



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 3

GZ. RV/0352-G/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch Mag. Edgar Steinberger, Steuerberater, 8786 Rottenmann, Hauptstraße 41, vom 7. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 12. März 2008 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 bis 2003 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für 2003 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 bis 2003 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Berufung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2003 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jahr 1994 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ihr Geschäftszweig ist nach Angaben des Firmenbuchs „Metallbau, Handel mit Waren aller Art“. In den Streitjahren waren EF, KW (bis Herbst 2003) und BF als Gesellschafter am Stammkapital der Bw beteiligt. Handelsrechtlicher Geschäftsführer ist EF (bis Herbst 2003 auch KW).

**Strittig ist**, ob es sich bei den von der Bw getragenen Kosten der im Jahr 2003 erfolgten Neudeckung des Daches des (von den Gesellschaftern an diese vermieteten) Betriebsgebäudes um eine verdeckte Ausschüttung handelt.

Im Jänner 1994 erwarben EF und FS (bis 1996 neben EF Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw) im Wege einer Zwangsversteigerung die Liegenschaft-P, bestehend aus dem Grundstück 536/1 im Gesamtausmaß von 1.827 m<sup>2</sup> mit einem 92 m<sup>2</sup> großen Wohnhaus sowie einem 782 m<sup>2</sup> großen ehemaligen Fabriksgebäude, das lange als Wohnhaus gedient hatte.

Im Ende März 1994 beantragte die Bw den Ausbau des Gebäudes zu einer Montagehalle. Der **Baubeschreibung** ist zu entnehmen:

*Abtrag sämtlicher best. Decken und Zwischenwände, Einbau einer neuen Stahlbetonfertigteildecke*

Aus dem **Einreichplan** ist ersichtlich gemacht, dass im Montagehallenbereich (etwa zwei Drittel der Gebäudefläche) die beiden übereinander liegenden Decken des Gebäudes entfernt und eine Betondeckede (auf vier Stahlbetonpfeilern) eingezogen werden wurde.

Dem **Baubewilligungsbescheid** vom 7. Juli 1994 ist folgender Auszug aus dem Befund und Gutachten des Bausachverständigen zu entnehmen (Seite 4 und 5):

*Der Bauwerber beabsichtigt, das bestehende Werkstattengebäude derzeit im Erdgeschossbereich umzubauen. Bestehende Wände sollen entfernt werden und gleichzeitig ein im Südosten angebauter Zubau abgebrochen werden. Geringfügige zusätzliche Abmauerung für neu benötigte Räume sollen getätigter werden. Geringfügige zusätzliche Abmauerung für neu benötigte Räume sollen getätigter werden, wobei sich die Abmauerungen nur auf das Erdgeschoss beziehen. ...*

*Die Planung selbst zeigt, daß die bestehende Montagehalle durch einen Einzug einer Decke im gesamten Montagehallenbereich höhenmäßig verkleinert wird und daß oberhalb der neueingezogenen Decke derzeit keine Baumaßnahmen durchgeführt werden. Das Erreichen dieser Fläche oberhalb der eingezogenen Decke soll über den nördlichen, derzeit unberührten Teil erfolgen. Im nördlichen Abschnitt des ersten Bauabschnittes soll ein Büro, 1 WC für Angestellte und 1 Gasübernahmeraum entstehen. ...*

Im Zuge dieses Umbaues kam es auch zu einer Vergrößerung der Fensterfronten samt Fenstereinbau, einer Vergrößerung des „Halleninnenlebens“, einer Fassadenrenovierung, Innenverputz und der Demontage eines desolaten Zubaus.

Dem Inhalt der **Mietvertragsurkunde** vom 9. September 1994 ist zu entnehmen:

### I.

*Die Firma S-F-GesbR ist grundbürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft [anonymisiert]. Gegenstand dieses Mietvertrages ist das Grundstück mit einem Ausmaß von ca. 1.872 m<sup>2</sup> samt dem darauf befindlichen Gebäude bestehend aus Büro- und Produktionsflächen. Weiters werden die Abstellplätze für PKW im Freien vermietet.*

**II.**

**Die Firma S-F-GesbR im folgenden kurz Vermieterin genannt, vermietet und [Bw], im folgenden kurz Mieterin genannt, mietet die im Pkt. I. dieses Vertrages näher bezeichnete Liegenschaft um den frei vereinbarten Mietzins von S 47.775,-- (in Worten: Schilling siebenundvierzigtausendsiebenhundertfünfundsiebzig) monatlich zuzüglich der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe.**

**III.**

**Der Mietzins ist im voraus bis zum 10. eines jeden Monates mit einem Respiro von fünf Tagen auf ein von der Vermieterin namhaft zu machendes Konto zu überweisen. Der Beginn des Mietzinszahlung wird ab 1.6.1994 vereinbart. Auf Grund der hohen Investitionen die durch die Mieterin getätigt worden sind werden die Miethöhen wie folgt vereinbart:**

<b>1.6.1994 bis 31.12.1995 p.m.</b>	<b>S 5.000,--</b>
<b>1.1.1996 bis 31.12.1998 p.m.</b>	<b>S 10.000,--</b>
<b>ab 1.1.1999</b>	<b>S 47.775,--</b>

**IV.**

[Wertsicherung - Text nicht wiedergegeben]

**V.**

**Da die Parteien dieses Mietvertrages den Mietzins frei und ohne Bedachtnahme auf behördliche Mietzinsregelungen jedweder Art ausschließlich nach kommerziellen Gesichtspunkten vereinbart haben, kommen sie überein, daß während der Dauer dieses Mietverhältnisses amtliche Mietzinsänderungen nicht zu berücksichtigen sind, sondern eine Änderung des Mietzinses nur auf Grund der vorstehenden Wertsicherungsklausel erfolgen darf.**

**VI.**

**Außer dem vorangeführten eigentlichen Mietzins ist die Mieterin verpflichtet, die auf das Bestandsobjekt entfallenden Betriebskosten gemäß § 21 MRG, d. s. insbesondere die Grundsteuer, die Müllabfuhrgebühr, der Wasserzins- und Kanalbenützungsgebühr zu leisten, sowie eine angemessene Versicherung des Objektes gegen die gesetzliche Haftpflicht des Hauseigentümers und gegen Leitungswasserschäden einschließlich Korrasionsschäden, abzuschließen.**

**Die benützungsbezogenen Betriebskosten, wie Strom, Telefon und Beheizung sind von der Mieterin aus eigenen zu tragen. Überdies verpflichtet sich die Mieterin zum Abschluß einer angemessenen Feuerversicherung und hat er die bezügliche Prämie aus eigenem zu tragen.**

**Die von der Mieterin zu bezahlenden Betriebskosten werden nach den bisherigen Erfahrungssätzen vorerst mit einem Betrag in der Höhe von S 5.000,-- zuzüglich 20%iger USt akontiert. Die Vermieterin ist verpflichtet, bis jeweils zum 30.6. des Folgejahres für das vergangene Jahr eine Betriebskostenabrechnung zu legen und sind allfällige Differenzbeträge sodann binnen vier Wochen auszugleichen. Nach der Betriebskostenabrechnung richtet sich auch das Betriebskostenakonto für die Folgezeit**

**VII.**

**Die Vermietung des Mietgegenstandes erfolgt zum Zweck des Betriebes eines metall- und aluminiumverarbeitenden Betriebes und Handel mit Waren aller Art.**

VIII.

**Die Mieterin ist in der Gestaltung des Bestandobjektes grundsätzlich frei. Soweit bauliche Veränderungen, die auch der Bewilligung der Baubehörde bedürfen, geplant sind, hat die Mieterin die ausdrückliche Zustimmung hierfür seitens der Vermieterin einzuholen, wobei die Vermieterin ihre Zustimmung nur dann verweigern kann, wenn begründete Interessen der Vermieterin durch die geplanten Umbauarbeiten gefährdet erscheinen.**

[Haftung für Schäden durch Umbauarbeiten - Text nicht wiedergegeben]

IX.

*Die Mieterin ist berechtigt, während der gesamten Dauer des Mietverhältnisses und bei Beendigung desselben Investitionen, die ohne Schädigung der Bausubstanz entfernt werden können, zu entfernen, was insbesondere für Maschinen, Aggregate und sonstige Einrichtungsgegenstände gilt, auch wenn sie mit dem Boden fest verbunden sind.*

*Investitionen, die ohne Schädigung der Bausubstanz nicht entfernt werden können, gehen nach Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin über.*

*Bei Beendigung des Bestandsverhältnisses, aus welchen Gründen auch immer, hat die Vermieterin das Wahlrecht, von der Mieterin die Wiederherstellung des seinerzeitigen Zustandes zu begehrn oder aber das Bestandobjekt in jenem Zustand rückgestellt zu übernehmen, in welchen die Mieterin den Bestandsgegenstand gebracht hat.*

X.

**Das Bestandverhältnis beginnt mit 01.03.1994 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.** Beide Vertragspartner können das Mietverhältnis zum Monatsletzten unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist kündigen.

Die Vermieterin verzichtet jedoch unwiderruflich auf ihr Kündigungsrecht auf die Dauer von 10 Jahren, das ist bis zum 28.02.2004.

Die Vermieterin kann das Mietverhältnis mit sofortiger Wirkung ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist für aufgelöst erklären, wenn die Mieterin trotz eingeschriebener Mahnung und Setzung einer Nachfrist von 4 (vier) Wochen mit mehr als zwei Monatsmieten im Rückstand ist.

XI.

[Vorkaufsrecht - Text nicht wiedergegeben]

XII.

*Die Mieterin ist berechtigt, das Mietobjekt und das darauf befindliche Gebäude auf seine Kosten in einer Weise zu gestalten, die sie für ihre geschäftlichen Zwecke für nützlich und notwendig erachtet und insbesondere Firmenaufschriften und andere Reklame, auch in Leuchtschrift, auf ihre Kosten anzubringen.*

[Aufschriften bei Beendigung - Text nicht wiedergegeben]

XIII.

**Die Mieterin ist verpflichtet, das Mietobjekt und das auf ihm befindliche Gebäude während der gesamten Dauer des Mietverhältnisses auf ihre Kosten instandzuhalten und bei ordnungsgemäßer Beendigung desselben, wenn dies von der Vermieterin gefordert wird, in ordnungsgemäßen Zustand, jedoch unter Berücksichtigung der**

*normalen Abnutzung, an die Vermieterin" zu übergeben. Die Mieterin verpflichtet sich in diesem Falle schon jetzt, sämtliche hierfür erforderlichen Erklärungen abzugeben.*

#### XIV.

*[Anschlusswerte - Text nicht wiedergegeben]*

#### XV. - XIX

*[Text nicht wiedergegeben]*

Mit **Kaufvertrag** vom 23. Jänner 1996 veräußerte FS ua. seinen Hälftenanteil an der Liegenschaft an KW (wiederum veräußert mit Kaufvertrag vom 19. Jänner 1999 an BF).

In der Folge wurden folgende **bauliche Maßnahmen am Betriebsgebäude** durchgeführt:

Zeitpunkt/Zeitraum	Maßnahme
1997	Ausweitung der Stahlbetondecke im Erdgeschoss auf den Bürobereich
Winter 1998/1999	Büroumbau
Herbst 1999/Winter 2000	Errichtung eines Stiegenaufgangs mit anschließender Verglasung der Fassadenkonstruktion
Winter 1999/2000	Einbau der Fensterfront im ersten Stock und im Obergeschoß
Frühjahr/Sommer 2000	Renovierung des baulich angrenzenden Wohnhauses durch die „F-GesnbR“
2001	Hallenerweiterung in Form eines Zubaus auf einer Längsseite
Frühjahr 2003	Einzug einer Stahlbetondecke im ersten Obergeschoß über dem Bürobereich, Erneuerung der Dachdeckung
Frühjahr 2004	Errichtung von Mieträumlichkeiten (Büros) sowie Seminar- und Besprechungsräumlichkeiten
Frühjahr 2007	Ausbau von Büroräumen im ersten Stock

Im Zusammenhang mit der Erneuerung der Dachdeckung (2003) hat die Bw folgende **Zahlungen** für Planung und Ausführung an das Zimmerei- und Holzbauunternehmen P-GmbH und an die Dachdeckerei-Spenglerei WÖ geleistet (Beträge in Euro):

Rechnungs-aussteller	Rechnungs-datum	Rechnungs-betrag	Zahlungs-datum	Zahlungs-betrag
WÖ	31.12.2002	3.489,60	30.01.2003	3.384,91
P-GmbH	23.12.2002	35.654,48	14.01.2003	34.584,84
P-GmbH	22.12.2003	12.203,66	02.01.2004	12.203,66
WÖ	30.12.2003	36.138,96	20.01.2004	35.054,79

Mit **Prüfungs- und Nachschauauftrag** vom 7. Jänner 2008 führte das Finanzamt bei der Bw eine Außenprüfung der Jahre 2004 bis 2006 durch. In der Folge wurde der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2002 und 2003 ausgedehnt. Im Zuge dieser Außenprüfung traf der Prüfer die (hier strittige) Feststellung, dass eine verdeckte Ausschüttung vorliege, weil die Bw die Kosten der Dachdeckung bezahlt habe, die Verpflichtung zur Erhaltung der „ursächlichen Bausubstanz (Dach)“ gemäß § 1096 ABGB jedoch den Vermieter treffe.

Mit den hier angefochtenen **Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden** vom 12. März 2008 versagte das Finanzamt der Bw deshalb im wiederaufgenommenen Verfahren den Vorsteuerabzug sowie den Betriebsausgabenabzug für die Dacherneuerung wie folgt (Beträge in Euro):

	2002	2003
Vorsteuer	5.942,00	8.638,60
Betriebsausgaben	29.712,00	43.193,00

Weiters zog das Finanzamt die Bw mit dem hier ebenfalls angefochtenen Bescheid vom 12. März 2008 zur **Haftung für Kapitalertragsteuer** wie folgt heran (Beträge in Euro):

2002	Aufwandsminderung	netto	29.712,00
	Vorsteuerkürzung		5.942,40
	Verdeckte Ausschüttung	brutto	35.654,40
	Kapitalertragsteuer		8.914,00

2003	Aufwandsminderung	netto	43.193,00
	Vorsteuerkürzung		8.638,60
	Verdeckte Ausschüttung	brutto	51.831,60
	Kapitalertragsteuer		12.958,00

Dagegen wendet sich die Bw mit **Berufungsschreiben** ihres steuerlichen Vertreters vom 7. April 2008 beantragt die Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Zur Begründung wird vorgebracht:

*Das Dach war nur teilweise schadhaft und bedurfte nur das Auswechseln von einzelnen alten Dachziegeln. Die Neuinvestition von empfindlichen Anlagen, Barcode Scanner samt Funkübertragung, automatisierte Geometrieschnittstellen, sowie das Bearbeitungszentrum samt hochsensibler EDV-Ausstattung und weiterer sensibler Bearbeitungsmaschinen verbunden mit der Erweiterung der Produktionsfläche veranlasste die Geschäftsführung, die Dachsanierung über der erweiterten Produktionsfläche zu veranlassen, damit Produktionsausfälle durch höhere Gewalt vermieden werden können, da jeder Tag an Betriebsstillstand Kosten von € 11.500 ohne Pönale von Lieferverzögerungen verursachen würde.*

*Aus dem Umstand, dass die teilweise Dachsanierung durch den Betrieb der [Bw] veranlasst war und keine Werterhöhung des Gebäudes stattgefunden hat, ist folglich dem Vermieter kein Vorteil erwachsen, wodurch keine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt werden kann.*

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Juni 2008 zur Entscheidung vor.

Mit gesondertem Schreiben vom 20. Juni 2008 hat die Bw die mündliche Verhandlung beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. Dezember 2009 gab das Finanzamt der Berufung bezüglich Haftung für Kapitalertragsteuer 2002 statt. Mit (dem hier nicht angefochtenen) Haftungsbescheid vom selben Tag zog es die Bw in Höhe der bisherigen Kapitalertragsteuer 2002 (= 8.914,00 Euro) zusätzlich zur bisherigen Kapitalertragsteuer 2003 (= 12.958,00) zur Haftung heran.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie eingangs angeführt ist es im Berufungsfall strittig ist, ob es sich bei den von der Bw getragenen Kosten der im Jahr 2003 erfolgten Neudeckung des Daches des (von den Gesellschaftern an sie vermieteten) Betriebsgebäudes um eine verdeckte Ausschüttung handelt.

Die Ergänzung des Ermittlungsverfahrens hat in sachverhaltsmäßiger Hinsicht ergeben, dass bei der dem Streitfall zugrunde liegenden „Dachsanierung“ folgende Maßnahmen gesetzt wurden: Austausch der Mauerbank, Auswechselung einzelner Dachsparren und Neudeckung des gesamten Daches.

### **§ 8 KStG 1988** bestimmt:

- (2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen  
 - im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder  
 - entnommen oder  
 - in anderer Weise verwendet wird.

### **§ 12 UStG 1994** bestimmt:

- (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. (...)

(2) (...)

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen,  
 a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, (...)

### **§ 1 MRG** bestimmt:

- (1) Dieses Bundesgesetz gilt für die Miete von Wohnungen, einzelnen Wohnungsteilen oder **Geschäftsräumlichkeiten aller Art** (wie im besonderen von Geschäftsräumen, Magazinen, Werkstätten, Arbeitsräumen, Amts- oder Kanzleiräumen) samt den etwa mitgemieteten (§ 1091 ABGB) Haus- oder Grundflächen (wie im besonderen von Hausgärten, Abstell-, Lade- oder Parkflächen) (...)

### **§ 3 MRG** in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt:

- (1) Der Vermieter hat nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten dafür zu sorgen, dass das Haus, die Mietgegenstände und die der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen im jeweils ortsüblichen Standard erhalten werden. Im übrigen bleibt § 1096 des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs unberührt.

(2) Die Erhaltung im Sinn des Abs. 1 umfaßt:

1. die Arbeiten, die zur Erhaltung der allgemeinen Teile des Hauses erforderlich sind, (...)

### **§ 8 MRG** in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet:

- (1) Der Hauptmieter ist berechtigt, den Mietgegenstand dem Vertrag gemäß zu gebrauchen und zu benützen. Er hat den Mietgegenstand und die für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen, wie im besonderen die Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- (einschließlich von zentralen Wärmeversorgungsanlagen) und sanitären Anlagen so zu warten und, soweit es sich nicht um die Behebung von ernsten Schäden des Hauses handelt, so instand zu halten, daß dem Vermieter und den anderen Mietern des Hauses kein Nachteil erwächst. (...)

---

Das Mietverhältnis zwischen der Bw und ihren Gesellschaftern fällt aufgrund des Alters, der Beschaffenheit und der Nutzung des Gebäudes gemäß § 1 MRG in den Vollanwendungsbereich des MRG.

Die Angemessenheit des (Haupt-)Mietzinses ist zwischen den Parteien unstrittig.

Gemäß § 3 Abs. 1 MRG hat der Vermieter dafür zu sorgen, dass das Haus im jeweils ortsüblichen Standard erhalten bleibt, wobei gemäß Abs. 2 die Erhaltung im Sinne des Abs. 1 die Arbeiten, die zur Erhaltung der allgemeinen Teile des Hauses erforderlich sind, umfasst. Zu den allgemeinen Teilen des Hauses gehört auch das Dach (MietSlg.45.222). Die Erhaltungspflicht des Vermieters im Sinne des § 3 MRG kann auch durch Vereinbarung dem Mieter nicht übertragen werden (vgl. *Würth/Zingher/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht<sup>21</sup> (2004) § 8 Rz 4; ebenso: *Prader*, MRG 3.03 § 1096 ABGB E 53 [www.rdb.at]).

Treten Schäden am Bestandobjekt auf, die durch Umbauten des Mieters entstanden sind, kann der Mieter insoweit **nicht** Erhaltung vom Vermieter einfordern (für § 1096 ABGB: *Prader*, MRG 3.03 § 1096 ABGB E 62/2 [www.rdb.at]).

Von Seiten der Bw wird im Berufungsverfahren wird nun im Wesentlichen vorgebracht, dass die „Maßnahmen“ aufgrund der Bautätigkeit der Bw im Jahr 1994 verursacht worden seien. Das Dach sei voll funktionsfähig gewesen und stets instand gehalten worden (siehe das Schreiben vom 25. August 2009). Durch die Errichtung der Fertigungshalle und Entfernung von Zwischendecken, Stützen und Pfetten das Innenleben des Gebäudes wesentlich verändert und die Veränderungen in der Statik missachtet worden sei. Daher sei die „Sanierung“ ausschließlich auf Grund der Baumaßnahmen der Bw erforderlich gewesen (siehe das Schreiben vom 12. Mai 2009, vgl. auch das Schreiben vom 28. Jänner 2010).

Das Finanzamt meint hingegen, dass es sich um eine altersbedingte Erneuerung der Dachdeckung gehandelt habe. Bei den entfernten Wänden habe es sich laut Bauplan um nicht tragende Wände gehandelt, sodass durch diese Maßnahmen die Statik des Gebäudes nicht negativ beeinflusst worden sein dürfte. Aktenkundig finde sich im Bauakt kein Hinweis, dass durch die Umbaumaßnahmen Veränderungen vorgenommen worden wären, die sich auf die Statik und somit auf die Sicherheit des Dachstuhles ausgewirkt hätten (siehe das Schreiben vom 20. Jänner 2010).

Der im Auftrag des unabhängigen Finanzsenats am 13. August 2009 vom Finanzamt als **Zeuge** einvernommene Geschäftsführer der Firma P-GmbH, Ing. ER, sagte zum Sachverhalt aus (Teilauszug):

(...)

*Frage 2:*

*Wann ist es hinsichtlich der Dachsanierung zu den ersten Kontaktaufnahmen zur Fa. P-GmbH gekommen?*

*Antwort:*

*Zur ersten Kontaktaufnahme ist es am 11.1.2001 mit Herrn EF gekommen. Bei dieser Besprechung wurde der zeitliche Rahmen und der Istzustand des Gebäudes erhoben. Gleichzeitig sind erste Planungsvarianten erstellt worden. Bei diesem Gespräch hat es sich um eine erste Kontaktaufnahme gehandelt. Die Gesprächsnote vom 11.1.2001 findet sich als Beilage 1 zu dieser Niederschrift.*

*(...)*

*Weiteres - allgemeiner Zeitablauf:*

*In diversen Besprechungen im Jahr 2001 sind verschiedene Varianten der Dachsanierung besprochen worden. So findet sich am 21.3.2001 ein Kostenvoranschlag an die [Bw] über Leimbinderarbeiten, dem Einziehen einer Tramlage für den Ausbau des Dachgeschoßes, eine Kaltdachausbildung und die Errichtung einer Riegelwand im letzten Obergeschoß. Die Kosten wurden mit ca. 188.000 Euro ermittelt.*

*Per 29.1.2002 wurde eine weitere Variante besprochen, die eine Liftvariante beinhaltet hat. Dieser Kostenvoranschlag hat sich auf etwa 168.000 Euro belaufen.*

*Frage 4:*

*Wann ist die Entscheidung zur endgültigen Ausbauvariante gefallen?*

*Antwort:*

*Nachdem die Kosten für die bisher besprochenen Varianten samt Liftzubau zu teuer waren, ist im Sommer oder Frühherbst 2002 die Entscheidung zur Dachsanierung in einer abgespeckten Form gefallen.*

*Frage 5:*

*Welche Sanierungsmaßnahmen sind letztendlich durchgeführt worden?*

*Antwort:*

*Diese Variante beinhaltet das*

- Austauschen der Mauerbank (Holzauflage für die Sparren oberhalb des Mauerwerkes),*
- Auswechseln und Verstärken von morschen Sparren (ca. 130 Ifm, das entspricht ca 11 Stück Sparren)*
- Abbruch der alten Ziegeleindeckung und Dachlattung*
- Verlegung einer Unterspannbahn (Schutz gegen Flugschnee und Wassereintritt)*
- Verlegung der neuen Dachlattung*
- Verschalungsarbeiten im Sichtbereich*

*Frage 6:*

*Wann wurden diese Arbeiten von wem durchgeführt?*

*Antwort:*

---

Die Sanierungsarbeiten hätten noch im Herbst 2002 erfolgen sollen, was aber durch einen frühen Wintereinbruch nicht mehr möglich war. Letztlich konnten die Arbeiten erst am 21.3.2003 beginnen und am 28.5.2003 abgeschlossen werden.

Die Abrechnung vom 23.12.2002 beinhaltet

- Kosten für die Planung
- Statische Berechnungen
- Planung von Detailausbildungen und den Materialeinkauf.

Der Abrechnungsbetrag hat netto 29.700 Euro betragen. Davon dürften ca. 16.000 auf Materialeinkauf entfallen, die restlichen 13.700 Euro entfallen auf die umfangreichen Planungsarbeiten und statischen Berechnungen.

Nachdem die Entscheidung gefallen war, dass Dachsparren nur fallweise ausgetauscht werden, war auch klar, dass die Neueindeckung leichter sein musste.

Bemerkt wird, dass wir die Dachlattung und die Mauerbank aus zugekauftem Bauholz selbst angefertigt haben (eigene Sägewerk).

Die Kosten für die Planung und die Statik sind nach angefallenen Stunden abgerechnet worden. Angemerkt wird, dass die planmäßige Erfassung der Naturmaße äußerst aufwendig war und erinnerlich ca. 300 Arbeitsstunden a 45 Euro betragen hat.

Von Ende März bis Ende Mai 2003 ist es tatsächlich zur Bauausführung vor Ort gekommen, wobei insgesamt 476,10 Arbeiterstunden zur Verrechnung gekommen sind. Die namensbezogene Aufstellung findet sich in der Beilage 2 dieser Niederschrift.

Frage 7)

Wann wurden diese Arbeiten schlußendlich abgerechnet?

Antwort:

Die Schlußrechnung wurde mit 11.12.2003 gelegt. Der Rechnungsbetrag hat sich auf 44.306,98 Euro netto belaufen. Der Aufzahlungsbetrag zur seinerzeitigen Abrechnung vom 23.12.2002 in Höhe von netto 15.486,- setzt sich ausschließlich aus Arbeitsleistungen zusammen (476,10 Arbeitsstunden, was einem durchschnittlichen Stundensatz von netto 33 Euro entspricht).

Abschluss - Was ist geschehen:

Wie aus der Abrechnung vom 11.12.2003 ersichtlich ist, sind insgesamt 35 m<sup>2</sup> Sparren und 91 m<sup>2</sup> Mauerbank ausgetauscht worden. Als Wind- und Regenschutz wurden 1010 m<sup>2</sup> Kunststofffolie gitterverstärkt (Dragofol) verlegt worden. Zur Eindeckung des Daches mit den neuen Dachschindeln mussten ca 3000 Ifm Dachlatten neu angebracht werden. Nach Fertigstellung der Zimmermannsarbeiten ist das Dach durch die Fa. WÖ neu gedeckt worden.

Angemerkt wird, dass in den ersten Angeboten aus dem Jahr 2001 noch bauliche Veränderungen am Gebäude vorgesehen waren, die in der tatsächlichen Ausführung nicht mehr zum Tragen gekommen sind. Die Arbeiten im Jahr 2003 haben sich ausschließlich auf die Sanierung des Daches reduziert.

Der im Auftrag des unabhängigen Finanzsenats am 8. Juni 2010 vom Finanzamt als **Zeuge** einvernommene Baumeister Ing. HD sagte zum Sachverhalt aus:

Frage 1:

---

Lt. vorliegendem Eireichplan vom 17.3.1993 sind Sie mit der Planerrichtung und dem Aus- und Umbau des ehemaligen Objektes P zu einer Montagehalle beauftragt worden. Auftragserteiler war erinnerlich die [Bw].

Der Planerrichtung ist eine Befundung vor Ort vorangegangen. Bitte schildern Sie den vorgefundenen Bestand des Gebäudes:

Antwort:

Der vorgefundene Bauzustand war wirklich desolat. Es war allen Beteiligten sehr rasch klar und war es auch die betriebliche Notwendigkeit, dass der gesamte südliche Bereich des Gebäudes (die jetzige Montagehalle) ausgehöhlt werden muss. Die im Plan gelb markierten Bereiche zeigen den Bereich, der abgerissen werden musste. Der rot dargestellten Wände wurden neu errichtet (Heizraum, Sanitär, Waschraum, .. ).

Der gesamte Altbau hat im 1. und im 2. Obergeschoß durchgehend über eine Tramdecke verfügt. Die gelb markierten Zwischenwände waren in Riegelbauweise errichtet und grobteils nicht tragend. Über die Entkernung des südlichen Bereiches sind die Riegelbauwände und auch die Holzdecken entfernt worden.

Die Dachkonstruktion ist immer an den Aussenwänden aufgelegen, war aber meiner Erinnerung nach zusätzlich über Stuhlsäulen (Stuhlsäule deswegen, weil die Säule den Dach "stuhl" stützt) gestützt. Über die Entfernung der Decken ist die statische Unterstützung durch die Stuhlsäulen weggefallen. Die Schubkräfte des Dachstuhles nach Aussen wurden weiterhin und unverändert von den bestehenden Zugbändern (Stangen) übernommen.

Der Dachstuhl war vermutlich seit Anbeginn als Brettbinderkonstruktion konzipiert. An der Dachkonstruktion war erkennbar seit Errichtung des Objektes bis zum Umbau nichts verändert worden ist.

Das Dach selbst war mit Tondachziegel eingedeckt.

Frage 2:

Welche baulichen Maßnahmen sind in weiterer Folge gesetzt worden?

Antwort:

Der ursprüngliche Zustand des Bodens war für die beabsichtigten betrieblichen Zwecke nicht geeignet, wurde abgetragen und durch einen neuen Betonboden mit Unterbau ersetzt. Der Bereich über der jetzigen Montagehalle wurde im Anschluß mit Stahlbetonpfeilern und einer geschlossenen Betondecke erneuert.

Dieselbe Vorgehensweise wurde im jetzigen Bürobereich im Jahr 1997 ausgeführt, sodass das gesamte Erdgeschoss über eine Stahlbetondecke verfügt.

Die Stahlbetondecke im Obergeschoß ist 2003 über dem gesamten Bürobereich (nördlicher Teil) errichtet worden. Statisch wurde das Gewicht der Stahlbetondecke über eine neue Mittelwand und die bestehenden Aussenwände abgeleitet. In diesem Bereich sind die bestehenden Zugstangen erhalten geblieben.

Noch bevor der nördliche Teil des 1. Obergeschoßes fertig ausgebaut wurde, wurde die Entscheidung betreffend der Dachsanierung bzw. Neueindeckung getroffen.

Aktenkundig sind die Mauerbänke und 11 Stück Sparren ausgetauscht worden. Zusätzlich ist eine Alueindeckung hergestellt worden.

Nachdem baulich im Bereich des Dachstuhles die Stuhlsäulen entfernt wurden, hat der ausführende Zimmereibetrieb die Sanierung der Dacheindeckung als Sachverständiger empfohlen.

---

*Die Notwendigkeit dieser gesetzten Maßnahme oblag nicht meiner Beurteilung als ausführender Baumeister.*

*Aufgrund der enormen Spannweite war aus meiner Sicht auf Grund der mittlerweilen geänderten Normen (Schneelast) der vorhandene Dachstuhl in dieser Bauweise den heutzutage statischen Anforderungen nicht mehr entsprechend. Meiner Erinnerung nach ist die letzte Normenanpassung im Bereich der Schneelasten im Jahr 2003 erfolgt, zuvor hatte es schon immer Anpassungen der Norm gegeben.*

Vor dem Hintergrund der hier wiedergegebenen Zeugenaussagen geht der unabhängige Finanzsenat in sachverhaltsmäßiger Hinsicht davon aus, dass die Neudeckung des Daches durch die vorangegangenen Mieterinvestitionen (die ua. auch zur Beseitigung der Stuhlsäulen geführt hat) veranlasst war. Demgegenüber haben die Ermittlungen der Abgabenbehörden keine Umstände dafür hervorgebracht, die ausreichend belegen würden, dass das (wenn auch schon alte) Dach zum Zeitpunkt seiner Neudeckung so schadhaft bzw. lastbeeinträchtigt war, dass dem Vermieter **zu diesem Zeitpunkt** eine Neudeckung des Daches im Rahmen seiner Erhaltungspflicht zugekommen wäre.

Da die Notwendigkeit der Neudeckung des Daches durch die Umbauten des Mieters entstanden sind, hätte der Mieter insoweit **nicht** Erhaltung vom Vermieter einfordern können, weshalb der Feststellung des Finanzamtes, die Bw habe die Kosten der Neudeckung des Daches **für** die Gesellschafter (die Vermieter) getragen, nicht gefolgt wird.

Der Berufung war daher diesbezüglich insoweit Folge zu geben, als der Vorsteuerabzug (unter Berücksichtigung des Skontoabzugs beim Zahlungsbetrag) in voller Höhe und der Aufwand für die Neudeckung des Daches als (nachträglicher) Herstellungsaufwand im Zusammenhang mit dem vollumfänglichen Umbau des Betriebsgebäudes gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 verteilt zu gewähren war (siehe das Vorhaltsschreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 2. September 2010 und die Vorhaltsbeantwortung per E-Mail vom 16. September 2010).

Was die **Rechnung der Firma Ö vom 31.12.2002** über 3.489,60 Euro (Zahlungsbetrag 3.384,91 Euro) betrifft, so wird damit die Montage von 53,80 Laufmeter Hängerrinnen im Leistungszeitraum September/Oktober 2002 abgerechnet.

Die Bw hat dazu vorgebracht, dass es bei dieser Rechnung nicht um die Abrechnung der Dachrinnen des Betriebsgebäudes handle. Die Dachrinnen seien auf dem Zubau des angebauten Auslieferungslagers aufgebracht worden (siehe Schreiben vom 12. Mai 2009).

Da die betriebliche Veranlassung dieser Ausgabe als erwiesen gilt, war der Berufung daher Berufung auch diesbezüglich insoweit Folge zu geben, als der Vorsteuerabzug (unter Berücksichtigung des Skontoabzugs beim Zahlungsbetrag) in voller Höhe und der Aufwand für die Montage der Hängerrinnen als (nachträglicher) Herstellungsaufwand im Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung des zugebauten Auslieferungslagers gemäß § 8 Abs. 1 EStG

---

1988 verteilt zu gewähren war (siehe nochmals das Vorhaltsschreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 2. September 2010 und die Vorhaltsbeantwortung per E-Mail vom 16. September 2010).

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2003 war mangels Zuwendung an die Gesellschafter vollinhaltlich Folge zu geben.

Eine mündliche Verhandlung war nicht durchzuführen, weil ein diesbezüglicher Antrag nur in der Berufung und – sofern eine Berufungsentscheidung ergangen ist – im Vorlageantrag wirksam gestellt werden kann (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO).

**Darstellung der Berechnungsgrundlagen (Beträge in Euro):**

	<b>2002</b>	<b>2003</b>
Vorsteuer lt. angefochtener Bescheid	-257.035,51	-272.699,11
Vorsteuerkorrektur lt. Berufungsentscheidung	-564,15	-13.640,54
<b>Vorsteuer lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>-257.599,66</b>	<b>-286.339,65</b>
Einkünfte lt. angefochtener Bescheid	40.527,10	85.394,91
Einkünftekorrektur lt. Berufungsentscheidung	-84,60	-2.046,07
<b>Einkünfte lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>40.442,50</b>	<b>83.348,84</b>

Graz, am 17. September 2010