



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elisabeth Hafner, Karl Lang und KR Monique Weinmann im Beisein der Schriftführerin FOI Dumpelnik Alexandra über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch Amtsvertreter, vom 9. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 nach der am 4. August 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	2003	2004	2005
Einkommen	67.060,66	49.227,53	64.290,40
Einkommensteuer	25.280,63	16.511,88	23.730,20

Die Festsetzung der Abgaben erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine H-Firma. Daneben erzielte sie in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt PLZ Gemeinde, Adresse1.

Bei der Bw. fand im Jahr 2007 eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2005 statt. In dem dazu erstellten Bericht gemäß § 150 BAO hielt der Prüfer unter der Tz 8

"Generalsanierung Adresse1 " folgendes fest:

Das Objekt PLZ Gemeinde , Adresse1 , wurde im Jahr 2002 erworben. Im Jahre 2003 wurde mit der Sanierung des Objektes begonnen und die Kosten als Instandsetzungsaufwendungen im Jahre 2003 (€ 28.468,10), 2004 (€ 40.830,97) und 2005 (€ 2.944,23) als Werbungskosten geltend gemacht.

Es wurden im Prüfungszeitraum der Außenputz (ursprünglich Eternitverkleidung), die Heizung, die Fenster, der Innenputz, die Fußböden und die Installationen erneuert.

Das Objekt Adresse1 wurde bis 2002 als Wohnhaus verwendet.

Derzeit sind im Erdgeschoß ein Zahnarzt, die Fa. L, ein Physiotherapeut und eine Stillgruppe Mieter; im 1. Stock ist eine Frühstückspension mit 17 Betten geplant. Der 1. Stock ist noch nicht eingerichtet und es fehlt noch die Installation der Nasseinheiten.

Es liegt somit ein völlig neues Gesamtkonzept für das Objekt Adresse1 vor. Da es sich um anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen handelt, stellen diese Herstellungskosten dar. Die Aufwendungen für die Sanierung in den Jahren 2003 bis 2005 betragen € 73.086,63, d.s. rd. 62 % der Anschaffungskosten in Höhe von € 118.142,00. Zu erwähnen ist, dass die Eigenleistungen des Ehegatten im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht nicht erfasst sind und der Sanierungsaufwand wesentlich höher wäre. Es liegen somit nicht untergeordnete Sanierungskosten vor, diese stellen daher Herstellungskosten dar.

Das Haus wurde ca. 1840 (lt. Bewertungsakt) errichtet, daher ist ein AfA-Satz von 2 % anzuwenden.

Die Bescheide für die Jahre 2003 bis 2005 werden gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen, da für die erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Objekt PLZ Gemeinde , Adresse1 , ungewiss ist, ob bzw. wann ein Gesamtgewinn erzielt wird."

Entsprechend dieser Feststellungen versagte der Prüfer den fraglichen Aufwendungen die sofortige Abzugsfähigkeit und erhöhte die AfA-Basis lt. Erklärung von € 78.762,00 (= Anschaffungskosten von € 118.142,00 abzüglich Anteil Grund und Boden von € 39.380,00) für das Jahr 2003 um „Herstellungskosten“ von € 28.468,10, für das Jahr 2004 um „Herstellungskosten“ von € 38.929,04 sowie für das Jahr 2005 um „Herstellungskosten“ in Höhe von € 3.787,56. Daraus ergab sich folgende AfA (2 %): € 2.144,60 (2003), € 2.923,18 (2004), und € 2.998,93 (2005). Gegenüber der AfA lt. Erklärung pro Jahr von € 1.181,43 ergab sich somit eine Erhöhung der AfA um € 963,17 (2003), € 1.741,75 (2004) und € 1.817,40 (2005).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechende gemäß § 200 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005.

Dagegen erhob die Bw. Berufung. Strittig sei ausschließlich die steuerliche Behandlung der Ausgaben für die Generalsanierung des Mietobjekts PLZ Gemeinde , Adresse1 . Diese seien im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Instandsetzungsaufwendungen für ein nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude sofort als Werbungskosten abgesetzt worden. Im Gegensatz dazu habe der Prüfer die Auffassung vertreten, dass diese Ausgaben, da es sich dabei um anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen handle, als Herstellungskosten zu aktivieren seien und nur über die Nutzungsdauer verteilt im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden könnten. Unbestritten sei, dass die Bw. das Objekt im Jahr 2002 erworben habe und in der Folge bei diesem Gebäude umfassende Sanierungsmaßnahmen durchgeführt worden seien. Unter Inanspruchnahme von beträchtlichen Eigenleistungen, die vom Ehegatten der Bw. im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erbracht worden seien und für die keine Ausgaben angesetzt worden seien, sei u.a. die Fassade, der Innenputz, die Fenster und die Türen erneuert sowie die Sanitär-, Heizungs- und Elektroinstallationen ausgetauscht worden. In diesem Zusammenhang seien im Jahr 2003 Ausgaben (im Wesentlichen für Baumeisterleistungen für die Fassadensanierung sowie für den Einkauf von Baumaterialien) in Höhe von € 28.468,10, im Jahr 2004 in Höhe von € 38.929,04 und im Jahr 2005 von € 3.787,56 (ebenfalls für die Fassadensanierung, den Austausch der Türen und den Einkauf von Baumaterialien) angefallen. Im Zuge der Sanierungsmaßnahmen seien weder Zwischenwände, Türen oder Fenster versetzt noch andere Maßnahmen vorgenommen worden, die eine Änderung der Wesensart des Gebäudes bewirkten und somit das Vorliegen von Herstellungskosten begründen könnten. Im Übrigen sei bei Baumaßnahmen, die zu einem Zusammentreffen von Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen führten, eine getrennte Beurteilung von Erhaltungsaufwendungen einerseits und Herstellungskosten andererseits vorzunehmen, es sei denn, eine einwandfreie Trennung sei im Zusammenhang mit umfangreichen Herstellungsaufwand nicht möglich, sodass insgesamt von Herstellungsaufwand auszugehen sei. Diesbezüglich habe der Prüfer jedoch keinerlei Feststellungen getroffen. Die im gegenständlichen Fall strittigen Ausgaben seien daher eindeutig als Erhaltungsaufwand zu beurteilen. Offenbar stütze der Prüfer die Nichtanerkennung der (sofortigen) Abzugsfähigkeit der Ausgaben für die Generalsanierung lediglich darauf, dass es sich bei den betreffenden Ausgaben um anschaffungsnahe (nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen handle und diese im Verhältnis zum Kaufpreis hinsichtlich ihrer Höhe ein geringfügiges Ausmaß übersteige. Dabei werde aber übersehen, dass nach neuerer Meinung im Schrifttum und Rechtsprechung (vgl. UFS 12.4.2005, RV/0123-W/04 mit weiteren Nachweisen) die bloße zeitliche Nähe des Anfalls von

Erhaltungsaufwendungen zur Anschaffung des Gebäudes und die Höhe der Aufwendungen eine Aktivierungspflicht nicht begründen können. Das strittige Gebäude sei bis zum Beginn der Sanierungsmaßnahmen bewohnt worden. Die Sanierung habe zwar eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes und der Nutzungsmöglichkeiten bewirkt, grundsätzlich wäre aber eine Nutzung zum Zweck der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung auch im bisherigen Zustand weiterhin möglich gewesen. Das Gebäude habe sich daher bei seiner Anschaffung in einem betriebsbereiten Zustand befunden. Daran könne auch eine vom Erwerber ins Auge gefasste andere Nutzung als für Wohnzwecke nichts ändern. Die Aktivierungspflicht für anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand sei nach der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis mit der Gleichstellung des Erwerbers mit einem Käufer, dessen erworbene Liegenschaft vor der Veräußerung verbessert worden sei und der deshalb einen höheren Kaufpreis zu zahlen hätte, begründet worden. Die Annahme, ein Verkäufer könnte derartige Sanierungsaufwendungen zur Gänze auf den Käufer überwälzen, sei allerdings vom UFS in seiner Entscheidung vom 12.4.2005, RV/0123-W/04, als lebensfremd verworfen worden, weil der Kaufpreis einer Immobilie typischerweise von einer Vielzahl von Faktoren (wie beispielsweise der Lage und dem Vermietungsstand) abhängt. Der Judikatur des deutschen BFH und der neuen österreichischen Literatur folgend sah es der UFS als entscheidend an, ob der Erhaltungsaufwand zur Erlangung der Betriebsbereitschaft notwendig sei. Dies ergebe sich aus dem bilanzrechtlichen Begriff der Anschaffungskosten, dem auch bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten zu folgen sei. Anschaffungskosten seien nach § 203 Abs. 2 UGB die Aufwendungen, die geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand (ein Wirtschaftsgut) zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die Betriebsbereitschaft ergebe sich aus der Zweckbestimmung. Werde ein vermietetes Gebäude erworben und soll es vom Vermieter weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt werden, so befinde es sich in einem betriebsbereiten Zustand. In diesem Fall sei es unerheblich, ob der Erwerber grundlegende Veränderungen beim Erwerb plane und diese Pläne später verwirkliche. Dieser neueren Rechtsansicht sei auch im gegenständlichen Fall zu folgen. Für eine Aktivierung der Sanierungsausgaben bestehe daher kein Anlass.

Mit Vorhalt vom 27. August 2007 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass lt. Niederschrift über die Bauverhandlung der Marktgemeinde Gemeinde ein Gästehaus bzw. eine Frühstückspension sowie ein Heurigenbetrieb errichtet werde. Eine Frühstückspension in dieser Größenordnung sowie der Heurigenbetrieb begründeten eine gewerbliche Tätigkeit. Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit könnten Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Betriebes beabsichtigt sei. Im konkreten Fall stellten die Ausgaben anschaffungsnahe Aufwendungen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb dar, um das

Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen und seien als solche zu aktivieren. Von diesen Anschaffungskosten wäre dann ein AfA-Satz von 3 % zu berücksichtigen. Es werde um Stellungnahme gebeten.

Mit Schriftsatz vom 17. September 2007 führte die Bw. ergänzend aus, dass das Gebäude, Adresse1 in PLZ Gemeinde , zum Zeitpunkt der Anschaffung bewohnt gewesen sei und insofern, zum Zwecke der Vermietung und Verpachtung, im betriebsbereiten Zustand gewesen sei. Eine ins Auge gefasste andere Tätigkeit könne daran nichts ändern. Eine betriebliche Tätigkeit sei, wie dies die Bauverhandlung darlege, zwar angedacht doch bisher nicht aufgenommen worden. Tatsächlich sei das Gebäude bisher ausschließlich zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden und sei in den letzten zwei Jahren Mieteinnahmen von etwa € 17.300,00 erwirtschaftet worden. Eine Änderung der Art der Einkunftserzielung sei derzeit nicht geplant. Da die Liegenschaft schon vor dem Erwerb durch die Bw. Wohnzwecken gedient habe, nach dem Verkauf vermietet worden sei und in Zukunft auch damit zu rechnen sei, dass weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet würden, dienten die unternommenen Anstrengungen der besseren Vermietbarkeit des Gebäudes. Die durchgängige Vermietung und die tatsächlich durchgeführten Arbeiten ergäben ein Gesamtbild, welches eindeutig darauf hinweise, dass eine Änderung der Zweckbestimmung des Gebäudes nie ernsthaft in Betracht gezogen worden sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich aus dem Bescheid über die baubehördliche Bewilligung vom 13. Feber 2003 und der diesbezüglichen Niederschrift der Marktgemeinde Gemeinde über die Bauverhandlung sich folgender Sachverhalt ergebe:

Das Gebäude habe einen sehr alten Bestand und werde entsprechend dem technischen Stand für die neue Nutzung adaptiert. Die Bauwerberin beabsichtige die Sanierung bzw. den Umbau der bestehenden Baulichkeiten. Es sei geplant, ein ehemaliges Geschäftsgebäude, welches zweigeschoßig (Erd- und Obergeschoß) errichtet worden sei, zu einem Gästehaus umzufunktionieren. Im Erdgeschoß würden Teile als Gästeaufenthaltsräume (Frühstücksräume), Küche, zwei WC`s und der Stiegenaufgang genutzt. Der Gästeaufenthaltsraum (24,44 m²) diene als Rezeptions- bzw. Warteraum. Zwischen dem Gästeaufenthaltsraum von 19,25 m² und dem Gästeaufenthaltsraum von 20,90 m² werde die tragende Wand auf eine Größe von ca. 360 x 250 cm geöffnet. Im Obergeschoß des Hauptgebäudes würden sieben Gästezimmer mit insgesamt elf Gästebetten geschaffen. Jedes Gästezimmer setze sich aus einem Aufenthaltsraum und einem Nassraum zusammen. Im Zuge der Umbauten würde das vorhandene Stiegenhaus in der Form abgeändert, dass die

Stiegenbreite durchgehend 120 cm betrage. Im Dachgeschoß seien fünf Gästezimmer mit acht Betten vorgesehen. Die nördliche Gästeeinheit besitze zusätzlich zum Aufenthalts-Schlafrum einen Schrankraum und ein großzügiges Badezimmer zusätzlich zur Standardausstattung. In dem hofseitigen Nebentrakt, welcher früher für den dort ansässigen Schlacht- bzw. Fleischereibetrieb diene, werde nunmehr ein Heurigenbetrieb eingerichtet. Dieser Heurigenbetrieb setze sich aus einer Küche, Bar-Ausschankraum sowie drei Gästeräumen zusammen. Darüber hinaus befände sich unmittelbar neben der Küche der Heizraum für das gesamte Gebäude (Gästezimmer, Heurigenbetrieb, Geschäftseinheit). Aus der Baufertigstellungsmeldung der Marktgemeinde Gemeinde vom 13. Feber 2007 ergebe sich, dass der mit Bescheid vom 13. Feber 2003 bewilligte Wohnhausumbau (Erd- und 1. Oberschoß) am 16.11.2006 vollendet worden sei. Wenn auch der gesamte Umbau noch nicht vollendet worden sei, so dokumentiere der bisherigen Baufortschritt, insbesondere die Schaffung von Gästezimmern im Oberschoß, dass sich die Wesensart des Gebäudes geändert habe. Die Kosten der baulichen Maßnahmen, welche zum Teil durch sehr hohe Eigenleistungen sowie aus Verlegung von Gipskartonständerwänden, Erneuerung der elektrischen Leitungen, Abbrechen von Zwischenwänden und Wanddurchbrüchen, Verbreiterung der Stiegenbreite im Stiegenhaus, Herstellen neuer Kalt- und Warmwasserzuleitungen in Verbindung mit der Errichtung von Nassräumen in jedem Gästezimmer, Austausch von Fenstern und Verfliesung von WC`s samt Nebenarbeiten bestanden bzw. noch anfallen würden, stellten in ihrer Gesamtheit einen derart umfassenden Umbau des Gebäudes dar, dass von einem Herstellen eines bisher nicht existenten Wirtschaftsgutes "Gästehaus-Frühstückspension" auszugehen sei. Als Erhaltungsaufwand könnten diese Aufwendungen nicht angesehen werden, weil ein solcher nur vorliege, wenn ein Wirtschaftsgut regelmäßig in einem ordnungsgemäßen Zustand erhalten werde oder wieder in einen solchen versetzt werde (VwGH 28.10.1997, 97/14/0005). Im Falle des Umbaues des Geschäftshauses bzw. einer Wohnung lägen keine Ausbesserungsarbeiten vor, sondern es werde bzw. würde hier aus einem Wohnhaus durch umfangreiche bauliche Maßnahmen ein modernen Erfordernissen entsprechendes Gästehaus geschaffen (VwGH 20.5.1980, 3410/79; 19.2.1986, 84/13/0130; 15.2.1994, 93/14/0175). Bei Beurteilung der im vorliegenden Fall nach Erwerb eines Geschäftsgrundstückes getätigten Arbeiten bzw. Aufwendungen sei – unter Berücksichtigung der Tatsache, dass ein sehr altes Gebäude früher als Fleischhauerei und in den letzten Jahren als Wohnhaus genutzt worden sei - mit dem Umbau in ein Gästehaus bzw. eine Frühstückspension und in einen Heurigen davon auszugehen, dass hier durch die Gesamtheit der Adaptierungsmaßnahmen eine Wesensartänderung des Geschäftsgebäudes erfolgt sei, weshalb Herstellungsaufwand vorliege. Aus der Judikatur des VwGH ergebe sich eindeutig, dass Herstellungsaufwand dann

vorliege, wenn die Wesensart einer Wohnung durch Aufwendungen geändert werde. Die getätigten Aufwendungen gingen in diesen Fällen über den Erhaltungsaufwand bzw. Instandsetzungsaufwand hinaus (VwGH 20.5.1980, 3410/79; 19.2.1986, 84/13/0130). Da die betriebliche Tätigkeit lt. Vorhaltsbeantwortung zwar angedacht aber bisher noch nicht aufgenommen worden sei, werde gemäß § 16 Abs. 8 lit. e EStG unter Bezug auf die Einkommensteuerrichtlinien RZ 6444 als Absetzung für Abnutzung 2 % der Bemessungsgrundlage bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 11. Dezember 2007 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Ergänzend zu ihrer Berufung und im Hinblick auf die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung neu angeführten Entscheidungsgründe sei folgendes vorzubringen: Das Finanzamt habe die sofortige Abzugsfähigkeit der Ausgaben im Zusammenhang mit der Generalsanierung des Hauses Gemeinde , Adresse1 , nunmehr mit der Begründung, dass es sich dabei um aktivierungspflichtige Herstellungskosten handle, versagt. Das Argument vom anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwand sei offenbar fallengelassen worden. Das Finanzamt verweise in diesem Zusammenhang auf die Niederschrift über die Bauverhandlung und die Baufertigstellungsmeldung sowie die durchgeführten umfangreichen Umbaumaßnahmen. Tatsächlich habe das Finanzamt aber bis dato keinerlei Ermittlungen durchgeführt, in welchem Umfang die betreffenden Aufwendungen nach der Art der erbrachten Leistung als Erhaltungsaufwendungen oder als Herstellungsaufwendungen zu qualifizieren seien. Bei den betreffenden Aufwendungen handle es sich jedoch zu einem erheblichen Teil um Leistungen, die eindeutig als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren seien. Als Nachweis werde die Rechnung der Firma Baumeister B GmbH vom 24. August 2004 betreffend Fassadenrenovierungsarbeiten im Nettobetrag von € 29.007,99 angeführt. Da an den Außenmauern unzweifelhaft keine die Wesensart des Gebäudes betreffenden Änderungen vorgenommen, sondern lediglich der bisherige Bestand wieder in einen einwandfreien Zustand versetzt worden sei, diese Aufwendungen auch durch keinen Herstellungsaufwand bedingt seien und eine gesonderte Beurteilung einwandfrei möglich sei, sei hinsichtlich dieser Aufwendungen die sofortige steuerliche Abzugsfähigkeit jedenfalls anzuerkennen. Der restliche Teil der strittigen Aufwendungen sei überwiegend für den Einkauf von Baumaterial angefallen. Auch diese Aufwendungen könnten jedoch nicht, gleichsam in Pausch und Bogen, ohne Durchführung eines Ermittlungsverfahrens insgesamt als Herstellungskosten beurteilt werden.

Im nach Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde II. Instanz fortgesetzten Berufungsverfahren wurden an die Bw. mit E-Mail vom 11. Mai 2010 noch folgende Fragen

gerichtet:

1. Welche Gebäudeteile konkret waren im Streitzeitraum von welchen Sanierungsmaßnahmen betroffen? Nach dem Berufungsvorbringen wurden Außenfassade, Innenputz, Türen und Fenster erneuert und Sanitär-, Heizungs- und Elektroinstallationen ausgetauscht. Welche dieser Maßnahmen haben nun welchen Gebäudeteil betroffen bzw. das gesamte Gebäude betroffen? Wann wurden die einzelnen Maßnahmen durchgeführt? Es wurde um genaue Beschreibung ersucht.
2. Welche Gebäudeteile konkret waren im Streitzeitraum vermietet? Von wann bis wann dauerten die einzelnen Mietverträge? Es wurde um Vorlage der Mietverträge und genaue Bezeichnung der vermieteten Flächen ersucht.
3. Wie wurden die nicht vermieteten Gebäudeteile im Streitzeitraum genutzt?
4. Was hat sich in den Folgejahren bezüglich der Sanierung und der Nutzung des Gebäudes getan?

Diese Fragen wurden mit E-Mail vom 8. Juni 2010 wie folgt beantwortet:

Zu Frage 1:

Im Juli 2002 sei die Liegenschaft in dem aus einem beigeschlossenen Foto ersichtlichen Zustand erworben und grundlegend renoviert worden wie auf den beigeschlossenen Fotos des Jahres 2010 abgebildet. Zum vorgelegten Plan des Erdgeschosses werde angemerkt, dass sich der Eingang in der Gebäudemitte befinde und der davon rechtsgehaltene Trakt mit den Räumen A, B, C als Privatzimmervermietung „Pension XY“ genutzt werde. Der links vom Eingang gelegene Trakt mit den Räumen D, E, F, G sowie der Hoftrakt werde an Unternehmer vermietet, wie Handelsfirmen, Ärzte, Masseur etc.. Im ersten Stock befänden sich die Fremdenzimmer 1 – 7. Aus dem vorgelegten Lageplan sei das Verhältnis des straßenseitigen Hauptgebäudes zu dem Hoftrakt mit den Gästeparkplätzen zu erkennen. Der zeitliche Ablauf der Sanierungsmaßnahmen werde wie folgt skizziert:

<i>ab Jänner 2003</i>	<i>Konzentration der Arbeit noch auf das Vorderhaus; Hoftrakt und Hof werden gerade bearbeitet; Ausbau des Dachgeschosses bis heute noch nicht in Angriff genommen</i>
<i>Jänner 2003 – September 2003</i>	<i>Sanierung der Böden und Wände im Erdgeschoss (A-G)</i>
<i>Herbst 2003</i>	<i>Wasser-, Heizung-, Stromsanierung im Erdgeschoss (A-C+Heizraum+Gang+WC+Anschlüsse für Obergeschoss und restliche Räume Untergeschoss)</i>
<i>Frühjahr 2004</i>	<i>Fenstertausch Ober- und Untergeschoss vorne und hinten; Fertigstellung (Malerei, Beleuchtung und Einrichtung) der Räume A, B, C</i>
<i>Juni/Juli 2004</i>	<i>Herstellung der kompletten Außenfassade Richtung Brünnerstraße durch Baufirma B</i>
<i>Herbst 2004</i>	<i>Fertigstellung (teilweise Wände saniert, Elektrik, Heizung, Malerei, Beleuchtung und Einrichtung) der Räume E-D</i>
<i>ab Beginn 2005</i>	<i>Beginn der Arbeiten im Obergeschoss: Einziehen von Gipskartonwänden,</i>

	<i>Austauschen der Türen, Bodensanierung, Heizung, Elektrik erneuert; Beginn Einrichtung Badezimmer</i>
<i>Ende 2006</i>	<i>Sanierung des Stiegenhauses</i>
<i>2007</i>	<i>Einrichtung der Pensionszimmer Möblierung, Vorhänge...</i>
<i>ab 13.2.2008</i>	<i>Pensionsbetrieb</i>
<i>2009</i>	<i>Hofsanierung und Beginn Seitentrakt (Wandsanierungen, Vorbereitung für elektrische Arbeiten und Heizung)</i>
<i>2010</i>	<i>geplant: Hoffertigstellung, Fassade Rückseite des Hauses</i>
<i>2011</i>	<i>geplant: Fertigstellung Seitentrakt</i>
	<i>Das Haus soll insgesamt als Privatpension geführt werden. Die Räume E-D und der Hoftrakt sollen an Firmen, Ärzte etc. vermietet werden.</i>

Das im Jahr 2003 begonnene Umbauvorhaben sei schrittweise fertiggestellt worden und vermietet. Derzeit werde noch an der Hofsanierung gearbeitet, die Fertigstellung des Seitentraktes sei für 2011 geplant. Zuletzt werde geplant, das Dachgeschoss für weitere Fremdenzimmer auszubauen (2012/2013 ?).

zu Frage 2:

Im Zeitraum 2004 bis 2007 seien folgende Vermietungen vorgenommen worden:

NM, Gynäkologe, 3/2004 – 9/2004, Räume A, C
 GM, Psychotherapeut, 11/2004 – 6/2006, Räume F, E
 L, S Großhandel, 4/2004 – 12/2009, Räume E, F, G, ab 2008 Räume 3, 7
 AR, Psychotherapeutin, 5/2006 – 7/2006. Räume F, E
 K, Zahnarzt, 10/2006 – 4/2007, Räume A, B, C, D
 H, Massageinstitut, 4/2007 – 10/2007, Räume 1, 3
 ab 13.2.2008 Pensionsbetrieb, Räume 1-7, A-D

Zu Frage 3:

Aufgrund der permanenten Baustelle hätten nur jeweils die gerade fertiggestellten Teile vermietet werden können. Freie Flächen seien zur Lagerung von Baumaterial und Baugeräte verwendet worden.

Zu Frage 4:

Die weitere Entwicklung der Nutzung des Gebäudes sei einerseits der Pensionsbetrieb ab 13. Feber 2008, der den Erwartungen entspreche und mittlerweile gut eingeführt sei. Andererseits verzögere sich die Fertigstellung des Hoftraktes und des Dachbodenausbaus durch laufend hervorkommende Probleme mit der Bausubstanz, die zeit- und kostenaufwendig zu beheben seien.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Bw. ergänzend vor, dass die Vorbesitzer das Gebäude ursprünglich als Schlachtereierie genutzt hätten. Vor Erwerb sei das Gebäude zum Teil leer gestanden, zum Teil vermietet gewesen. Im Obergeschoß seien sogenannte Burschenszimmer den Angestellten des Schlachtereieriebetriebes zur Verfügung gestellt worden. Es sei aber auch an Fremdmietler vermietet worden und zwar an einen Elektriker und an einen Tierarzt jeweils im Erdgeschoß. Im Zeitpunkt des Erwerbes sei die Führung einer Fremdenpension noch nicht geplant gewesen. Man habe das Haus einfach nur irgendwie finanziell nutzen wollen. Schließlich sei das Gebäude dann im Bauverfahren als Fremdenpension eingereicht worden. In der Folge seien dann Interessenten gekommen, die die Räumlichkeiten mieten hätten wollen. Wenn es sich dabei um Dauermietler gehandelt hätte, dann wäre das Gebäude wahrscheinlich vermietet worden und der Plan für die Fremdenpension fallen gelassen worden. So sei aber nur die Hälfte des Erdgeschoßes vermietet und der Rest des Haupthauses für die Fremdenpension genutzt. Bei Erwerb des Gebäudes habe man nicht erkennen können, dass die Bausubstanz unter den Schindeln sehr beschädigt gewesen sei. Wegen der schlechten Bausubstanz seien dann auch die Kosten explodiert und die zeitliche Planung durcheinander geraten. Man habe sich bei der Wirtschaftskammer um eine Förderung bemüht, diese sei aber nicht gewährt worden, weil die Wirtschaftskammer nur eine Herstellung fördern wollte, das gegenständliche Vorhaben aber als Sanierung eingestuft worden sei. Der längere Zeitraum der Sanierung sei eben darauf zurück zu führen, dass man bei der Anschaffung des Gebäudes noch der Meinung gewesen sei, man könne mit vergleichsweise geringen finanziellen Mitteln und mit der Arbeitskraft des Ehegatten der Bw. das Auslangen finden. Im Nachhinein habe es sich aber herausgestellt, dass - wie schon ausgeführt - die Bausubstanz schlechter gewesen sei als angenommen. Man habe auch nicht mehr Geld ausgeben wollen, als absolut notwendig. Im Erdgeschoß sei eine Tür verbreitert worden. Sonst seien keine Zwischenwände abgebrochen worden. Die Gipskartonwände seien nur für die Errichtung der Nasseinheiten erforderlich gewesen und im Jahr 2005 errichtet worden. Die Nasseinheiten seien erst später nach dem Jahr 2007 eingerichtet worden (Durchführung der Installationen).

Die Vertreterin des Finanzamts brachte ergänzend vor, dass die Anfrage bei der Wirtschaftskammer im Zeitpunkt des Erwerbes erfolgt sei, sich der wahre Umfang der Baumaßnahmen aber offenbar erst im Nachhinein herausgestellt hätte. Es stelle sich die Frage, ob die Wirtschaftskammer bei voller Kenntnis der jetzigen Sachlage das Vorhaben nicht doch gefördert hätte. Dies könne aber dahingestellt bleiben, weil die Förderrichtlinien der Wirtschaftskammer für die steuerliche Beurteilung nicht maßgeblich seien. Bei den gegenständlichen Baumaßnahmen handle es sich augenscheinlich nicht um bloße Kosmetik. Dafür spreche auch der lange Zeitraum der Sanierung. Die Pension werde erst seit 2008

betrieben und habe die erste Vermietung (flächenmäßig untergeordnet) erst im März 2004 begonnen. Das Zurverfügungstellen von Zimmern durch den seinerzeitigen Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer sei mit einer Vermietung bzw. mit einer Fremdenpensionsnutzung nicht vergleichbar. In das ursprüngliche Gebäude hätte man wohl keinen Gast hinein gebracht. Jedenfalls sei es bei Erwerb keine Fremdenpension gewesen. Erst durch die Umbaumaßnahmen sei es eine Fremdenpension geworden. Es hätte vorher keine Fremdenzimmer mit Nasseinheiten gegeben. Für eine bloße Sanierung sei eine Baubewilligung nicht notwendig gewesen. Im gegenständlichen Fall sei aber ein Bauverfahren mit Baubewilligung durchgeführt worden.

Dazu führte die Bw. ergänzend aus, dass im Vorfeld mit dem Bürgermeister der Gemeinde gesprochen worden sei und dieser gemeint habe, nachdem das Gebäude zunächst für einen Fleischereibetrieb genutzt worden sei, und nunmehr geplant sei, es als Fremdenpension zu nutzen, es wäre besser, ein ordentliches Bauverfahren durchzuführen, damit sich niemand im Nachhinein beschweren könne.

Von den Parteien im Verfahren wurde einhellig festgehalten, dass die gegenständlichen Aufwendungen nur das Haupthaus betreffen und auch nur dieses Haupthaus Berufungsthema sei. Weiters wurde einhellig festgehalten, dass 25 % des Haupthauses dauerhaft der Vermietung dienen und 75 % dem Betrieb der Fremdenpension.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG 1988 anzusetzen.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendung oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den

Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Zuzufolge Z 8 leg.cit sind Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988).

Das EStG 1988 enthält weder eine gesetzliche Umschreibung des Begriffes der Anschaffungskosten noch des Begriffes der Herstellungskosten. Dem Grunde nach steuerlich anwendbar sind die Begriffsbestimmungen des § 203 Abs. 2 und § 203 Abs. 3 erster Satz HGB. Demzufolge sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie den Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie nachträgliche Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Herstellungskosten wiederum sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Sowohl der Begriff der Anschaffung als auch der Begriff der Herstellung sind im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich ident.

Demgegenüber dient Erhaltungsaufwand dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten (Instandhaltung) oder in einen solchen zu bringen (Instandsetzung). Das EStG definiert den Begriff der Instandsetzungsaufwendungen im § 4 Abs. 7 und im § 28 Abs. 2 EStG 1988 für den betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich gleich. Demnach sind Instandsetzungsaufwendungen „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“.

Während Anschaffungs- und Herstellungskosten zu aktivieren und nur nach der Nutzungsdauer im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) abzuschreiben sind, sind Erhaltungsaufwendungen grundsätzlich sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (betrieblicher Bereich) oder Werbungskosten (außerbetrieblicher Bereich).

Strittig ist, ob die gegenständlichen Gebäudeaufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren oder sofort absetzbar sind.

Das Finanzamt hat ursprünglich die Ansicht vertreten, dass die fraglichen Aufwendungen auf Grund ihrer Anschaffungsnahe (und auf Grund der gemessen an den Anschaffungskosten des

Gebäudes erheblichen Höhe) als sogenannter anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand zu aktivieren seien. Diesbezüglich ist auszuführen, dass die Anschaffungsnähe nach der neuen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (siehe UFS 12.04.2005, RV/0123-W/04 und UFS 30.09.2008, RV/0355-L/05) für die Frage der Aktivierungspflicht nicht mehr entscheidend ist. Diese Rechtsprechung wurde vom Verwaltungsgerichtshof jüngst bestätigt (VwGH 30.06.2010, 2005/13/0076).

In der Berufungsvorentscheidung qualifizierte das Finanzamt die fraglichen Aufwendungen als Herstellungsaufwand, weil sich durch die Sanierungsmaßnahmen die Wesensart des Gebäudes geändert habe. Dieser Beurteilung vermag der Berufungssenat nicht zu folgen. Der (im gegenständlichen Fall vorliegende) Austausch wesentlicher Gebäudeteile geht über eine Instandsetzung nicht hinaus, sofern nicht die Wesensart des Gebäudes durch diese Maßnahmen geändert wird (vgl. UFS 25.4.2008, RV/0213-F/06). Der Umstand, dass im Zuge des Austausches besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand (vgl. Renner, Abgrenzung zwischen Herstellung und Erhaltung bei Umbaumaßnahmen in ÖStZ 2008, 96 und die dort zitierte Judikatur). Eine Änderung der Wesensart des Gebäudes durch die strittigen Baumaßnahmen liegt nicht vor. Eine solche ist dann gegeben, wenn sich die Funktion, die Zweckbestimmung dieses Gebäudes ändert (vgl. Mayr, Herstellungsaufwand im Handelsrecht und Steuerrecht in ÖStZ 2003, 41). Zwar war entgegen der ursprünglichen Nutzung des Gebäudes durch den Voreigentümer (Fleischerei, eigene Wohnzwecke, Überlassung an Arbeitskräfte, Vermietung zu Geschäftszwecken) eine Verwendung als Fremdenpension geplant und wurde dies auch für 75% des Gebäudes realisiert, doch können wohl nur solche Maßnahmen als Herstellung betrachtet werden, durch die die Wesensart des Gebäudes geändert werden bzw. nur solche Aufwendungen als Herstellungsaufwand qualifiziert werden, die Aufwendungen zur Nutzungs- oder Funktionsänderung sind. Derartige Maßnahmen wurden im Streitzeitraum nicht gesetzt. Dass nach einer Sanierung (Instandsetzung) ein Gebäude anders genutzt wird als bisher, kann noch nicht zu einem aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand führen.

Dennoch kann sich für die gegenständlichen Aufwendungen eine Aktivierungspflicht ergeben, wenn die Aufwendungen der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft dienen und sie somit Teil der Anschaffungskosten (= Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen) sind (vgl. Mayr, Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand gerechtfertigt? in ÖStZ 2002, 44).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass das Gebäude zu 75% (Hälfte des Erdgeschoßes und das Obergeschoß zur Gänze) der Nutzung als Fremdenpension und zu 25% (die Hälfte

des Erdgeschoßes) dauerhaft der Vermietung zu Geschäftszwecken dient. Insoweit als das Gebäude nunmehr als Fremdenpension genutzt wird, war im Zeitpunkt des Erwerbes eine Betriebsbereitschaft nicht gegeben. Es besteht kein Zweifel, dass das unsanierte Gebäude für eine Fremdenbeherbergung nicht geeignet gewesen wäre. Dieses wurde zuvor als Fleischerei, zu Wohnzwecken, zur Unterbringung von Angestellten in sogenannten Burschenzimmern und zur Vermietung zu Geschäftszwecken genutzt und war nach der Schilderung der Bw. im Zeitpunkt des Erwerbes in einem schlechteren Zustand als man nach Besichtigung annehmen habe können. Dieser schlechte Bauzustand drückt sich auch in der relativ langen Sanierungsdauer aus. Die Fremdenpension wurde erst 2008 und damit rund 6 Jahre nach dem Erwerb eröffnet. Nach Art (insbesondere der Einbau von Nasseinheiten in den Fremdenzimmern im Jahr 2007) und Umfang der Sanierungsmaßnahmen sowie der Vornutzung ist also davon auszugehen, dass das Gebäude für den Betrieb einer Fremdenpension nicht betriebsbereit war und durch die Sanierungsmaßnahmen in einen betriebsbereiten Zustand gebracht wurde. Die darauf entfallenden Sanierungsaufwendungen stellen daher Anschaffungskosten dar.

Für den Teil des Gebäudes, der dauerhaft für Geschäftszwecke vermietet ist, hat aber eine andere Beurteilung Platz zu greifen. Insoweit war das Gebäude nämlich durchaus „betriebsbereit“. Schon in der Vornutzung wurde das Erdgeschoß zeitweise zu Geschäftszwecken vermietet. Die neuerliche Vermietung begann relativ zeitnah nach dem Erwerb im März 2004, was auch für eine im Wesentlichen unveränderte Vermietbarkeit spricht. Der auf diesen Gebäudeteil entfallende Sanierungsaufwand stellt daher keine Anschaffungskosten sondern seiner Art nach Instandsetzungsaufwand dar.

Wenn die Bw. argumentiert, dass auch der Fremdenpensionsteil des Gebäudes zunächst vermietet worden und dies die entscheidende Nutzung sei, und daher für das gesamte Gebäude zum Zeitpunkt des Erwerbes „Betriebsbereitschaft“ bestanden habe, dann ist dem entgegenzuhalten, dass zumindest ab Einreichung der Sanierung des Gebäudes bei der Baubehörde zu Beginn des Jahres 2003 eine Nutzung als Fremdenpension beabsichtigt war. Nach der Schilderung der Abläufe durch die Bw. sei man bei Erwerb im Jahr 2002 grundsätzlich offen gewesen, wie das Grundstück wirtschaftlich genutzt werden solle. Der erste sich konkret manifestierende Entschluss war dann aber der Betrieb einer Fremdenpension (Einreichung bei der Baubehörde). Erst in der Folge haben sich Personen gemeldet, die Räumlichkeiten mieten wollten, aber nicht als Dauermieter. Die dann vorgenommene Vermietung war hinsichtlich der Räume im „Fremdenpensionsteil“ unstrittig nur vorübergehend (nicht länger als bis Feber 2008, als die Fremdenpension eröffnet wurde). Diese vorübergehende und auch nur einzelne Räume des „Fremdenpensionsteiles“

umfassende Nutzung kann aber für die Frage der Betriebsbereitschaft dieses Gebäudeteiles nicht ausschlaggebend sein. Der zu beurteilende Aufwand dient ja letztlich auch dem Betrieb der Fremdenpension.

Die Zuordnung der strittigen Aufwendungen zum Bereich der Fremdenpension und zum Bereich der (Dauer)vermietung ist grundsätzlich danach vorzunehmen, in welchem Gebäudeteil welche Maßnahmen durchgeführt wurden und welche Kosten darauf entfallen sind. Das Vorhalteverfahren hat diesbezüglich keine ausreichende Klarheit gebracht, weshalb es gerechtfertigt erscheint, die Sanierungsaufwendungen gemäß dem Nutzflächenverhältnis aufzuteilen. Demnach entfallen 75% der Sanierungsaufwendungen auf den Betrieb der Fremdenpension und 25% auf die (Dauer)Vermietung. Mit dieser pauschalen Aufteilung erscheint auch der Möglichkeit Rechnung getragen, dass einzelne Aufwendungen zur Gänze die Vermietung und im Gegenzug andere zur Gänze die Fremdenpension betreffen können.

Der nach der obigen Beurteilung auf die Fremdenpension entfallende aktivierungspflichtige und im Wege der AfA abzuschreibende Aufwand ist dem betrieblichen Bereich zuzurechnen. Da die Fremdenpension erst seit dem Jahr 2008 betrieben wird und für die AfA grundsätzlich der Zeitpunkt der Inbetriebnahme maßgeblich ist (vgl. JAKOM/Kanduth-Kristen, EStG 2010, § 7 Rz 71), kann eine AfA grundsätzlich erst ab dem Jahr 2008 vorgenommen werden. Da aber auch in der Zwischenzeit eine Nutzung von Räumen dieses Gebäudeteiles durch eine (vorübergehende) Vermietung zu Geschäftszwecken erfolgte, erscheint es gerechtfertigt, den zu aktivierenden Aufwand – wie laut Finanzamt – in den Streitjahren mit einem AfA-Satz von 2% abzuschreiben. Dieser AfA-Satz entspricht der Regelung des § 8 Abs. 1 EStG 1988 für die Nutzung zu sonstigen betrieblichen Zwecken.

Demnach sind 75% der vom Finanzamt berechneten AfA (inklusive Altgebäude) bei den Einkünften aus Fremdenpension zu erfassen. Die AfA beträgt daher € 1.608,45 (2003), € 2.192,38 (2004) und € 2.249,19 (2005).

Ein Anteil von 25% der strittigen Sanierungsaufwendungen entfällt auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ist sofort abzugsfähig. Dieser Anteil beträgt € 7.117,02 (2003), € 9.732,26 (2004) und € 946,89 (2005). Zusätzlich sind bei den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung ein Anteil von 25% von der AfA vom Altgebäude zu berücksichtigen. Diese beträgt 2% vom Kaufpreis von € 78.762,-- also € 1.575,24 und davon 25%, woraus sich ein Anteil bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von € 393,81 errechnet.

Daraus ergeben sich folgende Änderungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

	2003	2004	2005
Einkünfte lt. Finanzamt	-8.114,45	-7.015,03	-2.127,60
Sanierung lt. Berufungsentscheidung	-7.117,02	-9.732,26	-946,89
AfA lt. Finanzamt	+2.144,60	+2.923,18	+2.999,83
AfA lt. Berufungsentscheidung	-393,81	-393,81	-393,81
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung	-13.480,68	-14.217,92	-469,47

Die für die Streitjahre anzusetzenden Einkünfte aus der Fremdenpension (Gewerbebetrieb) betragen:

	2003	2004	2005
AfA-Sanierung lt. Berufungsentscheidung	-1.608,45	-2.192,38	-2.249,19
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung	-1.608,45	-2.192,38	-2.249,19

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher insgesamt:

	2003	2004	2005
H-Firma lt. Finanzamt	84.864,79	68.352,83	67.109,06
Fremdenpension lt. Berufungsentscheidung	-1.608,45	-2.192,38	-2.249,19
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung	83.256,34	66.160,45	64.859,87

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Aus den vom Finanzamt angeführten Gründen erfolgt die Abgabefestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Die Steuerbemessungsgrundlagen betragen:

	2003	2004	2005
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	83.256,34	66.160,45	64.859,87
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-13.480,68	-14.217,92	-469,47
Gesamtbetrag der Einkünfte	69.775,66	51.942,53	64.390,40
Sonderausgaben unverändert	-75,00	-75,00	-100,00
Außergewöhnliche Belastung unverändert	-2.640,00	-2.640,00	
Einkommen	67.060,66	49.227,53	64.290,40

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. September 2010