



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Hausgemeinschaft G. und V. A., 1000 Wien, A-Straße 1-3, vertreten durch Werner Mixan, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1120 Wien, Meidlinger Hauptstraße 7/2/7, vom 20. August 2009 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Regierungsrat Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, vom 5. August 2009, mit dem die Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 vorläufig festgestellt wurden, entschieden:

1) Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2) Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheid in der abgeänderten Fassung wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Gemeinschaft eines im Jahr 1913 errichteten Hauses (mit einer Wohnnutzfläche von 1.561,54 m²), die über 28 Wohnungen verfügt. Dem mit 26. Mai 2011 datierten Schreiben der Realkanzlei Capellmann zufolge befindet sich das von der Kanzlei verwaltete Objekt aufgrund der laufenden Instandhaltungsarbeiten in gutem Zustand. Je nach den finanziellen Mitteln der Hauseigentümer würden seit Jahren Arbeiten zur Erhaltung des Zustands der Allgemeinflächen vergeben werden. Alle Wohnungen würden dem Mietrechtsgesetz unterliegen. Aus den laufenden Einnahmen könnten höchstens die anfallenden Hauserhaltungskosten gedeckt werden, für Wohnungsverbesserungen seien keine Mittel vorhanden. In abgabenrechtlichen Angelegenheiten wird die Bw. von Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Werner Mixan vertreten.

Mit der Rechnung der Firma R. vom 27. Dezember 2007 wurden die Kosten für die vom 10. Dezember 2007 bis 21. Dezember 2007 erbrachten Leistungen, nämlich a) die „Montage von Gemeinschafts-Sat-Anlagen Astra, Hotbird und Kopernikus“, b) die Verlegung von Leitungen im Dachboden bzw. Stiegenhaus, c) die Installation eines Sat- Anschlusses pro Wohnung bis zur Übergabestelle oberhalb der Wohnungstür ohne Verlegung der Leitungen in der Wohnung, beschrieben. Während die für diese Arbeiten in Rechnung gestellten Kosten von € 11.401,36 als Instandhaltungsaufwendungen in der Überschussrechnung für das Jahr 2007 in Abzug gebracht wurden, vertrat das Finanzamt mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 die Rechtsmeinung, dass diese Ausgaben Anschaffungskosten für ein neues Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von vier Jahren seien, und sprach der Bw. eine Halbjahresabschreibung in Höhe von € 1.425,17 zu. Im Zuge des Berufungsverfahrens gegen den letztgenannten Bescheid folgte auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 14. Mai 2009 hinauf jenes Anbringen der Bw. vom 17. Juni 2009, mit dem der Vorlageantrag vom 4. Februar 2009 zurückgenommen wurde. Mit Bescheid vom 17. Juni 2009 erklärte der Unabhängige Finanzsenat den letztgenannten Vorlageantrag gemäß § 256 Abs. 3 BAO in Verbindung mit § 276 Abs. 4 BAO als gegenstandslos.

Mit Fax vom 10. September 2008 wurde dem Finanzamt die Rechnung der Firma R. vom 17. Juni 2008 über die Leistungsperiode Mai bis Juni des Jahres 2008 übermittelt.

Über abgabenbehördliches Ersuchen vom 29. Juni 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008, die Hausabrechnung samt der größeren Rechnungen in Kopie vorzulegen sowie die übrigen Werbungskosten über € 60.053,56 aufzugliedern, brachte Werner Mixan als steuerlicher Vertreter mit der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 2009 unter Bezugnahme auf die als Beilage dem Finanzamt nochmals übermittelte Rechnung der Firma R. über den Betrag von € 47.150,68 vor, dass es sich um die Erneuerung der bisher bestehenden und reparaturbedürftigen Elektroinstallation des Hauses handle; die bisherigen Telekabelleitungen seien in die Mauer versetzt worden. Alle übrigen, aus der Kopie der Abrechnung der Hausverwaltung ersichtlichen Ausgaben seien die laufend anfallenden Ausgaben des Jahres und die Zehntelabschreibungen im Betrag von € 12.902,88. Die Hausverwaltung habe die Abschreibungsquote für die im Jahr 2007 von G. A. zur Gänze getragene Erneuerung der SAT-Anlage irrtümlich auf die beiden Mitbesitzer je zur Hälfte aufgeteilt („4tel Herstellungsaufwand 2007“).

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter um Berichtigung der persönlich getragenen Aufwendungen für das Jahr 2008 insoweit, als sich € 1.425,17 bei G. A. auf € 2.850,34 erhöhen würden; bei V. A. falle diese Position weg.

Mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 11.172,39 (von denen auf G. A. € 5.331,95 bzw. auf V. A. € 5.840,44 entfielen) mit folgender Begründung fest: Aufgrund der Erhebung bei der Berufungsverhandlung 2007 sei festgestellt worden, dass, nachdem der steuerliche Vertreter die Berufung zurückgenommen habe, die Bw. mit der Vorgangsweise einverstanden gewesen sei. Die Rechnung des Elektrikers R. vom 17. Juni 2008 (durchgeführte Leistungen laut Rechnung „Wohnungszuleitungen“ bis oberhalb Wohnungstüre „Telekabelverrohrung“) hänge mit dem Aufwand der Sat-Erweiterung 2007 zusammen und sei daher ebenfalls auf vier Jahre zu aktivieren. Die Rechnungen 2007 und 2008 würden auf die Hausinhabung des Hauses lauten, weshalb die Abschreibung bei beiden Miteigentümern mit 50 % zu berücksichtigen sei. Eine Berichtigung könne nur bei Vorlage berichtigter Rechnungen und eines belegmäßigen Nachweises, dass die Bezahlung der Rechnungen nur von G. A. erfolgten, durchgeführt werden.

Gegen den oben genannten Bescheid für das Jahr 2008 führte der steuerliche Vertreter in der Berufung ins Treffen, dass es sich bei den Arbeiten laut vorgelegter Rechnung der Firma R. um Instandhaltungsarbeiten handle, welche zur Gänze im Jahr der Verausgabung absetzbar seien, mit den Berufungserledigungsgründen des Jahres 2007 nichts zu tun hätten und reine Elektrikerarbeiten darstellen würden; unter Bezugnahme auf das Schreiben vom 14. Juli 2009, welches auch die Anregung der amtswegigen Berichtigung des Steuerbescheides 2007 umfasse, sei die hundertprozentige Zurechnung der Ausgaben auf Grund der Bezahlung durch G. A. zur Steuernummer 000/0000 beantragt worden.

Als Nachweis der vollen Tragung der Ausgaben R. in 2007 und 2008 wurde der Berufung ein mit 17. August 2009 datiertes Bestätigungsschreiben des Ing. V. A. beigelegt, demzufolge G. A. die beiden Rechnungen der Firma R. vom 27. Dezember 2007 und 17. Juni 2008 zur Gänze alleine getragen habe, was heiße, dass von Ing. V. A. bezüglich der Zahlung dieser Rechnungen keine Mittel aufgewendet worden seien.

Mit Schreiben vom 22. September 2009 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz, die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat unter Ladung des Parteienvertreters, erklärte den Beitritt des G. A. zur Berufung mit der Begründung, dass der Vorlagebericht die Zurechnung der durch G. A. getragenen Instandhaltungsaufwendungen an seine persönliche Steuernummer nicht erwähne, gab an, dass die angeregte Wiederaufnahme für 2007 hinsichtlich der Zurechnung der durch G. A. getragenen Instandhaltungsaufwendungen an seine persönliche Steuernummer ebenfalls noch nicht erfolgt sei, und ersuchte um eine Vorsprechung mit der Begründung: Die Ladung von Zeugen erscheine erforderlich.

Auf die Besprechung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenats vom 13. April 2011 mit G. A. und Werner Mixan, deren Gegenstand die Deutung des Zustands des MRG- Objekts aus dem Veranlagungsakt war, samt der Erklärung des Hälfteeigentümers, Kosten mit eigenen Geldern selbst finanziert zu haben, folgte das Schreiben der Bw. vom 22. Juni 2011, dem a) ein mit 26. Mai 2011 datiertes Schreiben der Hausverwaltung hinsichtlich des Allgemeinzustands des Hauses, b) eine Stellungnahme des durchführenden Elektrounternehmens hinsichtlich in der Rechnung vom 17. Juni 2008 durchgeföhrten Wartungsarbeiten, c) Kopie der Rechnung 2000 der Firma S. betreffend Herstellung einer Erdungsanlage inkl. Potentialausgleich mit Prüfprotokoll, d) eine Kopie der Bestätigung von V. A. hinsichtlich der gänzlichen Übernahme der Kostentragung durch G. A. beigelegt waren. Dem Text dieses Schreibens zufolge ergebe sich aufgrund der vorliegenden Unterlagen somit, dass die im Jahr 2008 getätigten Aufwendungen mit Ausnahme der Gegensprechanlage als regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten anzusehen seien. In den Vorjahren seien jedes Jahr kleine Elektroarbeiten durchgeführt worden; im Jahr 2008 sei es lediglich zu einer größeren Ausgabe gekommen, welche im Verhältnis zum Wert und Umfang der Gesamtinstallation unter der von der Judikatur ermittelten Geringfügigkeitsgrenze liege.

Mit Vorhalt vom 13. August 2012 wurde die steuerlich vertretene Bw. um Abgabe einer Stellungnahme zu den nachfolgenden Punkten ersucht, denen der leichteren Verständlichkeit halber nach jedem Punkt die dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 17. September 2012 ersichtlichen Antworten hinzugefügt werden:

1) Verlegungsarbeiten betreffend Elektroleitungen samt „Erdung und Potentialausgleich“

Mit dem Vorhalt hielt der Referent der steuerlich vertretenen Bw. vor, dass „*Rummel, ABGB³, Rz. 4 zu § 1096, zufolge sich die Brauchbarkeit der Bestandsache nach dem Vertragszweck richtet, sie muss eine Verwendung zulassen, wie sie gewöhnlich nach dem Vertragszweck erforderlich ist und nach der Verkehrssitte erfolgt; dabei ist mangels anderer Vereinbarungen eine mittlere Brauchbarkeit anzunehmen (EvBl 1966/371 = Miet 18.160; EvBl 1976/192; Miet 31.179; 39.112). Der Bestandgeber ist daher grundsätzlich verpflichtet, auf eigene Kosten diesen Zustand herzustellen, widrigenfalls er in Verzug kommt (Miet 46.097). Es kann aber vereinbart werden, dass der Bestandnehmer die Sache erst auf seine Kosten brauchbar machen soll (JBl 1959, 498 = Miet 6962, jedenfalls außerhalb des Anwendungsbereichs des § 3 MRG, Miet 49.123). - Im Bereich voller Anwendbarkeit des MRG ohne WGG - ist die Brauchbarkeit von Wohnungen objektiviert (§ 15a Abs. 1 MRG); ihr Fehlen führt (als Dauerfolge) zur Kategorie D (unbrauchbar: § 15 a Abs. 1, § 16 Abs. 5 MRG).*

Rz 14 zu § 15a MRG in der dritten Auflage des Rummel-Kommentars zufolge befindet sich eine Wohnung im brauchbaren Zustand, den die Kategorien A bis C nicht ausgleichbar erfordern, wenn sie an sich zum sofortigen Bewohnen geeignet ist, also keine größeren, die Benützung behindernden Mängel aufweist (z. B. wobl 1989/45 = Miet 41.261; zum Maßstab in der unmittelbaren Nachkriegszeit Miet 42.262), insbesonders müssen die ortsüblichen Energieanschlüsse gefahrlos benützbar sein (Miet 49.470); so wird die Brauchbarkeit z. B. durch eine gefährliche elektrische Anlage (immolex 2002/121 = wobl 2002/131), etwa das Fehlen der Erdung in Nassräumen, ausgeschlossen (wobl 1989/45 = Miet 41.261; wobl 1992/107 = Miet 43.201), etwa wenn das Energieversorgungsunternehmen zur Behebung der bestehenden sicherheitstechnischen Mängel die Stromversorgung einstellen müsste (immolex 2000/201 = Miet 52.306), dies jedenfalls dann, wenn der Mangel nicht ohne größere Aufwendungen behoben werden kann (dazu Miet 45.279; immolex 1997/53 = Miet 49.270), ebenso wenn noch eine Trennwand zum anschließenden Mietgegenstand fehlt und das Objekt erst zur Wohnung umgebaut werden muss (RdW 1986, 109 = Miet 37.331/51; vgl. auch wobl 1992/134 = Miet 44.243) oder wegen Fehlens einer tragenden Mauer das Wohnzimmer gepölzt ist (wobl 1991/30 = Miet 42.253) oder fehlerhafte Kaminanschlüsse und erhebliche Teile des Unterbodens saniert werden müssen (wobl 1991/129 = Miet 43.200). Die Notwendigkeit von Verschönerungsarbeiten, wie sie zur Herstellung des "ordnungsgemäßem Zustandes" (§ 16 Abs. 1 Z 5 und 6 in der Fassung vor dem 3. WÄG; seither § 46c) erforderlich sind, steht der Brauchbarkeit nicht entgegen.

Rz 5 a zu § 16 MRG³, Rummel, zufolge ist für die Beurteilung der Zulässigkeit des Mietzinses stets der Zeitpunkt des Abschlusses der Mietzinsvereinbarung (zuletzt z. B. Miet 45.270) - nicht des Mietvertragsabschlusses (Miet 37.297, 37.314) - bzw., soweit § 16 a nichts Gegenständiges normiert, das Wirksamwerden der Vereinbarung (wobl 1996/21 = Miet 47.257; immolex 1999/73 = wobl 1995/73 = Miet 50.326 mwN) maßgeblich. Wurde etwa lediglich eine Anhebung vereinbart, ist nach dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Recht nur die Erhöhung überprüfbar (Miet 37.301). Dazu kommen seit dem 3. WÄG (mit Unterbrechungen durch die WRN 1999) die Anfechtungsfristen des § 16 Abs. 8 (s. Rz 6 ff).

Wegen dieses maßgeblichen Zeitpunktes sind nachträgliche Änderungen im Verwendungszweck oder den Kategoriemeerkmalen ohne neue Vereinbarung für § 16 irrelevant; anderes gilt für die Zinsminderung nach § 1096 ABGB (s. dort Rz 10) und für alle gesetzlich determinierten Mietzinsbestandteile; so bewirken etwa Änderungen der Nutzfläche, soweit nicht die durch die WRN 1999 eingeführte Aufschiebung greift, ohne weiteres die Veränderung des Verteilungsschlüssels für Bewirtschaftungskosten (z. B. Miet 41.282) sowie - entsprechendes Begehren (§ 45) vorausgesetzt - die Berechnungsgrundlagen der EVB (wobl 1989/27 = Miet 40.375) bzw. nunmehr des Mindestmietzinses nach § 45 nF.

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs stehen Mängel, die die Benützung zwar behindern, die aber doch jederzeit ohne größere Aufwendungen beseitigt werden können, der Annahme der Brauchbarkeit des Bestandgegenstandes nicht entgegen (vgl. die Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs vom 7. Februar 1989, 5 Ob 8/89 (WoBl 1989/95); 9. Oktober 1990, 5 Ob 94/90; 11. Juni 1991; 5 Ob 1037/91; 30. August 1995, 5 Ob 100/95). Der Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 9. März 1999, 5 Ob 71/99y, zufolge hängt die Beurteilung der Erheblichkeit eines Aufwandes zur Beseitigung der Unbrauchbarkeit einer Wohnung regelmäßig von den besonderen Umständen des Einzelfalls ab; eine für jede Fallgestaltung passende tragliche Grenze kann der Oberste Gerichtshof nicht vorgeben.

Dem Entscheidungstext OGH 27. August 1996, 5 Ob 2261/96b, zufolge sind Installationen nur dann wirklich brauchbar, wenn sie nicht bloß faktisch widmungsgemäß benutzt werden können, sondern wenn sie auch den bestehenden Vorschriften entsprechen und daher auch erlaubterweise benutzt werden dürfen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Versorgungsunternehmen den ungesetzlichen Zustand duldet, sondern sehr wohl darauf, ob die Installationen tatsächlich den bestehenden Vorschriften - festgestellt auf Grund eines Sachverständigengutachtens - entsprechen. Die bloß derzeitige Duldung der Benützung durch das Versorgungsunternehmen ist nämlich jederzeit widerrufbar.

Bei Funktionsfähigkeit einer elektrischen Anlage im Zeitpunkt der Miete, aber Fehlen einer Erdung, ist dem Entscheidungstext OGH 14. Jänner 1997, 5 Ob 2364/96z zufolge davon auszugehen, dass das Fehlen einer Schutzleiterinstallation bloß in den Nassräumen als gefährlich zu betrachten ist; dieser Mangel hindert die Brauchbarkeit der Wohnung aber nur dann, wenn er nicht ohne größere Aufwendungen beseitigt werden kann. Dass die Elektroinstallation nicht dem zeitgemäßen Standard entsprach, ist laut dem Entscheidungstext OGH 10. Juni 1997 5 Ob 87/97y für sich allein kein Mangel, der zur Unbrauchbarkeit der Wohnung führt; die Gummiisolierung der Drähte und die damit verbundene Brandgefahr bei Überbelastung steht der Brauchbarkeit der Wohnung nur dann entgegen, wenn feststeht, dass ein solcher Zustand aus sicherheitstechnischen Gründen auch das Stromversorgungsunternehmen veranlassen muss, die Lieferung elektrischer Energie bis zur Behebung des Mangels einzustellen.

Mit der Entscheidung vom 10. November 1998, 5 Ob 279/98k stellte der Oberste Gerichtshof fest, dass ein Aufwand von S 21.000 zur Brauchbarmachung der Wohnung einen "größeren Aufwand" darstellt. Die Gefährlichkeit einer elektrischen Anlage, insbesondere als Folge des Fehlens einer Schutzleiterinstallation, hindert die Brauchbarkeit einer Wohnung; es kommt darauf an, ob dieser Mangel mit relativ einfachen Maßnahmen beseitigt werden kann oder nicht.

Mit der Entscheidung vom 9. März 1999, 5 Ob 71/99y, fügte der Oberste Gerichtshof seinem Ausspruch, demzufolge Mängel, die jederzeit ohne größere Aufwendungen beseitigt werden

können, der Annahme der Brauchbarkeit des Bestandgegenstandes nicht entgegen stehen, hinzu, dass Kosten von S 20.000 bei mangelhaften Elektroinstallationen (5 Ob 401/97z) "größerer Aufwand" sind. Im für die Beurteilung der Brauchbarkeit grundsätzlich maßgeblichen Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses waren in der Wohnung lediglich gewebeisolierte Leitungen, die nicht in Rohren verlegt waren, vorhanden; Schutzleiter und FI-Schalter fehlten. Ein restlicher Sanierungsaufwand von ca. S 14.000 (auf Preisbasis 1989) ist "größerer Aufwand".

Laut der Entscheidung OGH 15. Juni 1999 5 Ob 255/98f, befindet sich eine Wohnung im brauchbaren Zustand, den die Kategorien A bis C nicht ausgleichbar erfordern (§ 15a Abs. 2 MRG), wenn sie an sich zum sofortigen Bewohnen geeignet ist, also keine größeren, die Benützung behindernden Mängel aufweist. Die Brauchbarkeit wird durch eine gefährliche elektrische Anlage jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn der Mangel nicht ohne größere Aufwendungen beseitigt werden kann (MietSlg 45.279; immolex 1997/53).

Dass die Elektroinstallation nicht dem zeitgemäßen Standard entsprach, ist der Entscheidung OGH 13. Juli 2000, 5 Ob 189/00f, zufolge, für sich allein kein Mangel, der zur Unbrauchbarkeit der Wohnung führt. Nur dann, wenn feststeht, dass der gegebene Zustand aus sicherheitstechnischen Gründen das Stromversorgungsunternehmen veranlassen müsste, die Lieferung elektrischer Energie bis zur Behebung des Mangels einzustellen, steht dies der Annahme der Brauchbarkeit entgegen. Was als "größerer Aufwand" oder "größere finanzielle Mittel" zur Herstellung des brauchbaren Zustandes, im Besonderen einer elektrischen Anlage zu werten ist, ist gemäß der letztzitierten Entscheidung des Obersten Gerichtshofs stets eine Frage des Einzelfalls und daher dann nicht revisibel, wenn keine krasse Fehlbeurteilung durch das Gericht zweiter Instanz vorliegt.

Der Entscheidung OGH 16. Jänner 2001, 5 Ob 321/00t, zufolge ist bei der Brauchbarkeitsprüfung nur der Aufwand für die Schutzleiterinstallation in den Nassräumen (und nicht in weiteren Räumen) zu berücksichtigen; ein Betrag von S 16.000 ist keine größere Aufwendung im Sinne dieser Rechtsprechung. Ist eine Wohnung an sich zum sofortigen Bewohnen geeignet, also keine größeren, die Benützung behindernden Mängel aufweist, so befindet sie sich gemäß der Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 9. April 2002, 5 Ob 304/01v im brauchbaren Zustand. Ist eine Gasleitung undicht, so stellt deren Gesamtsanierung mit einem Kostenaufwand von zumindest 20.700,72 S im Jahr 1993 gemäß der Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 24. Jänner 2006, 5 Ob 247/05t einen "größeren Aufwand" dar. Laut der Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 3. Juni 2008, 5 Ob 98/08k, liegt in der vom Rekursgericht vorgenommenen Qualifikation des hier festgestellten notwendigen Aufwands (5.300 € für die Herstellung eines ordnungsgemäßen Zustands der elektrischen

Anlage) als größeren Aufwand keine vom Obersten Gerichtshof aufzugreifende Fehlbeurteilung vor.

Im vorliegenden Berufungsfall wurde mit dem Schreiben des Hausverwalters Kommerzialrat Peter Capellmann vom 26. Mai 2011 u. a. vorgebracht, dass das Haus 1190 Wien, Sollinger-gasse 18 bis 20 mit einer Wohnnutzfläche von 1.561,54 m² im Jahr 1913 neu errichtet worden sei und sich aufgrund der laufenden Instandhaltungsarbeiten in gutem Zustand befindet. Je nach den finanziellen Mitteln der Hauseigentümer würden seit Jahren Arbeiten zur Erhaltung des Zustands der Allgemeinflächen vergeben werden. Alle Wohnungen würden dem Miet-rechtsgesetz unterliegen. Aus den laufenden Einnahmen könnten höchstens die anfallenden Hauserhaltungskosten gedeckt werden, für Wohnungsverbesserungen seien keine Mittel vorhanden.

Gerade bei Altbauwohnungen in Gebäuden wie in dem der Berufung zugrunde gelegenen Haus spielt der Brauchbarkeitszustand der Wohnung, also die Beantwortung der Frage, ob jede einzelne der in Bestand gewesenen Wohnungen an sich zum sofortigen Bewohnen geeignet ist, keine größeren, die Benützung behindernden Mängel aufweist und insbesondere auch die ortsüblichen Energieanschlüsse gefahrlos verwendet werden können, eine entscheidende Rolle für deren Vermietung, weil die heute zwingend vorgeschriebene Erdung der elektrischen Leitungen oftmals fehlt und die Unbrauchbarkeit des Bestandobjektes im Vollerreichungsbereich des Mietrechtsgesetzes zu deren Einstufung in die Ausstattungskategorie D führt. Damit war die Behauptung, die im Jahr 2008 durchgeführten Instandhaltungsarbeiten im Bereich der Hauselektrik hätten weder zu einer Nutzungsdauerverlängerung, noch zu einer Wesensartänderung des Hauses geführt, mit der der Berufung beigelegten Rechnung der Firma R. vom 17. Juni 2008 unvereinbar.

Der besseren Verständlichkeit halber sei vor der abgabenrechtlichen Würdigung der der Berufung beigelegten Rechnung auf einige, dem Rechnungstext entnehmbare Fachausdrücke einzugehen:

a)	Eine der Hauptursachen für kritische Überspannungen sind Blitzeinschläge in Energie- und Signalleitungen und in deren Nähe. Auch durch Schaltvorgänge im Mittel- oder Niederspannungsnetz im Haus können Überspannungen (SEMP von engl. switching electromagnetic pulse) auftreten. So treten in Leitungen neben Leuchtstofflampen mit konventionellem Vorschaltgerät (Drossel) oder beim Abschalten von Motoren Schalt-überspannungen bis mehrere Kilovolt auf. Überspannungsschutz ist der Schutz elektrischer und elektronischer Geräte vor zu hohen elektrischen Spannungen, die beispielsweise durch einen Blitz, durch kapazitive oder durch induktive Einkopplungen anderer elektrischer Systeme hervorgerufen werden können.
b)	Zur Position „Erdung und Potentialausgleich“ ist zu bemerken, dass Menschen und

	<p><i>andere Lebewesen bei Berührung von zwei elektrisch leitfähigen Objekten, zwischen denen eine gefährlich hohe elektrische Spannung besteht, gefährdet sind. In Hoch- und Niederspannungsnetzen werden deshalb alle nicht betriebsmäßig unter Spannung stehenden leitfähigen Teile elektrischer Verbraucher (z. B. Gehäuseteile) über den sogenannten Schutzleiter mit dem Erdpotential verbunden. Bei dieser Erdungsmethode handelt es sich um die Schutzerdung, bei der die Verbindung eines Außenleiters mit diesen Objekten zum Erdschluss führt, der zur Auslösung der Überstromschutzeinrichtung und damit zur Abschaltung der Spannung führen kann.</i></p> <p><i>Potentialausgleich ist die Bezeichnung für eine elektrisch gut leitfähige Verbindung, die unterschiedliche elektrische Potentiale minimiert. Der Schutzpotentialausgleich ist der Potentialausgleich zwischen allen in ein Gebäude führenden fremden leitfähigen Teilen (wie metallenen Wasserleitungen, Abwasserleitungen oder Gasleitungen (mit Isolierzwi-schenstück)) sowie "fremden leitfähigen Teilen im Gebäude" wie metallenen Leitungen, Klimaanlage, Heizung und/oder "leitfähigen Teilen im Handbereich von Personen" und der Haupterdungsschiene. Alle diese Teile sind mittels Schutzpotentialausgleichsleitern mit der Haupterdungsschiene zu verbinden.</i></p> <p><i>Die Verbindung aller leitfähigen Körper (Gehäuse) elektrischer Betriebsmittel mit einem geerdeten Schutzleiter und mit der Haupterdungsschiene ist die Grundlage für den Schutz gegen elektrischen Schlag. Die Schutzmaßnahme der automatischen Abschal-tung der Stromversorgung im Fehlerfall wird durch normgerechte Ausführung der Anlage sichergestellt. Der Potentialausgleich muss im Hausanschlussraum eines jeden Gebäudes durchgeführt werden. Neben dem Erdungsleiter und den Schutzleitern der Stromversorgung sind auch alle Schutzpotentialausgleichsleiter einzubinden, wobei alle diese Leiter auf einer Haupterdungsschiene zusammengeführt werden müssen. Über den Erdungsleiter wird eine Verbindung mit dem Fundamenteerde hergestellt oder bei alten Gebäuden ohne Fundamenteerde mit einem nachzurüstenden anderen Erder. Gegebenenfalls bestehen Verbindungen vom Fundamenteerde zu den Ableitungen einer Blitzschutzanlage.</i></p>
c)	<p><i>Der in der Rechnung verwendete Begriff „Nullung“ ist eine Schutzmaßnahme gegen Personenschäden bei indirektem Berühren von elektrischen Leitern, wobei eine Erdung allgemein vorgenommen wird, indem die elektrisch leitfähigen und berührbaren Gehäu-se von Betriebsmitteln (Körper) mit einem Schutzleiter verbunden werden.</i></p>

Die der Berufung beigelegte Rechnung der Firma R. vom 17. Juni 2008 wies folgende Teilpositionen aus:

„Hausanschlusskasten:				
1 Stk.	Hausanschlussicherungskasten mit 4 NH-Trenner Gr.:	EP	1.955,88	1.955,88

	<i>00/160 A und einem Überspannungsschutz lt. ÖVE ÖNORM 8001 einstemmen, versetzen und anschließen</i>			
<i>Erdung und Potentialausgleich:</i>				
1 Stk.	<i>Tiefenerder 4,5 m Nirosta schlagen und Potentialausgleich-Leitungen AP in Evironrohr 20 verlegen und YM 16 mm² Leitungen einziehen und anschließen, Erdungsschellen und Potentialausgleichsschiene montieren und die Nullungsverbindung bis in den Hausanschlusskasten verlegen</i>	EP	1.175,00	1.175,00
<i>Steigleitung: Verlegen von vier Steigleitungen in Isolierrohr 63, biegsam, einstemmen, verlegen und Leitungen einziehen.</i>				
1	<i>55 m Steigleitung 1 (5 x 35 mm²) Stiegenaufgang EG-3.0G</i>	EP	63,20	3.476,00
2	<i>36 m Steigleitung 2 (5 x 35 mm²) Gang rechts EG-3.0G</i>	EP	63,20	2.275,20
3	<i>55 Steigleitung 3 (5 x 35 mm²) Gang links 2.0G-3.0G</i>	EP	63,20	3.476,00
4	<i>45 m Steigleitung 4 (5 x 25 mm²) Gang links EG-1.0G</i>	EP	50,70	2.281,50
<i>Vorzählersicherungskasten:</i>				
1	<i>11 Stk Vorzählersicherungskästen erneuern VSTV2 440 aus Kunststoff mit dreipoligen Neozedsicherungen einstemmen, versetzen und anschließen</i>	EP	674,75	7.422,25
<i>Wohnungszuleitungen:</i>				
1	<i>218 m Verlegung der Leerverrohrung bis zu den Abzweigkästen oberhalb der Wohnungstüre in Isolierrohr 40 biegsam, stemmen und verlegen</i>	EP	15,40	3.357,20
<i>Stiegenhauslicht:</i>				
1	<i>180 m Erneuerung der Leitungen und des Stiegenhausverteilers Isolierrohr 20 biegsam, stemmen, verlegen und ziehen von Ye 1,5 mm² Leitungen</i>	EP	8,84	1.591,20
2	<i>14 Stk. Schalterdose mit Taster beleuchtet montieren und anschließen</i>	EP	20,50	287,00
3	<i>15 Stk. Deckenleuchte/Opal DM 240 inkl. Montage und Anschluss</i>	EP	36,50	547,50
4	<i>1 Stk. Sicherungsverteiler Up bestückt mit: 1 Zählerplatz, 2-reihigen Nachzählerverteiler 1 Fensterstromschutzschalter 40/4/0,03 4 Leitungsschutzschalter 16/1N/B 1 Stiegenhausautomat Elpa 8 1 Schukosteckdose</i>	EP	935,00	935,00
<i>Kellerlicht</i>				
1	<i>PAU Verlegen der Leitungen YM-J 3x1,5 mm² AP in Evironrohr sowie Montage von Kellerlampe Babylux E27/60 W</i>	EP	1.800,00	1.800,00
<i>Gegensprechanlage:</i>				
<i>Neuinstallation von einer Gegensprechanlage FERMAX für 28 Teilnehmer</i>				
1 Stk.	<i>Alu-Frontplatte FERMAX mit 30 Ruf-tasten, eingebautem Türlautsprecher und einem Postschloss P1 montieren und anschließen</i>	EP	1.212,10	1.212,10
1 Stk	<i>Netzgerät montieren und anschließen</i>	EP	85,45	85,45
300 m Isolierrohr FX 20	<i>Stemmen, verlegen und PVC-Schlauchdraht YYSch 20 x 0,06 und 5x0,66 mm² einziehen und zusammenschalten</i>	EP	10,54	3.162,00

28 Stk.	Montage und Inbetriebnahme von Telefon-Sprechgeräten City - Max	EP	57,55	1.611,40
Telekabel-Verkabelung:				
1 PAU	Verlegen der Leitungen uP. in Isolierrohr FX 20 – FX 40 (derzeit sind die Leitungen AP in Kabelkanal verlegt)	EP	3.000,00	3.000,00
1 PAU	Erstellen diverser Provisorien, Demontage der Altanlage, Verputzarbeiten, Kosten für Wienstrom-Einsatz und Abfuhr und Entsorgung von Bauschutt"	EP	7.500,00	7.500,00

Die Kosten zu den Positionen „Hausanschlusskasten“, „Erdung und Potentialausgleich“, „Steigleitung“, „Vorzählersicherungskasten“, „Wohnungszuleitungen“, „Stiegenhauslicht“, „Kellerlicht“ ließen Kosten gemäß § 3 MRG erkennen, dessen Absatz 1 zufolge der Vermieter nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten dafür zu sorgen hat, dass das Haus, die Mietgegenstände und die der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen im jeweils ortsüblichen Standard erhalten und erhebliche Gefahren für die Gesundheit der Bewohner beseitigt werden.

Mit § 3 Abs. 2 MRG stellt der Gesetzgeber klar und eindeutig fest, dass die Erhaltung im Sinn des Abs. 1 folgende Arbeiten umfasst:

1.	die Arbeiten, die zur Erhaltung der allgemeinen Teile des Hauses erforderlich sind;
2.	die Arbeiten, die zur Erhaltung der Mietgegenstände des Hauses erforderlich sind; diese Arbeiten jedoch nur dann, wenn es sich um die Behebung von ernsten Schäden des Hauses oder um die Beseitigung einer vom Mietgegenstand ausgehenden erheblichen Gesundheitsgefährdung handelt oder wenn sie erforderlich sind, um einen zu vermietenden Mietgegenstand in brauchbarem Zustand zu übergeben;
3.	die Arbeiten, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes von bestehenden, der gemeinsamen Benützung der Bewohner dienenden Anlagen, wie im besonderen von zentralen Wärmeversorgungsanlagen, Personenaufzügen oder zentralen Waschküchen erforderlich sind, es sei denn, dass alle Mieter des Hauses für die gesamte Dauer ihres Mietvertrages auf die Benützung der Anlage verzichten; ist die Erhaltung einer bestehenden Anlage unter Bedachtnahme auf die Kosten der Errichtung und des Betriebes einer vergleichbaren neuen Anlage wirtschaftlich nicht vertretbar, so ist anstelle der Erhaltung der bestehenden Anlage eine vergleichbare neue Anlage zu errichten,
4.	die Neueinführungen oder Umgestaltungen, die kraft öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen vorzunehmen sind, wie etwa der Anschluss an eine Wasserleitung oder an eine Kanalisierung, die Installation von geeigneten Schutzvorrichtungen für die Energieversorgung oder von Geräten zur Feststellung des individuellen Energieverbrauchs;
5.	die Installation von technisch geeigneten Gemeinschaftseinrichtungen zur Senkung des Energieverbrauchs oder die der Senkung des Energieverbrauchs sonst dienenden Ausgestaltungen des Hauses, von einzelnen Teilen des Hauses oder von einzelnen Mietge-

	<i>genständen, wenn und insoweit die hiefür erforderlichen Kosten in einem wirtschaftlich vernünftigen Verhältnis zum allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses und den zu erwartenden Einsparungen stehen;</i>
6.	<i>bei Vorliegen einer nach § 17 Abs. 1a zulässigen Vereinbarung die Installation und die Miete von technisch geeigneten Messvorrichtungen zur Verbrauchsermittlung im Sinn dieser Bestimmung.</i>

Die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes sind als Mieterschutzbestimmungen ausnahmslos zwingendes Recht. Ausgehend von § 3 Abs. 3 MRG, demzufolge die Kosten von Erhaltungsarbeiten aus den in den vorausgegangenen zehn Kalenderjahren erzielten Mietzinsreserven einschließlich der Zuschüsse, die aus Anlass der Durchführung einer Erhaltungsarbeit gewährt werden, zu decken sind, ließ die Erklärung des Hausverwalters im Schreiben vom 26. Mai 2011 „Aus den laufenden Einnahmen können höchstens die anfallenden Hauserhaltungskosten gedeckt werden, für Wohnungsverbesserungen sind keine Mittel vorhanden.“ den Rückschluss darauf, dass die Beträge zur Deckung der Kosten aller unmittelbar heranstehenden Erhaltungsarbeiten nicht ausreichen, zu. In diesem Fall gilt gemäß § 3 Abs. 3 MRG folgendes:

„1.	<i>Zur Bedeckung der Kosten einer Erhaltungsarbeit sind auch die während des Zeitraums, in dem sich solche oder ähnliche Arbeiten unter Zugrundelegung regelmäßiger Bestandsdauer erfahrungsgemäß wiederholen, zu erwartenden oder anrechenbaren Hauptmietzinse, somit einschließlich der zur Deckung eines erhöhten Aufwandes zulässigen Einhebung eines erhöhten Hauptmietzinses, für alle vermieteten, vermieterbaren oder vom Vermieter benutzten Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten des Hauses heranzuziehen; insoweit hiervon Deckung geboten ist, hat der Vermieter zur Finanzierung der nach Abzug der erzielten Mietzinsreserven ungedeckten Kosten der Erhaltungsarbeit eigenes oder fremdes Kapital aufzuwenden; die mit der Aufnahme fremden Kapitals verbundenen notwendigen Geldbeschaffungskosten und angemessenen Sollzinsen sowie die durch den Einsatz eigenen Kapitals entgangenen angemessenen Haubenzinsen (Kapitalmarktzinsen) sind in diesen Fällen Kosten der Erhaltungsarbeiten.</i>
	<i>Können die Kosten aller Erhaltungsarbeiten auch auf diese Weise nicht gedeckt werden, so sind die Erhaltungsarbeiten nach Maßgabe ihrer bautechnischen Dringlichkeit zu reihen und durchzuführen; jedenfalls sind aber die Arbeiten,</i>
a)	<i>die kraft eines öffentlich-rechtlichen Auftrages vorzunehmen sind,</i>
b)	<i>die der Behebung von Baugebrechen, die die Sicherheit von Personen oder Sachen gefährden, dienen oder</i>
c)	<i>die zur Aufrechterhaltung des Betriebes von bestehenden Wasserleitungs-, Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Beheizungs- (einschließlich der zentralen Wärmeversor-</i>

	<i>gungsanlagen), Kanalisations- und sanitären Anlagen erforderlich sind, vorweg durchzuführen."</i>
--	--

Aufgrund der obigen Ausführungen stellte sich die Frage nach den Gründen, die a) der Vorschreibung erhöhter Mietzinse im Gefolge eines Verfahrens gemäß § 18 MRG entgegengestanden waren, b) für die vorrangige Durchführung der Installationsarbeiten für Satellitenempfangsanlagen gegenüber jenen Arbeiten, die zur Einstufung der Wohnung als brauchbar entscheidend waren."

Mit Schreiben vom 19. September 2012 antwortete der steuerliche Vertreter auf die obigen Fragen mit der Feststellung: „*Es wurde kein Verfahren gemäß § 18 MRG durchgeführt.*“

2. Abgabenrechtlicher Kostencharakter der Elektroarbeiten

Punkt 2 des in Rede stehenden Vorhalts zufolge „enthält § 28 Abs.2 EStG 1988 neben der Anordnung, wie Instandsetzungsaufwendungen unter bestimmten Umständen zu behandeln sind, auch eine Definition, was unter Instandsetzungsaufwendungen zu verstehen ist. Danach handelt es sich um 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. Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (vgl. Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuerhandbuch Tz. 36.2 zu § 28; Kohler, Instandsetzung oder Instandhaltung ?, SWK 1989, A I 291).

Nach der derzeitigen Aktenlage waren die Wohnungen vor der Durchführung der Elektroleitungsarbeiten als solche der Ausstattungskategorie D unbrauchbar im Sinn des auf das in Rede stehende Haus in Anwendung zu bringenden Mietrechtsgesetzes zu deuten. War der Nutzwert der Einkunftsquelle nach den durchgeföhrten Arbeiten zur Rechnungskostenposition „Erdung und Potentialausgleich“ als erhöht zu erkennen, so waren die von den Kostenpositionen „Gegensprechanlage“ und „Telekabel- Verkabelung“ verschiedenen Ausgabenpositionen in der Rechnung der Firma R. vom 17. Juni 2008 der Beweis für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 leg. cit., von denen nur 1/10 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 im Streitjahr in Abzug gebracht werden kann.“

Mit Schreiben vom 19. September 2012 behauptete der steuerliche Vertreter bezüglich den gegenständlichen Punkt: „*Es wurden nicht mehr als 25 % aller Elektroleitungen erneuert, daher liegt eindeutig Instandhaltungsaufwand vor.*“

3. Neuinstallation von einer Gegensprechanlage FERMAX für 28 Teilnehmer

Punkt 3 des in Rede stehenden Vorhalts zufolge „*legte der Installateur mit der Leistungsposition „Neuinstallation von einer Gegensprechanlage FERMAX für 28 Teilnehmer“ in der letztgenannten Rechnung den Herstellungskostencharakter der in Rede stehenden Ausgabenposition offen, deren Nutzungsdauer aufgrund der Aktenlage mit zumindest zehn Jahren angenommen werden könnte. Um Abgabe einer Stellungnahme zu diesem Schätzwert, der sämtliche Ihren Ausführungen zugrunde gelegenen Beweismittel beizulegen sein werden, wird ersucht.“* Mit Schreiben vom 19. September 2012 stellte die steuerlich vertretene Bw. zum in Rede stehenden Punkt fest: „*Bei der Neuinstallation handelt es sich um Herstellung.*“

4. Position „Telekabel-Verkabelung“

Mit Punkt 4 des in Rede stehenden Vorhalts hielt der Referent des Unabhängigen Finanzsenats der steuerlich vertretenen Bw vor, dass „*den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Dezember 1994, 93/16/0191, und 28. Juni 1995, 89/16/0014, zufolge „Beweisen“ heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeiführen. Diese Eigenschaft war den Rechnungen der Firma R. nur in sehr eingeschränkten Umfang zuzusprechen, wenn beispielsweise der Rechnung vom 27. Dezember 2007 zufolge Gemeinschafts- SAT-Anlagen zum Empfang von über die Satelliten Astra, Hotbird und Kopernikus ausgestrahlten Programme montiert worden sein sollen, obwohl der letztgenannte Satellit zum Zeitpunkt der Montagearbeiten nicht mehr aktiv gewesen war.*

Erst über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 16. April 2009 wurde der Realkanzlei Capellmann von der Firma R. bestätigt, dass es sich in der Rechnung, wo Kopernikus erscheint, um einen Schreibfehler handelt, „welcher uns auch zum jetzigen Zeitpunkt unerklärlich ist... Also Kopernikus als Satellitenempfang wurde nie montiert, sondern TÜRKSAT 42 Grad Ost,...“.

Erst über den an den Hausverwalter Capellmann adressierten Vorhalt des Unabhängigen Finanzamts vom 14. Mai 2009, wie Sender der Satelliten Astra 19,2 Grad Ost, Hotbird 13 Grad Ost und Türksat 42 Grad Ost mit einer „Parabolantenne 120“ und „3 Stk Spaun Kaskade 9/8 Multischalter“ empfangbar sein sollen, legte der Elektroinstallateur R. mit Mail vom 27. Mai 2009 offen, eine zweite Parabolantenne montiert zu haben, welche aber nicht in der Rechnung erscheine, „da das ein Zusatzauftrag war und wir diesen nicht extra verrechnet haben.“. Zur Rechnungsposition „Telekabel- Verkabelung“ ist zunächst generell zu bemerken, dass den in Rede stehenden Arbeiten die Installation einer ASTRA-HOTBIRD-TÜRKSAT- Gemeinschaftsanlage vorausgegangen ist, auf die Einzelsatellitenempfangsanlagen umgestellt worden sind. Mit dem Anschluss an die in Rede stehende Gemeinschaftsanlage waren nur für Digital-

Nutzer zugängliche Sender empfangbar (z.B. ARD EINS EXTRA, ARD EINS FESTIVAL, ARD EINS PLUS, ZDF DOKUKANAL (jetzt ZDF neo), ZDF THEATERKANAL (jetzt ZDF Kul-tur), ZDF INFOKANAL (heute ZDF Info), sodass mit der Anschaffung der in Rede stehenden Satellitenempfangsanlagen die Entwicklung hin zum Digital-TV vollzogen wurde. Obwohl die Umstellung der einzelnen auf dem Dach montierten Satellitenempfangsanlagen auf Digital-Satellitenfernsehen denkbar gewesen wäre, ließ die Gemeinschaftsanlage im Vergleich zu einer einzelnen ASTRA-/HOTBIRD-/TÜRKSAT- Satellitenempfangsanlage die Möglichkeit des Empfangs von einer größeren Zahl an Programmen von verschiedenen Sendern erwarten.

Mit der Rechnung der Firma R. vom 27. Dezember 2007 wurde die Montage von Gemeinschaftsanlagen, die den Empfang von über die Satelliten ASTRA und HOTBIRD ausgestrahlte Programme ermöglichen sollten, zum Preis von € 11.401,36 plus 20 % MwSt bestätigt. Durch die Zurücknahme der Berufung gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 bedingt blieb der steuerliche Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat eine Stellungnahme zum Punkt des Vorhalts des Unabhängigen Finanzsenats vom 16. April 2009, demzufolge die Nutzungsdauer von Basisgeräten und Kaskaden der Firma Spaun zwischen zehn und fünfzehn Jahren beträgt, schuldig. Um Nachrechnung einer Stellungnahme zu diesem Punkt wird ersucht, widrigenfalls eine Nutzungsdauer der Basisgeräte und Kaskaden der Firma Spaun von fünfzehn Jahren angenommen wird, infolge dieser § 7 Abs. 2 EStG zufolge 1/15 der auf die Satellitenempfangsanlagen entfallenden Herstellungsnettorkosten für das Jahr 2008 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in Abzug zu bringen sein werden.

Was die in Rede stehende Rechnung der Firma R. vom 17. Juni 2008 anbelangt, enthielt diese die nachfolgend angeführten Teilkostenposition:

1 PAU	<i>Verlegen der Leitungen uP. in Isolierrohr FX 20 – FX 40 (derzeit sind die Leitungen AP in Kabelkanal verlegt)</i>	EP	3.000,00	3.000,00
1 PAU	<i>Erstellen diverser Provisorien, Demontage der Altanlage, Verputzarbeiten, Kosten für Wienstrom-Einsatz und Abfuhr und Entsorgung von Bauschutt"</i>	EP	7.500,00	7.500,00

Aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs dieser Kostenposition mit den Herstellungskosten für die in Rede stehende Gemeinschaftsanlage wird um Abgabe einer Stellungnahme zur Frage, warum nicht, wie vom Unabhängigen Finanzsenat bedacht, auch bei diesen Ausgaben gemäß § 7 Abs. 2 EStG nur 1/15-tel dieser Kosten als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 leg. cit. für das Streitjahr anzuerkennen sein sollte, ersucht."

Mit Schreiben vom 19. September 2012 führte die steuerlich vertretene Bw. zum in Rede stehenden Punkt ins Treffen: „*Die Telekabelverkabelung, ist, da ja ein Austausch vorliegt, als Instandsetzungsaufwand zu berücksichtigen.*“

Im Anschluss an die Ausführungen zu den vier Vorhaltspunkten stellte die steuerlich vertretene Bw. die „Zusammenfassung laut Rechnung der Firma R. vom 17. Juni 2008“ wie folgt dar:

Sofortabsetzung 2008 als Instandhaltungskosten				30.579,73 €
Verteilung auf vier Jahre wie vom Finanzamt anlässlich der Veranlagung 2009 und 2010 vorgenommen:				
Gegensprechanlage	6.070,95 €			
Telekabel	10.500,00 €	16.570,95 €	Jahr 2008: 50%	2.071,36
				32,651,09

Aufgrund der von G. A. zur Gänze bezahlten Rechnung der Firma R. würden diese Absetzungen für 2009 und 2010 von jeweils € 4.142,72 bzw. für 2011 von € 2.071,36 die persönlich getragenen Aufwendungen zur Steuernummer 000/0000 betreffen. Die Nutzungsdauer der Geräte der Firma Spaun sei mit vier, maximal fünf Jahren anzunehmen.

Nach persönlicher Vorsprache beim Unabhängigen Finanzsenat am 18. Oktober 2012 gab Steuerberater Mixan mit Schreiben vom 23. Oktober 2012 bekannt, dass die Nutzungsdauer der Geräte der Firma Spaun wie auch vom Finanzamt bereits veranlagt mit vier Jahren angenommen werden sollte; diesbezüglich werde die Berufung zurückgezogen. Herr A. sei mit einer Nutzungsdauer der Gegensprechanlage auf zehn Jahre einverstanden. Hinsichtlich Telekabel-Verkabelung scheine auf der Rechnung vom 17. Juni 2008 ausdrücklich auf („derzeit sind die Leitungen AP im Kabelkanal verlegt“); der Bestätigung von Herrn A. zufolge, habe es sich bei der „Telekabel-Verkabelung“ nicht um eine Neuinstallation, sondern nur um die Unterputzlegung der bestehenden Leitungen gehandelt; seien keine neuen Leitungen hinzugekommen, so ergebe sich damit die Sofortabschreibung als Instandhaltungsaufwand. Mit dem Schreiben vom 23. Oktober 2012 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat folgende AfA-Tabelle übermittelt:

				Betrag	Dauer	Afa	31.12.2007	
SAT-Anlage		Rechnung 27.12.2007		11.401,36	4	1.425,17	9.976,19	
Gegensprechanlage		Rechnung 17.06.2008		6.070,95	10			
Telekabel- Verkabelung		Rechnung 17.06.2008		10.500,00	1			
Steigleitung		Rechnung 17.06.2008		30.579,73	1			
		AfA	31.12.08	AfA	31.12.09	AfA	31.12.10	AfA
SAT-Anlage	Rg.27.12.2007	2.850,34	7.125,85	2.850,34	4.275,51	2.850,34	1.425,17	1.425,17
Gegensprechanl.	Rg.17.06.2008	607,10	5.463,85	607,10	4.856,75	607,10	4.249,65	607,10
Telekabel- Verkabelung	Rg.17.06.2008	10.500,00						
Steigleitung)	Rg.17.06.2008	30.579,73						
		44.537,17		3.457,44		3.457,44		2.032,27

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben die Abgabenbehörden gemäß § 115 Abs. 1 und 3 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, zu

ermitteln, wobei Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen sind.

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind gemäß § 119 Abs. 1 BAO vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. Juli 2011, 2009/17/0132; Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 8 zu § 167 samt den dort beispielhaft angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 2009, 2009/16/0033, 23. September 2010, 2010/15/0078, 28. Oktober 2010, 2006/15/0301, 26. Mai 2011, 2011/16/0011). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 8 zu § 167 und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1994, 92/15/0159).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden, ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In materiellrechtlicher Hinsicht enthält § 28 Abs. 2 EStG 1988 neben der Anordnung, wie Instandsetzungsaufwendungen unter bestimmten Umständen zu behandeln sind, auch eine Definition, was unter Instandsetzungsaufwendungen zu verstehen ist. Danach handelt es sich um 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.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. September 2007, 2006/15/0333, zu folge liegt eine Erhöhung des Nutzungswertes vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch Tz. 36.2 zu § 28; Kohler, Instandsetzung oder Instandhaltung?, SWK 1989, A I 291). Instandsetzungsaufwand ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern sofort abzugsfähige Instandhaltung (vgl. Doralt, EStG, 7. Auflage, Tz. 389 zu § 4).

Eine Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes liegt vor, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. Dabei ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen (vgl. Quatschnigg/Schuch, aaO, Tz. 36.3 zu § 28; Kohler, aaO).

Nach Doralt, EStG, 9. Auflage, Rz 117 zu § 28, sind Instandhaltungsaufwendungen im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch aus der negativen Abgrenzung: Instandhaltungsaufwendungen sind Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt.

Im gegenständlichen Berufungsfall stand der Abgabenbehörde zur abgabenrechtliche Beurteilung der in Rede stehenden Kosten ursprünglich nur die Rechnung der Firma R. vom 17. Juni 2008 mit den nachfolgenden Positionen zur Reparatur der Elektroanlage laut Angebot vom 21. November 2007 Nr. 217/07 zur Verfügung:

„Hausanschlusskasten:				
1 Stk.	Hausanschlussicherungskasten mit 4 NH-Trenner Gr.: 00/160 A und einem Überspannungsschutz lt. ÖVE ÖNORM 8001 einstemmen, versetzen und anschließen	EP	1.955,88	1.955,88
Erdung und Potentialausgleich:				
1 Stk	Tiefenerder 4,5m Nirosta schlagen und Potentialausgleich-Leitungen AP in Evilonrohr 20 verlegen und YM 16 mm ² Leitungen einziehen und anschließen, Erdungsschellen und Potentialausgleichsschiene montieren und die Nullungsverbindung bis in den Hausanschlusskasten verlegen	EP	1.175,00	1.175,00
Steigleitung: Verlegen von vier Steigleitungen in Isolierrohr 63, biegsam, einstemmen, verlegen und Leitungen einziehen.				
1	55 m Steigleitung 1 (5 x 35 mm ²) Stiegenaufgang EG-3.0G	EP	63,20	3.476,00
2	36 m Steigleitung 2 (5 x 35 mm ²) Gang rechts EG-3.0G	EP	63,20	2.275,20
3	55 m Steigleitung 3 (5 x 35 mm ²) Gang links 2.0G-3.0G	EP	63,20	3.476,00
4	45 m Steigleitung 4 (5 x 25 mm ²) Gang links EG-1.0G	EP	50,70	2.281,50

Vorzählersicherungskasten:				
1	11 Stk Vorzählersicherungskästen erneuern VSTV2 440 aus Kunststoff mit dreipoligen Neozedsicherungen einstemmen, versetzen und anschließen	EP	674,75	7.422,25
Wohnungszuleitungen:				
1	218 m Verlegung der Leerverrohrung bis zu den Abzweigkästen oberhalb der Wohnungstüre in Isolierrohr 40 biegsam, stemmen und verlegen	EP	15,40	3.357,20
Stiegenhauslicht:				
1	180 m Erneuerung der Leitungen und des Stiegenhausverteilers Isolierrohr 20 biegsam, stemmen, verlegen und einziehen von Ye 1,5mm ² Leitungen	EP	8,84	1.591,20
2	14 Stk Schalterdose mit Taster beleuchtet montieren und anschließen	EP	20,50	287,00
3	15 Stk Deckenleuchte/Opal DM 240 inkl. Montage und Anschluss	EP	36,50	547,50
4	1 Stk Sicherungsverteiler Up bestückt mit: 1 Zählerplatz, 2-reihigen Nachzählerverteiler 1 Fensterstromschutzschalter 40/4/0,03 4 Leitungsschutzschalter 16/1N/B 1 Stiegenhausautomat Elpa 8 1 Schukosteckdose	EP	935,00	935,00
Kellerlicht:				
1	1 PAU Verlegen der Leitungen YM-J 3x1,5mm ² AP in Evilonrohr sowie Montage von Kellerlampe Babylux E27/60 W	EP	1.800,00	1.800,00
Gegensprechanlage: Installation von einer Gegensprechanlage FERMAX für 28 Teilnehmer				
1 Stk	Alu-Frontplatte FERMAX mit 30 Rufftasten, eingebautem Türlautsprecher und einem postschloss P1 montieren und anschließen	EP	1.212,10	1.212,10
1 Stk	Netzgerät montieren und anschließen	EP	85,45	85,45
300m Isolierrohr FX 20	Stemmen, verlegen und PVC-Schlauchdraht YYSch 20x0,06 und 5x0,66 mm 2 einziehen und zusammenschalten	EP	10,54	3.162,00
28 Stk.	Montage und Inbetriebnahme von Telefon-Sprechgeräten City – Max	EP	57,55	1.611,40
Telekabel-Verkabelung:				
1 PAU	Verlegen der Leitungen uP. in Isolierrohr FX 20 – FX 40 (derzeit sind die Leitungen AP in Kabelkanal verlegt)	EP	3.000,00	3.000,00
1 PAU	Erstellen diverser Provisorien, Demontage der Altanlage, Verputzarbeiten, Kosten für Wienstrom-Einsatz und Abfuhr und Entsorgung von Bauschutt“	EP	7.500,00	7.500,00

Nach der Aktenlage ließen die oben zitierten Kostenpositionen den Rückschluss auf das Vorliegen von Instandsetzungsaufwendungen zu, zumal das Objekt in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetz fällt, sodass aus den laufenden Einnahmen die anfallenden Hauserhaltungskosten gedeckt werden können. Es war daher nur an der steuerlich vertretenen Bw. gelegen gewesen, den behaupteten Instandhaltungskostencharakter der Ausgaben zu dokumentieren.

Wenn die steuerlich vertretene Bw. die Kopie der mit 8. Dezember 2000 datierten Rechnung der auf Elektroinstallationen und Verrichtung von Störungsdiensten spezialisierten Firma A-GmbH betreffend Herstellung einer Erdungsanlage inklusive Potentialausgleich mit Prüfprotokoll vom 7. Dezember 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat erstmals als Beilage zu ihrem Schreiben vom 22. Juni 2011 vorgelegt hatte, konnte die Berufungsbehörde erst durch das dem Schreiben vom 22. Juni 2011 beigelegte Prüfprotokoll 1995 für Erdung und Hauptpotentialausgleich vom Donnerstag, den 7. Dezember 2000 mit dem Firmenstempel der A-GmbH Kenntnis davon erlangen, dass a) ein Vertikalerder Niro im für Bestandzwecke bestimmten Objekt vorhanden sei; b) betreffend den Potentialausgleich eine Wassermesserbrücke für das in Rede stehende Haus nicht notwendig sei; c) an die Potentialausgleichsschiene ein Erder, eine Verbindung zum Hausanschlusskasten, Wasserleitungsrohre, ein Zentralschutzleiter sowie Gasrohre angeschlossen seien; d) der Zentralschutzleiter für jede einzelne der drei Steigleitung in 16 mm² ausgeführt sei; e) die Schutzleiterstichleitungen vom Zentralschutzleiter zur Verbraucheranlage teilweise in Funktion seien; f) die Anlage nach ÖVE EN1 ausgeführt und in Ordnung sei.

Erst mit der Vorlage der mit 8. Dezember 2000 datierten Rechnung über die Summe von S 51.800 netto als Beilage zum Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 22. Juni 2011 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat angezeigt, dass der Auftrag zur Verrichtung notwendiger Erweiterungsarbeiten an der elektrischen Hausanlage nach der Vorschreibung durch die MA 31 (Wiener Wasserwerke) an die Firma A-GmbH am 16. Oktober 2000 erteilt worden war. Da die Rechnung vom 8. Dezember 2000 die verrechneten Leistungen mit „1. Errichten einer Erdungsanlage inkl. Potentialausgleich. Erstellen eines Überprüfungsbefundes für die Erdungsanlage. 2. Erstellen einer vorschriftsgerechten Schutzleiteranschlussmöglichkeit für alle Wohnungsvorzählersicherungsverteiler inklusive Allgemeinverteileranlage (13 Stück)“ beschrieben und die Anmerkung, dass die Erdungsanlage nach ÖVE – EN 1 ausgeführt und in Ordnung sei, enthalten hatte, verschafften die Daten im Prüfprotokoll 1995 vom 7. Dezember 2000 in Verbindung mit den Angaben der Rechnung vom 8. Dezember 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat die Gewissheit darüber, dass die Ausstattung des Hauses mit elektrischen Leitungen dem Stand der Technik im Jahr 2000 entsprochen hatte.

Die Tatsache, dass eine Änderung der Einkunftsquelle in der Ertragsfähigkeit durch die im Streitjahr erbrachten Leistungen der Firma R. im Jahr 2008 bei Vergleich der Rechnung vom 8. Dezember 2000 samt dem in Rede stehenden Prüfprotokoll vom 7. Dezember 2000 mit der mit 17. Juni 2008 datierten Rechnung der Firma R. nicht festzustellen gewesen war, machte jene Ausführungen in der an G. A. adressierten Stellungnahme der Firma R. (zu den in Rede stehenden Elektroarbeiten) vom 18. Mai 2011 glaubhaft, denen nach der vorhandene und funktionstüchtige Hausanschlusskasten ausgetauscht worden sei, damit er den erneuerten Leitungen besser entspreche; eine Erdung und Potentialausgleich seien ebenfalls vorhanden gewesen, es sei lediglich eine Erweiterung der im Jahr 2000 neuwertig hergestellten Erdungsanlage und Potentialausgleich erfolgt; die bisherige Nullungsverbindung sei bis in den Hausanschlusskasten verlegt worden; die Steigleitung sei unter Putz verrohrt gewesen, auf Grund der Reparaturen der letzten Jahre sei die Verrohrung uneinheitlich gewesen; die Neuverrohrung sei lediglich zwecks Vereinheitlichung der Anlage erfolgt; bei dieser Gelegenheit seien die neuen Rohre in einer stärkeren Dimension verlegt worden; die vorhandenen und funktionstüchtigen Vorzählersicherungskästen seien ebenfalls vereinheitlicht und dem damaligen Stand angepasst worden; die vorhandenen Leitungen für Stiegenhaus und Kellerlicht seien ebenfalls vereinheitlicht worden; eine Baubewilligung für diese Arbeiten sei nicht erforderlich gewesen.

Nach der Aktenlage wurden daher zwar Elektroarbeiten in dem Haus im Streitjahr verrichtet, jedoch war durch die der Rechnung vom 17. Juni 2008 ersichtlichen Leistungen weder eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes - im Haus waren bereits jahrelang elektrische Leitungen, ein Hausanschlusskasten, eine Erdung samt Potentialausgleich, eine Steigleitung sowie Vorzählersicherungsverteiler vorhanden - noch eine Verlängerung der Nutzungsdauer erkennbar.

Frühestens mit der dem Unabhängigen Finanzsenat als Beilage zum Schreiben vom 22. Juni 2011 vorgelegten Kopie der Rechnung 2000 der Firma A-GmbH samt Prüfprotokoll 1995 in Verbindung mit der mit 18. Mai 2011 datierten Stellungnahme der Firma R. zu den der Rechnung vom 17. Juni 2008 ersichtlichen Elektroarbeiten war daher die Annahme von Gründen, die hinsichtlich der Erneuerung der elektrischen Leitungen für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwendungen sprechen konnten, zu verneinen, sodass dem angefochtenen Bescheid zwangsläufig nicht zu entnehmen gewesen sein konnte, worin sich die neuen Installationen von den bisherigen in einer Weise unterschieden, dass der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängert worden wäre.

Zum Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29. September 2012 war zu bemerken, dass entgegen dem Vorbringen zu den in Rede stehenden Arbeiten an den Hauselektroleitungen, demzufolge nicht mehr als 25 % aller Elektroleitungen erneuert worden seien und daher ein-

deutig Instandhaltungsaufwand vorliege, mit dem Textteil „Erneuerung aller Elektroleitungen“ in Verbindung mit jener Rechnungskostenposition „Erdung und Potentialausgleich“, die für die Objektbewertung als „brauchbar“ oder „unbrauchbar“ nach dem Mietrechtsgesetz von Bedeutung ist, ein Erhaltungsaufwand offen gelegt wurde, der die Sanierung des Gebäudes bewirken hätte können. Diese Deutung wurde durch die mit dem Schreiben vom 22. Juni 2011 nachgereichten Beweismittel widerlegt.

Der Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters vom 29. September 2012, derzufolge „*ein-deutig Instandhaltungsaufwand vorliegt*“, weil „*nicht mehr als 25 % aller Elektroleitungen erneuert wurden*“, war zu erwideren, dass dem Einkommensteuergesetz Bestimmungen, in diesen „Instandhaltungsaufwendungen“ definiert sind bzw. kraft dieser die abgabenrechtliche Wertung der auf die Erneuerung der Elektroleitungen fallenden Kosten als Instandhaltungsaufwendungen anhand eines Prozentsatzes erfolgen könnte, fehlen. Wird der angesprochene Prozentsatz in den Rz 6460 ff. der Einkommensteuerrichtlinien als Kriterium für die allgemeine Abgrenzung des Instandhaltungsaufwands vom Instandsetzungsaufwand ins Treffen geführt, so handelt es sich bei diesen Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Unabhängigen Finanzsenat/Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle. Wenn die mit dem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 13. August 2012 gestellten Fragen nach den Gründen, die a) der Vorschreibung erhöhter Mietzinse im Gefolge eines Verfahrens gemäß § 18 MRG entgegengestanden waren, b) für die vorrangige Durchführung der Installationsarbeiten für Satellitenempfangsanlagen gegenüber jenen Arbeiten, die zur Einstufung der Wohnung als brauchbar entscheidend waren, lediglich mit dem der Vorhaltsbeantwortung vom 19. September 2012 ersichtlichen Satz „*Es wurde kein Verfahren gemäß § 18 MRG durchgeführt*“ kommentiert werden, so blieb die Frage nach den Gründen für die vorrangige Durchführung der Installationsarbeiten für Satellitenempfangsanlagen gegenüber jenen Arbeiten, die zur Einstufung der Wohnung als brauchbar entscheidend waren, unbeantwortet.

Aufgrund der obigen Ausführungen waren die durch die Erneuerung der Elektroleitungen angefallenen Ausgaben von € 30.579,73 netto als Instandhaltungsaufwand zu bewerten, wodurch sie sofort in voller Höhe als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig waren.

Was die Kosten für die installierte Gegensprechanlage betrifft, ist eine Gegensprechanlage ein Kommunikationsmittel zur Übermittlung von Sprache mittels elektrischer Signale - ähnlich dem Telefon. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens zählen Anlagen solcher Art zu den Wirtschaftsgütern von einer mehr als vierjährigen Nutzungsdauer.

Wenn der Bw. mit Punkt 3 des Schreibens des Unabhängigen Finanzsenats vom 13. August 2012 zur Leistungsposition „*Neuinstallation von einer Gegensprechanlage FERMAX für*

„28 Teilnehmer“ in der in Rede stehenden Rechnung der Firma R. vorgehalten wird, dass die Nutzungsdauer aufgrund der Aktenlage mit zumindest zehn Jahren angenommen werden könnte, und daher um Abgabe einer Stellungnahme zu diesem Schätzwert, der sämtliche den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zugrunde gelegenen Beweismittel beizulegen sein werden, ersucht wird, waren die Erklärungen „*Bei der Neuinstallation handelt es sich um Herstellung*“ und „*Verteilung auf vier Jahre wie vom Finanzamt anlässlich der Veranlagung 2009 und 2010 vorgenommen: Gegensprechsanlage € 6.070,95 und Telekabel € 10.500 16.570,95*“ nicht ausreichend, die dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegene Nutzungsdauer substantiiert zu begründen. Da die im Justizportal Rheinland-Pfalz unter Landesrecht online abfragbare Abschreibungstabelle für Gemeinden als Anlage zur Richtlinie über die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen und die Berechnung der Abschreibungen (Abschreibungsrichtlinie - VV - AfA) die Nutzungsdauer von zehn Jahren für Sprechanlagen bestimmt, war in analoger Anwendung dieses behördlichen Schätzungswertes nur ein Zehntel der Herstellungskosten für die in Rede stehende Gegensprechsanlage, also 607,09 € als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig.

Was die Kosten in der Rechnungsposition „Telekabel-Verkabelung“ anbelangt, hatten diese Ausgaben ihre Ursache in der im Jahr 2007 erfolgten Installation von zum Empfang von Programmen der Satelliten Astra, Hotbird und Türksat geeigneten Satellitenempfangsanlagen. Wird die mit dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 19. September 2012 offen gelegte Annahme der Nutzungsdauer der Geräte der Firma SPAUN mit vier, maximal fünf Jahren durch die deutsche Abschreibungstabelle für SAT-Anlagen, welche die Nutzungsdauer für Satellitenanlagen mit fünf Jahren ausweist, bestätigt, so war 1/5 der auf die Satellitenempfangsanlagen entfallenden Herstellungsnettorkosten von € 11.401,36 für das Jahr 2007, also € 2.280,272, ebenso wie ein 1/5 der in der Rechnung vom 17. Juni 2008 unter der Position „Telekabel-Verkabelung“ ausgewiesenen Kosten von € 10.500, also € 2.100 als abzugsfähige Werbungskosten für das Jahr 2008 anzuerkennen.

Dem Vorlageantrag des steuerlichen Vertreters war die Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entgegenzuhalten, dass § 276 Abs. 1 BAO zufolge die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen kann und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen kann, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 BAO, § 86 a Abs. 1 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO) zu erklären ist. Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann gemäß § 276 Abs. 2 BAO innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Zur

Einbringung eines solchen Antrages ist der Bw. und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt.

Nach Ritz, BAO 4. Auflage, Tz 26 zu § 276 und dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Oktober 1997, 93/14/0146) setzt ein Vorlageantrag unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraus. Wird der Vorlageantrag vor Zustellung der Berufungsvorentscheidung gestellt, so ist er den beiden Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Juni 1990, 89/14/0122, und 25. November 1999, 99/15/0136 zufolge wirkungslos.

Mit dem im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Beitritt des G. A. zur Berufung war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil § 257 Abs. 1 BAO zufolge einer Berufung, über die noch nicht rechtskräftig entschieden ist, nur beitreten kann, wer nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger (§ 224 Abs. 1 BAO) in Betracht kommt. Sind Abgabenbescheide Bescheide, die Abgaben festsetzen, so ist ein Beitrittsrecht für Berufungen gegen Bescheide über die Feststellung von Einkünften ausgeschlossen; diesbezüglich steht den Beteiligten das Berufsrecht gemäß § 246 BAO zu.

Wenn der steuerliche Vertreter einerseits mit der Berufung behauptet, die Abschreibungsquote für die im Jahr 2007 von G. A. zur Gänze getragene Erneuerung der SAT-Anlage sei irrtümlich von der Hausverwaltung auf die beiden Mitbesitzer je zur Hälfte aufgeteilt worden („4tel Herstellungsaufwand 2007“) und um Berichtigung in der Form, dass 2008 „€ 1.425,17 bei G. A. erhöhen sich auf € 2.850,34, bei V. A. fällt diese Position weg“, ersucht, andererseits mit dem Vorlageantrag die 100%ige Zurechnung der Ausgaben auf Grund der Bezahlung durch G. A. zur Steuernummer 000/0000 beantragt, hätte es der Vorlage stichhaltiger Beweismittel für diese ungewöhnlichen Vorbringen bedurft, um diesen zum Erfolg zu verhelfen. Eine solche Beweiskraft war der mit 17. August 2009 datierten Bestätigung des V. A., derzufolge G. A. die Rechnungen der Firma R. vom 27. Dezember 2007 und 17. Juni 2008 zur Gänze allein getragen habe, abzusprechen, weil beide Rechnungen der Firma R. an die Hausinhabung jenes Hauses A-Straße 1-3 zu Handen Realkanzlei Capellmann adressiert waren, die die Kosten den beiden Hälfteneigentümern G. und V. A. anteilsgemäß zugerechnet hatte, infolge dessen sich beispielsweise für das Jahr 2007 ein Einnahmenüberschuss von € 7.856,97 für V. A. bzw. ein Werbungskostenüberschuss von € 477,41 für G. A. ergab. Mit dem von der Realkanzlei Capellmann ermittelten Werbungskostenüberschuss wurden Bewegungen auf dem Personenkonto G. A. erfasst, die in der nachfolgenden Tabelle dargestellt werden:

31.03.2007	5% Bauverwaltungshonorar	-1.818,96
21.06.2007	Kosten für Beiblatt 2006	-400,00
27.09.2007	Re.B./...fläche rep.	-5.834,12

31.12.2007	Briefmarken	-5,50
31.12.2007	Parkgebühr	-53,00
31.12.2007	Kilometergeld (300 km)	-112,80
31.12.2007	Hausherrenverband	-110,00

Die Annahme, der Hausverwalter hätte irrtümlicherweise V. A. anteilmäßig fünfzig Prozent der Ausgaben von € 20.946,24, also € 10.473,12 zugerechnet und diese Verrechnung dem Finanzamt in der „*Beilage zur Feststellung der Einkünfte 2007 Objektteil*“ mit dem Text „Konto Nr.-1110; Kontobezeichnung/Datum/Beleg/Text–28.12.2007 00000 Re R./ Nr.676/ 07; Einzelbetrag - € 11.401,36 angezeigt, war höchst unwahrscheinlich, weil die Bewegungen auf dem Personenkonto G. A. zwar einen konkreten Bezug zu der Rechnung der Firma R. vermissen ließen, jedoch dazu geeignet waren, die Vermutung einer Besprechung zwischen dem Hausverwalter mit G. A. zum Thema Geltendmachung welcher der im Jahr 2007 angefallenen Ausgaben in der Abgabenerklärung vor deren Offenlegung beim Finanzamt zu begründen.

Aber auch mit der Erklärung der Bewegung mit der Bezeichnung „24.06.2008 Re.R. / Rep. Arb.Elektroanlage 47.150,68“ auf dem Konto von G. A. in dem von der Realkanzlei Capellmann Alleinh. Komm. Rat. Peter Capellmann erstellten Hauserträgnis für A. G. war für den letztgenannten Hälfteeigentümer des Hauses nichts zu gewinnen, weil allein dieser Eintrag nicht geeignet war, die alleinige Finanzierung der in Rede stehenden Kosten durch G. A. glaubhaft zu machen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist es bei einem Miethaus trotz fehlender Aussicht, auf die Dauer gesehen Überschüsse zu erzielen, nicht zulässig, Liebhaberei anzunehmen, wenn Zwangsvorschriften auf dem Wohnungs- bzw. Mietsektor Überschüsse verhindern (VwGH 3. April 1968, 400/65; 3. März 1970, 1721/69). War aufgrund der Aktenlage eine tatsächliche Ungewissheit nicht festzustellen, so war der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO in der nunmehr abgeänderten Fassung gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Berechnung der auf die beiden Miteigentümer entfallenden Einkünfte aus der Vermietung des in Rede stehenden Objekts dargestellt:

	Anteiliger Betrag GV	Anteiliger Betrag VV
Überschuss der Einnahmen/ Werbungskosten laut Erklärung	11.734,28 €	-35.924,90 €
24.06.2008 Re.Radic/Rep.Arbitr. Elektroanlage		47.150,68 €
Abzüglich der Kosten für die Erneuerung der Elektroleitung (€ 30.579,73)	- 15.289,86 €	- 15.289,87 €
Abzügl. 1/10 der Herstellungsk. für eine Gegensprechanlage (607,09 €)	- 303,55 €	- 303,54 €
Abzüglich 1/5 der Kosten für das Telekabel (2.100 €)	- 1.050,00 €	- 1.050,00 €
Position „4tel Herstellungsaufwand 2007“ laut Erklärung (2.850,34 €)	1.425,17 €	+ 1.425,17 €
Abz. 1/5 der Nettokosten für die Satellitenanlagen (2.280,27 €)	- 1.140,14 €	- 1.140,13 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 4.624,10 €	- 5.132,59 €
--	--------------	--------------

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		- 9.756,69 €	
Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil	
1.	Vorisek G., 1000 B-Straße 0/0, Wien 9/18/19 Klosterneuburg 000/0000	Einkünfte	- 4.624,10 €
2.	Vorisek V., 1XXX Flötzersteig 6G, Wien 8/16/17 186/6471, (Ehemals Wien 9/18/19 Klosterneuburg 145/0969)	Einkünfte	- 5.132,59 €

Wien, am 31. Oktober 2012