmen.

In Wohnung Top 8 sei kein Bad vorhanden gewesen, deswegen sei von der Bw. beschlossen worden, ein Bad in der Wohnung Top 8 zu errichten. Der sonstige Gebäudezustand sei ein

äußerst guter gewesen, insbesondere sei die gesamte Straßenfassade neu verputzt und gestrichen worden, nur die wesentlich kleinere Hoffassade sei nicht neu verputzt und gestrichen worden, habe allerdings keine sichtbaren Schäden - mit Ausnahme von Verschmutzungen der Malerei - aufgewiesen.

Unmittelbar nach dem Erwerb des Objekts sei begonnen worden, die Wohnung Top 4 zu bewerben, und versucht worden, diese zu vermieten. Zum Zwecke der besseren Präsentation der Wohnung seien Reinigungsarbeiten in der Wohnung durchgeführt worden. Anlässlich der Durchführung dieser Reinigungsarbeiten habe sich herausgestellt, dass die Elektroinstallation nicht dem Stand der Technik entspreche, nämlich insbesondere über keine funktionsfähige Erdung verfüge, womit diese Wohnung nach den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes von Kategorie A auf Kategorie C bzw. D zurückzustufen gewesen wäre. Um dies zu verhindern, sei es daher notwendig gewesen, die Elektroinstallation zu erneuern, da ein Nachziehen der Erdungsleitung alleine nicht möglich gewesen sei.

Das neue Verlegen der Elektroinstallationen habe zur Notwendigkeit von Stemmarbeiten in der gesamten Wohnung geführt, insbesondere seien von den Stemmarbeiten auch das Badezimmer und alle Sanitärräume betroffen, da gerade in den Nassräumen eine funktionierende Erdung für den Schutz der Wohnungsbewohner vor den Gefahren des elektrischen Stromes im Besonderen erforderlich sei. Die Stemmarbeiten im Badezimmer würden bedeuten, dass damit die Verfliesung im Badezimmer beschädigt werde und da hier Fliesen verlegt worden seien, die nicht mehr nachbeschaffbar gewesen seien, habe dies geheißen, dass die Verfliesung im Badezimmer komplett zu erneuern gewesen sei. Da bei Erneuerung der kompletten Verfliesung auch die Demontage sämtlicher Sanitärinstallationen erforderlich sei, ergebe sich allein aus dieser Elektronachinstallation die Notwendigkeit einer kompletten Neuverfliesung der Bäder sowie einer De- und Reinstallation aller

~~Sanitärinstallationsgegenstände.~~
Sanitärinstallationsgegenstände. In der Zeit im Bereich des Installationshandwerks den wesentlich aufwendigeren Teil gegenüber den dabei verwendeten Sanitärinstallationsgegenständen umfasse, sei diese Notwendigkeit zum Anlass genommen worden, im Zuge der De- und Remontage auch die Sanitärgegenstände zu erneuern. Zum Zwecke der Planung der Installationsarbeiten seien auch die Bestandspläne aus dem Archiv bei der Baupolizei ausgehoben worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die Wohnung Top 4 nicht dem konsensmäßigen Bestand entsprochen habe, sondern sozusagen „illegal“ aus zwei Wohnungen zu einer Wohnung zusammengelegt worden war.

Es sei daher im Zuge der Neuinstallation beschlossen worden, den ursprünglichen konsensmäßigen Zustand wiederherzustellen und damit den illegalen Bauzustand zu beseitigen und die Wohnung Top 4 wieder dem Konsensplan entsprechend in die Wohnungen Top 3 und 4 aufzuteilen.

Dies habe aber dazugeführt, dass die Wohnung Top 3 kein Badezimmer gehabt hätte. Damit die Kategorie A in beiden Wohnungen erhalten blieb, sei daher die Errichtung des Badezimmers in Top 3 erforderlich gewesen.

Zufolge der Stemmarbeiten sei es auch notwendig gewesen, die gesamte Wohnung neu auszumalen, inklusive der Erneuerung des Anstrichs der Heizkörper. Da erfahrungsgemäß das Anstreichen der Heizkörper wesentlich mehr koste als das Erneuern der Heizkörper, sei die billigere Variante des Erneuerns der Heizkörper gewählt worden. Außerdem sei noch im Zuge dieser Reparaturarbeiten der Fußbodenbelag ausgetauscht worden.

Die gleichen Arbeiten seien auch in Top 8 durchgeführt worden.

Bei der Fassade sei die Neuanfärbelung der Hoffassade beauftragt worden. Diese sei auch begonnen worden, jedoch habe sich im Zuge des Aufstellen des Gerüsts und nach dem Beginn des Übermalens von Teilen der Fassade herausgestellt, dass die Fassade von unten unsichtbare Putzschäden aufgewiesen habe, die erst durch die Untersuchung der Fassade über das Gerüst feststellbar gewesen seien. Da es nicht viel Sinn gemacht hätte, die gesamte Fassade zu streichen und die Verputzschäden zu belassen, seien die Verputzschäden ausgebessert worden; danach sei die Hoffassade zur Gänze neu gestrichen worden.

Im Zuge der Errichtung der neuen Bäder habe auch die Gasleitung durch die Gaswerke neu kommissioniert werden müssen. Dabei hätten sich Undichtheiten an der bestehenden Gasleitung herausgestellt, die eine Reparatur bzw. Erneuerung eines Stranges der Gaszuleitung erforderlich gemacht habe, um den Prüfbestimmungen der Gaswerke zu entsprechen. Die Reparatur sei ebenfalls im Jahr 2004 durchgeführt worden.

Durch die Stemmarbeiten und den Austausch der Fußbodenbeläge sowie die Erneuerung der Fliesen seien auch beträchtliche Mengen an zu entsorgenden Altmaterialien entstanden. Die Entfernung der Materialien und der Abtransport der Materialien und dieser Entsorgung der Materialien seien ebenfalls im Jahr 2004 in Rechnung gestellt worden.

Da es sich bei den vergebenen Aufträgen jeweils um Pauschalaufträge gehandelt habe, die nicht einer detaillierten Abrechnung unterlegen gewesen seien, würden beispielsweise die Kosten der Neuerrichtung der Bäder nicht ohne zusätzliche Informationen aus den vorliegenden Belegen abgeleitet werden können. Daher sei die ausführende Firma ersucht worden, der Bw. die Aufteilung der Kosten zu detaillieren, leider sei der Firmeninhaber dieser Firma während des Betriebsprüfungsverfahrens bei der Bw. an einem Gehirnschlag erkrankt, sodass die Bw. von ihm keine Unterlagen vor Abschluss der Prüfung zur Verfügung hatte.

Nach den Informationen der Bw. sei er allerdings bereits auf dem Weg der Besserung, sodass die Bw. hoffe, die Detailziffern zu den einzelnen Rechnungen in Kürze zu erhalten, um diese vorlegen zu können.

Im Zuge der Betriebsprüfung habe die Bw. darauf hingewiesen, dass es sich bei allen Aufwendungen, mit Ausnahme der Neuerrichtung der Bäder, nicht um Aufwendungen handle, die einen aktivierungspflichtigen Aufwand darstellen würden. Dies zeige sich unter anderem auch daran, dass durch diese Reparaturmaßnahmen der Verkehrswert des Gebäudes bzw. der Liegenschaft nicht erhöht worden sei. Dies sei auch durch den Sachverständigen, P. C., XXXX A-Dorf, B-Str. 34, bestätigt worden, der zu dieser Frage um eine gutachtliche Stellungnahme ersucht worden sei. Die schriftliche Ausfertigung dieses werde dem Finanzamt unverzüglich nach Erhalt derselben weitergeleitet.

Unter Punkt „II. Rechtliche Würdigung“ brachte der steuerliche Vertreter vor: Die neue Errichtung der Bäder stelle mit Sicherheit aktivierungsfähigen und aktivierungspflichtigen Aufwand dar. Die Kosten dafür würde die Bw., sobald die Unterlagen von dem ausführenden Professionisten verfügbar seien, nachreichen, *„ansonsten wäre der Anteil der Kosten der Errichtung der Bäder an den Gesamtkosten zu schätzen“*.

Bei den Kosten der Fassadenreparatur und bei den Kosten der durch den Defekt in der elektrischen Installation ausgelösten Reparaturen in Wohnung Top 4 handle es sich in beiden Fällen um Aufwendungen zur Beseitigung versteckter Mängel des Objektes, die im Erwerbszeitpunkt unbekannt gewesen seien. Dass diese Mängel den Erwerbern zum Zeitpunkt des Erwerbes nicht bekannt gewesen seien und auch den Veräußerern nicht bekannt gewesen seien, könne einerseits durch Befragung des Geschäftsführers der Bw., Mag. Markus A., 1180 Wien, A-Str. 89, andererseits durch die Zeugenaussage eines der Verkäufer, Otto W., 0000 Wien, A-Gasse 6/8 nachgewiesen werden, welche Beweis hiemit beantragt würden.

Es müsse für verdeckte Mängel, die weder dem Verkäufer, noch dem Käufer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt gewesen seien und von deren nicht Vorhandensein beide Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses somit ausgegangen seien, gelten, dass die durch die verdeckten Mängel verursachten Reparaturkosten keinen anschaffungsnahen Instandhaltungsaufwand darstellen (siehe dazu Doralt: Kommentar zum EStG Tz 73 zu § 6 EStG), da anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand erfordere, dass die Mängel den Kaufpreis beeinflusst hätten.

Der Neuanstrich der Fassade stelle eine Schönheitsreparatur dar, die auch im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Objektes keinen anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand darstellen könne.

Die Entsorgungsgebühren, die neben dem Abtransport vor allem auch die Deponiegebühren beinhalten, würden vor allem dem Einhalten von umweltrechtlichen Bestimmungen dienen, würden aber keinesfalls zu einer Erhöhung des Werts eines Objekts führen und seien daher nicht einmal aktivierungsfähig.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass das Gebäude dem Vollanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes unterliege; sowohl die Einkommensteuerrichtlinien in Rz 2625, als auch der Verwaltungsgerichtshof zuletzt im Erkenntnis vom 20. April 1995, Zahl 91/13/0143 würden festhalten, dass bei Gebäuden, die den einschränkenden Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes hinsichtlich der Miethöhe unterliegen, *„ein anschaffungsnaher Instandhaltungsaufwand selbst bei Vorliegen eines solchen nicht zu aktivieren wäre. Darüber hinaus würde bei Vorliegen von anschaffungsnahem Instandsetzungsaufwand die Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG die Aktivierung des anschaffungsnahe Erhaltungsaufwandes derogieren, sodass zumindest eine Verteilung dieses Aufwandes auf zehn Jahre vorzunehmen wäre und nicht eine Abschreibung auf die Restnutzungsdauer.“* Unzweifelhaft handle es sich bei dem gegenständlichen Gebäude um ein Objekt, das zur Gänze zu Wohnzwecken vermietet werde. Es unterliege daher zur Gänze der Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG hinsichtlich von Instandsetzungsaufwendungen (siehe dazu ebenfalls Rz 2625 der Einkommensteuerrichtlinien).

Darüber hinaus habe sich durch die gegenständlichen Instandhaltungsmaßnahmen der Verkehrswert der Liegenschaft nicht erhöht, wie das Gutachten des P. C., XXXX A-Dorf, B-Str. 34 zeige, dessen schriftliche Ausfertigung die Bw. in Kürze erwarte und darauf sofort vorgelegt werde. Dies sei einerseits ein starkes Indiz dafür, dass die verdeckten Mängel anlässlich der Preisfindung des Kaufobjekts keine Berücksichtigung gefunden hätten und führe in weiterer Folge dazu, dass selbst bei aktivierungspflichtigem Aufwand dieser im Wege der Teilwertabschreibung wieder auf den bestehenden Buchwert abzuschreiben wäre. Damit ergebe sich aber bereits der Berufungsantrag.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 11. Juli 2006 um Ergänzung der Berufung durch Vorlage der detaillierten Rechnungen der ausführenden Professionisten (wie in Punkt II. der Berufung angeführt) samt dem Gutachten des Sachverständigen P. C. (siehe Punkt I der Berufung) übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt als Beilage zum Schreiben vom 31. Juli 2006 ein Sachverständigengutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft, zwei Aufstellungen der Fa. B- GmbH über die Kosten der Baderrichtung, die in den Pauschalpreisen enthalten seien, sowie ein Gutachten der Fa. XYZ über den Zustand der Elektroinstallationen in Wohnung Top 4 desselben Hauses, aus dem sich ergebe, dass die Erdungsleitung gefehlt habe.

Im Begleitschreiben brachte der steuerliche Vertreter vor: der Gutachter komme in seinem Gutachten zu einem Verkehrswert von € 305.000; dies sei geringfügig weniger als die Anschaffungskosten in Höhe von rund € 327.000.

Weiters übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt die Zinslisten zum Zeitpunkt des Erwerbs des Hauses im Vergleich zu den Zinslisten von heute. Ein Vergleich der Zinslisten

zeige, dass die bereits im Jahr 2004 vermieteten Objekte auch jetzt noch an die gleichen Mieter vermietet seien. Hier habe zwischenzeitlich nur eine Mietzinserhöhung auf Grund der gesetzlichen Valorisierung der Mietzinse stattgefunden. Die einzigen wesentlichen Unterschiede seien Neuvermietungen. Gerade dieser Vergleich zeige, dass anlässlich des Kaufs der Liegenschaft bereits davon ausgegangen worden sei, dass die leer stehenden Wohnungen mit Kategorie A-Mietzinsen vermietet werden könnten, da ansonsten der Kaufpreis in keiner Relation zu den Mieteinnahmen gestanden wäre. Dadurch, dass sich dies leider als Irrtum herausgestellt habe und umfangreiche Reparaturen zur Erzielung des Kategoriezinses erforderlich gewesen seien, ergebe sich der Anschaffungsvorgang in diesem Zusammenhang als Fehlmaßnahme.

Die Kosten der Neuerrichtung der Bäder habe laut den beiliegenden Aufstellungen in Summe € 11.000 betragen.

Mit dem mit 9. Jänner 2007 datierten Ersuchen des Finanzamts um Ergänzung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 wurde der steuerliche Vertreter eingeladen, eine Stellungnahme zur Erlassung der Berufungsvorentscheidung im nachfolgenden Sinn abzugeben:

Das Finanzamt beabsichtige, dem Berufungsbegehren teilweise stattzugeben und vom bisherigen Standpunkt der Bp, dass die so genannten nachgeholten Instandsetzungsaufwendungen als aktivierungspflichtige Anschaffungskosten zu behandeln seien, abzugehen. Allerdings sei die Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG zu beachten, die durchgeführten Instandsetzungsaufwendungen seien zwingend auf zehn Jahre verteilt

~~in der Berufung~~ durchgeführt, welche Baumaßnahmen durchgeführt worden seien: Bei Erwerb des Hauses sei die Top 4 als Kat. A Wohnung eingestuft worden, später hervortretende Mängel seien von der Fa. B- GmbH saniert worden, um die Kategorie A zu erhalten; Kategorieanhebung der Top 8 durch den Einbau eines Badezimmers und die Trennung der Wohnung Top 4 in zwei Wohnungen - Wiederherstellung des legalen Bauzustandes - und die Neuerrichtung eines Bades in der neu geschaffenen Top 3. Für diese durchgeführten baulichen Investitionen würden somit zum Teil die Voraussetzungen für Instandsetzungsaufwand im Sinn des § 4 Abs. 7 EStG vorliegen, der im Weg der Zehntelabsetzung abzugsfähig sei.

Instandsetzung liege jedenfalls vor bei Austausch von Zwischenwänden und Unterböden, Austausch von Heizungsanlagen und - installationen, Austausch von Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen und Austausch von Sanitärinstallationen (auch mit Erneuerung der Bodenbeläge und Fliesen).

Als Herstellungsaufwand sei jedenfalls die Zusammenlegung von Wohnungen (und daher auch die nachträgliche Trennung in zwei Wohnungen), Versetzen von Zwischenwänden und der

Einbau von Gebäudeteilen an anderer Stelle und der (erstmalige) Einbau von Bad und WC (Kategorieanhebung) zu bewerten.

Aufgrund der vorliegenden Rechnungen seien die Wohnungen Top 3, 4 und 8 komplett saniert und folgende Arbeiten durchgeführt worden: Einbau eines Badezimmers, Aufstellen von Zwischenwänden, Erneuern von Estrichböden und Parkettböden, Erneuerung der Elektroinstallationen in Top 4 und Erneuerung der Gasleitung des Hauses.

Es sei daher beabsichtigt, die Sanierungsaufwendungen für die Wohnungen zu trennen und zum Teil als Instandsetzungsaufwand, zum Teil als Herstellungsaufwand einzustufen:

-)	Instandsetzung: Austausch der Elektroleitung und Sanitäreinrichtung in Top 4, Erneuerung der Hausgasleitung
-)	Herstellung: Neueinbau von Badezimmern in Top 8 und Top 3.

Es werde darauf hingewiesen, dass bei Zusammentreffen von Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen eine Trennung vorzunehmen sei. Wenn aber der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt sei, liege insgesamt Herstellungsaufwand vor. Die bisher vorliegenden Pauschalrechnung der Fa. B- GmbH seien nicht geeignet, die in der Ergänzung der Berufung vom 31. Juli 2006 vorgelegten zwei Aufstellungen der Baufirma B- GmbH zur Rechnung Nr. 153 vom 6. Dezember 2004 betr. Top 8 (ursprüngliche Rechnungssumme über € 24.500) und zur Rechnung Nr. 126 vom 14. Oktober 2004 betreffend Top 3 (ursprüngliche Rechnungssumme über € 18.500) den (wiederum) pauschalen Ansatz von je € 5.500 (für zwei Wohnungen) für den Einbau eines Bades als Instandsetzungsaufwand und den restlichen Aufwand als sofort abzugsfähigen ~~Aufwand~~ ~~Herstellungsaufwand~~ der Fa. B- GmbH würden fehlen:

Vom 2. Dezember 2004 betr. „Instandhaltung Top 4“ in Höhe von € 6.500 und vom 6. Dezember 2004 betr. „Instandhaltung Top 8“ in Höhe von € 24.500. Diese seien trotz mehrmaliger Aufforderung nicht beigebracht worden und seien daher nachzureichen.

Die Aufwendungen für Reparatur- und Anstrichmaßnahmen der Hoffassade in Höhe von € 11.850 und € 9.500 seien als sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand einzustufen, falls es sich um den Anstrich der Fassade ohne Erneuerung des Außenverputzes bzw. um Ausbesserungsarbeiten des Verputzes gehandelt habe. Diese fehlenden Rechnungen der Fa. B- GmbH seien ebenfalls vorzulegen.

Es werde ausdrücklich hingewiesen, dass die pauschalen Baurechnungen nicht geeignet seien, die baulichen Maßnahmen eindeutig in Instandsetzung und Herstellung zu trennen. Dies sei aber für die Beurteilung der steuerlichen Absetzbarkeit erforderlich. *„Ansonsten müsste die Basis für Instandsetzung und Herstellung schätzungsweise ermittelt werden.“*

Zum Ansatz der Kosten für Entsorgung und Abtransport des Schuttmaterials mit € 18.500 werde um Bekanntgabe ersucht, wie dieser Aufwand (rechnerisch) ermittelt worden sei, da die Kosten in den pauschalen Rechnungen enthalten seien (... *„Sondermüllhalde, Altmaterial mit LKW,...“*). Weiters sei beabsichtigt, diese Kosten entsprechend des Anfalls für Instandsetzungsarbeiten und Herstellungsaufwand zu behandeln. Zur Relation der Aufwendungen für den Einbau von Badezimmern in Höhe von € 11.000 und Entsorgungskosten in Höhe von € 18.500 (Aufgliederung laut Berufung) werde um ~~Stellungnahme gebeten.~~

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2007 änderte das Finanzamt den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2004 mit folgender Begründung ab:

Hinsichtlich der Aufteilung in Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand werde auf die persönliche Vorsprache von Steuerberater Dr. Prindl am 30. Jänner 2007 verwiesen.

Instandhaltung: Fassade-Rep. und Malen...	€	21.350,00
Schutttransport und -entsorgung (1/3)	€	6.500,00
Instandsetzung: Hausgasleitung... 1/10	€	1.165,48
Schutttransport, -entsorgung (2/3) 1/10	€	1.200,00
Sanierung 3 Tops (abzüglich Bäder)... 1/10	€	4.600,00

Der erstmalige Einbau von 3 Bädern in Höhe von € 22.000 sei als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand mit 2 % AfA in Höhe von € 440 berücksichtigt worden. Die im BP-Verfahren zusätzlich berücksichtigte AfA mit € 1.195,04 sei rückgängig gemacht worden.

Mit dem Vorlageantrag vom 22. Februar 2007 wiederholte der steuerliche Vertreter den bereits in der Berufung vorgebrachten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte in Ergänzung zu den in der Berufung vorgebrachten Begründungen u. a. aus: Durch die gegenständliche Berufungsvorentscheidung werde der Berufung hinsichtlich der Fassadenreparatur und -malerei sowie eines Teiles des Schutttransportes entsprochen, bei den restlichen Positionen, insbesondere bei den nach Meinung des Finanzamts der Zehntelabsetzung unterliegenden Instandsetzungsaufwendungen sei der Argumentation des steuerlichen Vertreters, derzufolge diese Maßnahmen weder die Nutzungsdauer noch den Wert des Gebäudes wesentlich erhöht hätten, was durch das Gutachten des Sachverständigen nachgewiesen worden sei, in keiner Weise Rechnung getragen worden. Das Sachverständigengutachten ergebe sich, dass durch diese Reparaturen der Wert des Gebäudes nicht wesentlich erhöht worden sei, was aber nach dem Gesetzeswortlaut Voraussetzung für die Annahme von Instandsetzungsaufwand sei. Dass sich durch diese Reparaturen die Nutzungsdauer des Hauses wesentlich verlängert hätte, was die zweite gesetzlich normierte Möglichkeit für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwendungen

darstelle, könne ebenfalls nicht festgestellt werden, da sich alle Maßnahmen nur auf einzelne Mietobjekte ausgewirkt habe, aber nicht auf den Gesamtbau. Die hier von der erstinstanzlichen Behörde angewendeten Einkommensteuerrichtlinien würden jedenfalls in diesem Falle den gesetzlichen Vorgaben entgegenstehen, womit sie auf diesen Fall nicht anwendbar seien.

Es verbleibe dann noch weiters der als aktivierungspflichtige Herstellungsaufwand qualifizierte Einbau von Bädern, wobei hier darauf verwiesen werde, dass nur zwei Bäder erstmals hergestellt worden seien, das dritte Bad sei bereits vorhanden gewesen. Hier sei von der Behörde die vorgelegte Berechnung für die Kosten der Bäderherstellung als zu gering qualifiziert und der aktive Aufwand gegenüber den vorgelegten Berechnungen verdoppelt worden. In Hinblick auf das bereits vorher zitierte Gutachten sei diese Aktivierung ebenfalls zu hoch, „dies wäre allenfalls mit dem bekannt gegebenen Betrag von € 11.000 zulässig. In eventuelle könnte auch der gesamte Betrag aktiviert werden und im Wege einer Teilwertabschreibung wieder ausgeglichen werden, womit die Aktivierung dann für die weitere Steuerberechnung irrelevant ist“. Im letzteren Fall bestehe an der Frage der Höhe des zu aktivierenden Betrages kein wesentliches rechtliches Interesse, da durch die in gleicher Höhe erfolgende Teilwertabschreibung des gesamten Betrages keine steuerlichen Auswirkungen gegeben seien.

Anlässlich der Einvernahme des Zeugen Otto W. vom 6. Mai 2009 beantwortete dieser die nachfolgend zitierten Fragen des Referenten des Unabhängigen Finanzsenats wie folgt:

Referent:	„Im Juni 2004 hat die Bw. das Haus 1170 Wien, S-Gasse 89 erworben. In welchem Zustand war das Objekt zu diesem Zeitpunkt?“
Hausverwalter:	„Das Haus war in einem tadellosen Zustand, auch die Fassade und das Entree waren schön. Das Objekt hat einen tadellosen Eindruck im Jahr 2004 gemacht.“
Referent:	„In welchem Zustand waren die Fassaden, die Wohnungen und die technischen Zuleitungen (Gas und Strom)?“
Hausverwalter:	„Die Fassaden waren ordentlich. Es hat keinen Anlass gegeben, das Haus zu renovieren; dies war auch ein Grund, warum wir es nicht behalten haben. Wir waren am Kauf von renovierungsbedürftigen Zinshäusern interessiert. Auch die Wohnungen waren tadellos; in einer hat der Eigentümer (=Verkäufer) selbst gewohnt.“
Referent:	„Unterliegt das Mietobjekt dem Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes?“
Hausverwalter:	„Ja. Ich gehe davon aus, dass das Haus lastenfrei verkauft worden ist. Ich verweise auf den Kaufvertrag.“
Referent:	„Stimmt es, dass von der Gesamtmietfläche von 412,83 m ² 171 m ² bzw.

	<i>41,4 % auf Wohnungen der Kategorie C und D nach dem Mietrechtsgesetz entfielen, der Rest sollen richtwertgebundene Mietobjekte der Ausstattungskategorie A gewesen sein?"</i>
Hausverwalter:	<i>„Das kann ich heute nicht sagen. Die Angaben können schon stimmen, die Prozente weiß ich heute nicht mehr.“</i>
Referent:	<i>„Waren zum Zeitpunkt des Hausverkaufs alle Wohnungen vermietet?"</i>
Hausverwalter:	<i>„Ich glaube, zwei Wohnungen frei; auf jeden Fall war die Wohnung des Verkäufers sowie eine kleinere Wohnung frei. “</i>
Referent:	<i>„Die beiden Wohnungen Top 4 und Top 8 waren leerstehend. Zum Zeitpunkt des Verkaufs war Top 4 als Wohnung der Kategorie A eingestuft, Top 8 hatte kein Bad.“</i>
Hausverwalter:	<i>„Alles war tadellos.“</i>
Referent:	<i>„Wurden Sie von der Firma auf eventuelle Mängel angesprochen, weil die Elektroinstallation nicht dem Stand der Technik entsprochen hatte, insbesondere über keine funktionsfähige Erdung verfügt hatte? Waren die Elektroleitungen in den Nassräumen geerdet?"</i>
Hausverwalter:	<i>„Ich habe von verdeckten Mängeln keine Kenntnis, der Käufer hat mich persönlich nicht kontaktiert. Ich weiß nicht, wie es mit dem Haus weitergegangen ist. Im Jahr 2000 war die Nullungsverordnung (Erdung mit Spaten im Keller) Vorschrift. Daher war für mich klar, dass die Erdung vorhanden war; kontrolliert habe ich die Einhaltung der Verordnung nicht. Ich kann mir nicht vorstellen, dass das Objekt nicht geerdet war. Ich habe das Haus gekauft und rasch weiterverkauft, weil wir keinen Sanierungsbedarf gesehen haben.“</i>
Referent:	<i>„Was wissen Sie über die Wohnung Top 4? “</i>
Hausverwalter:	<i>„Ich kann mich im Detail nicht mehr an diese Wohnung erinnern.“</i>
Referent:	<i>„Stimmt es, dass die Wohnung Top 4 ordnungsgemäß mit Top 3 zusammengelegt worden ist?"</i>
Hausverwalter:	<i>„Das weiß ich nicht. Ich habe in die Bauakten nicht Einsicht genommen.“</i>
Referent:	<i>„In welchem Zustand waren die Gasleitungen zum Zeitpunkt des Verkaufs?"</i>
Hausverwalter:	<i>„Da der Hauseigentümer und spätere Verkäufer eine Zentraletagenheizung mit Therme gehabt hatte, war die Gasleitung für mich ausreichend dimensioniert und in Ordnung.“</i>

In der am 11. Mai 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass das in Rede stehende Haus im Anwendungsbereich des MRG sei, anerkannte, dass die Kosten für die Anschaffung von zwei der drei Bäder Herstellungskosten seien, und

bezeichnete den Standort des Bades Top 4 als unverändert. Zur Frage der Instandsetzungsaufwendungen wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass diese Maßnahmen den Wert des Gebäudes nicht erhöht hätten, und antwortete auf die Frage der Amtsvertreterin, was mit den Installationen sei: *„Das Gebäude war betriebsfähig. Durch die Trennung der großen Wohnung sind die Installationsarbeiten angefallen, die die Erneuerung der Gasleitung zur Folge gehabt hat. Infolge der Verrichtung von Arbeiten im Haus wurde die kleine Wohnung (Top 8) mitsaniert.“*

Nach der Feststellung der Amtsvertreterin *„In vier Wohnungen war keine Erdung vorhanden.“* und der Besprechung der Ausstattungsverhältnisse in den einzelnen Wohnungen stellte der steuerliche Vertreter den Herstellungskostencharakter von zwei der drei Bäder außer Streit und thematisierte den abgabenrechtlichen Charakter aller von der Bp als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand in Ansatz gebrachten Kosten, woraufhin die Amtsvertreterin dem steuerlichen Vertreter anhand der Rechnungen und der Steuererklärung folgende Daten nannte:

„Gewinn lt. Erklärung	10.529,42 €
Instandsetzung (Hausgasleitung)	11.654,84 €
Gesamtsanierungskosten für drei Tops	25.000,00 €
Zwei Badezimmer (Neuherstellung)	11.000,00 €
Sanierung (1 Badezimmer)	5.500,00 €“

Abschließend gab die Amtsvertreterin zu Protokoll, die Nutzungsdauer von den neuhergestellten Badezimmern mit 20 Jahre angenommen zu haben, und den Gewinn in Höhe von € 58.918,78 ermittelt zu haben; der steuerliche Vertreter akzeptierte die Annahme eines Gewinns in der von der Frau Amtsvertreterin ermittelten Höhe.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 4 Abs. 7 EStG 1988 lautet:

„Bei Gebäuden, die zum Anlagevermögen gehören und Personen, die nicht betriebszugehörige Arbeitnehmer sind, für Wohnzwecke entgeltlich überlassen werden, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

-	Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e, § 3 Abs. 1 Z 6) aufgewendet werden, scheiden insoweit aus der Gewinnermittlung aus.
-	Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind 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.

Das Einkommensteuergesetz 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").

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. Jänner 1971, 1764/69; VwGH 29. September 1971, 1117/96; VwGH 25. April 1973, 460/72; zuletzt VwGH 20. April 1995, 91/13/0143).

Ein naher zeitlicher Zusammenhang zwischen Anschaffung und nachgeholtem Erhaltungsaufwand ist demzufolge in der Regel anzunehmen, wenn der zeitliche Abstand der Erhaltungsaufwendungen von der Anschaffung der Liegenschaft nicht mehr als 3 Jahre beträgt (z.B. VwGH 4. April 1978, Zl. 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. März 1957, ZI. 2969/52 betreffend Renovierung eines im stark vernachlässigten Zustand erworbenen Geschäftslokales).

Aktivierungspflichtiger anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand kann auch im Zuge einer allgemeinen Modernisierung des Gebäudes im zeitlichen Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb anfallen (VwGH 25. April 1973, ZI. 460/72, zitiert).

Nach herrschender Meinung ist anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand 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 herrschender Meinung nicht aktivierungspflichtig (VwGH 12. Jänner 1960, ZI. 757/59); geringfügige "Schönheitsreparaturen" sind nach herrschender Meinung 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).

Nach Doralt/Mayr, EStG, 6. Auflage, § 6 Tz 76 ist strittig, ob der aktivierungspflichtige anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand zu den Anschaffungskosten oder zum Herstellungsaufwand gehört. Der VwGH spricht meist von Anschaffungskosten (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1995, 91/13/0143), gelegentlich vom Herstellungsaufwand (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 1957, 859/54) oder lässt die Zuordnung offen (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 1963, 903/61; und 20. September 1963, 717/63). Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hat bisher bei im Verhältnis zum Kaufpreis hohen anschaffungsnahe Aufwendungen regelmäßig Herstellungsaufwand angenommen.

Maßgeblich ist der tatsächliche (Bau)Zustand im Zeitpunkt der Anschaffung; ein niedriger Kaufpreis ist allenfalls ein Indiz, dass der Erhaltungsaufwand für die Betriebsbereitschaft notwendig war (vgl. Doralt/Mayr, EStG 6. Auflage, Tz 77 und die beiden dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1961, 402/61, und 27. September 1963, 903/61) und damit auch im Kaufpreis berücksichtigt wurde.

Im vorliegenden Berufungsfall lagen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung u. a. die nachfolgend zitierten Aufstellungen der Fa. B- GmbH vom 2. Mai 2006 sowie der ebenfalls nachfolgend zitierte Überprüfungsbefund der Fa. XYZ GmbH vor:

„Aufstellung	
Betreff	1170 Wien, S-Gasse 89/Top 8 Rechnung Nr. 153 vom 6. 12.04
Die in der ursprünglichen Pauschale enthaltenen Arbeiten für das Bad stellen sich anteilig	

folgendermaßen zusammen und betragen rund Netto € 5.500,-

Demontage der alten Sanitärgegenstände

Abbruch von alten Fliesenboden

Sämtliche Vorarbeiten für Estrich

Estricharbeiten

Einbau von neuer Badewanne/Dusche

Rohrverlegung für Leitungen

Boden und Wände Fliesen

Wände und Decken nach Vorbereitung zum malen

Mit Dispersion dreimal streichen

Liefern von sämtlichen Sanitärgegenständen

Endreinigung

Ausführungszeit: Sept./Okt.04

...“

Die Aufstellung betreff 1170 Wien, S-Gasse 89 Top 3, Rechnung Nr. 126 vom 14. Oktober 2004 ist wortident mit jener Aufstellung für Top 8.

Der Prüfungsbefund der Fa. P-I-F GmbH vom 3. September 2004 weist folgende Daten aus:

„3. Beschreibung der elektrischen Anlage

3.1. Allgemeine Stromversorgung

3.1.1. durch ... Wienstrom

3.1.2. von Hausanschlusskasten

3.1.3 Spannung 2x230/400 V

3.1.4 Stromstärke der Hauptsicherungen: 63 A/NH OO

3.2.

3.3 Art der Installationen

3.3.1 Art und Verlegung der Leitungen: AP/UP- Installation mit YE-Leitungen/YM-Kabelleitungen

3.3.2 Art der Überstromschutzeinrichtungen: LS-Schalter 16 (13) A ZU-/Neozedsicherungen D02

3.3.3

3.4 Fest angeschlossene Stromverbraucher: Div. Leuchten

3.5

...

4.Überprüfungsergebnisse

4.1 ...

4.5 Potentialausgleich

		<i>ordnungsgemäß</i>	<i>Nicht ordnungsgemäß</i>
<i>X</i>	<i>Hauptpotenzialausgleich</i>		<i>Nicht vorhanden</i>
<i>0</i>	<i>....</i>		
<i>...</i>	<i>...</i>		

...6 Mängel an der elektrischen Anlage und allfällige Erläuterungen zur Überprüfung:

-	<i>Potentialausgleich fehlt</i>
-	<i>Steigleitung entspricht ÖVE-EN 1 bzw. TAEV</i>
-	<i>Wohnungen 1.OG/T 4 und T 6 ohne Schutzmaßnahmen</i>
-	<i>Wohnungen 3.OG/T 10 und T 16 ohne Schutzmaßnahmen</i>

...7 Ergebnis:

Die Überprüfung hat somit ergeben, dass die elektrische Anlage NICHT den einschlägigen Sicherheitsbestimmungen des Elektrotechnikgesetzes entspricht.“

Wie aus der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters zum Konto 7243 ersichtlich, waren die auf die Arbeiten an der Gasleitung entfallenden Kosten Folge einer Änderung der Gasleitung, die eine Kommissionierung durch die Gaswerke erforderlich machte. Wurde anlässlich dieser Kommissionierung festgestellt, dass die vorhandene Steigleitung nicht mehr zu 100% dicht war, so hatte die Gasleitung erneuert zu werden. Ist auf Grund des von den Gaswerken angewandten Prüfdruckes fast immer mit Undichtheiten einer bestehenden Gasleitung zu rechnen, so stellten die auf die Arbeiten an der Gasleitung entfallenden Kosten von € 11.654,84 Aufwendungen dar, die den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhten und seine Nutzungsdauer wesentlich verlängerten. Sind Instandhaltungsaufwendungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen, so war 1/10 des letztgenannten Betrages, also € 1.165,48 als im Streitjahr abzugsfähige Betriebsausgabenposition anzuerkennen.

Nach Doralt/Mayr, EStG, 6. Auflage, Band I, Tz 125 zu § 6 und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. März 1969, 1741/68, und 2. August 1995, 93/13/0197, liegt Herstellungsaufwand dann vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird. Da jeweils ein Bad in zwei Wohnungen des in Rede stehenden Hauses eingebaut worden war, lag eine Änderung der Wesensart der für Bestandszwecke bestimmten Objekte vor, weshalb die auf die Neuherstellung der beiden Bäder entfallenden Kosten in Höhe von € 11.000 als Herstellungsaufwand zu werten waren. Ist eine Nutzungsdauer von 20 Jahren bei jedem einzelnen der beiden Badezimmer zu erwarten, so war 1/20 der Einbaukosten von **€ 11.000**, also € 550 als Betriebsausgabe im Streitjahr abzugsfähig. War die Annahme eines Herstellungsaufwands bei den Kosten für das Bad in der Wohnung mit der Ausstattungskategorie A (=€ 5.500) zu verneinen, weil diese Maßnahme die Wesensart des Gebäudes nicht verändert hatte, so stellte § 4 Abs. 7 EStG 1988 zufolge 1/10

von dem letztgenannten Kostenbetrag, also € 550 eine im Streitjahr abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Vermochten die Gesamtsanierungskosten für die in Rede stehenden drei Wohnungen in Höhe von € 25.000 den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich zu erhöhen und die Nutzungsdauer wesentlich zu verlängern, so waren diese Kosten ein Instandsetzungsaufwand, von dem § 4 Abs. 7 EStG 1988 zufolge 1/10 von € 25.000, also € 2.500 als im Streitjahr abzugsfähige Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen war.

„Gewinn lt. Erklärung		10.529,42 €
Instandsetzung (Hausgasleitung)	9/10 von € 11.654,84	10.489,36 €
Gesamtsanierungskosten für drei Tops	9/10 von € 25.000,00	22.500,00 €
Zwei Badezimmer (Neuherstellung)	1/20 von € 11.000,00	10.45000 €
Sanierung (1 Badezimmer)	9/10 von € 5.500,00	4.950,00 €
Gewinn neu		58.918,78 €

Von der beantragten Einvernahme des Geschäftsführers der Bw., Mag. Markus A., zum Beweisthema, Unkenntnis der Erwerber von den in der Berufung angesprochenen Mängel zum Zeitpunkt des Erwerbes, war gemäß § 183 Abs. 3 BAO abzusehen, weil die am 6. Mai 2009 protokollierten Angaben des Verkäufers Otto W., das Haus gekauft und rasch weiterverkauft zu haben, weil kein Sanierungsbedarf gesehen worden sei, glaubhaft waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Mai 2009