



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0935-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BB,inXY, vom 20. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr vom 11. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw.erzielte ab dem 2001 Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung.

In der beim Finanzamt am 3. April 2006 eingelangten **Einkommensteuererklärung für 2005** wurden neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (negative) Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung in Höhe von 1.387,00 € bekanntgegeben, die sich wie folgt zusammensetzen (laut Beilage Steuererklärung):

	€
Mieten Eigentumswohnung	4.779,00
(Jänner bis Mai € 460,00; Juni bis Oktober € 495,80)	4.779,00
abzüglich	
1,5 % Afa von € 79.940, 12	-1.199,11
Diverse Reparaturen laut Aufstellung	-4.920,01
Wasserschaden-Armatur (anteilig 1/4)	-24,41
Zeituhren für Heizung (anteilig 1/4)	-22,11
	-1.386,64

Die Aufstellung betreffend die Position „*diverse Reparaturen*“ enthält folgende berufungsrelevanten Detailinformationen:

Datum	Rechnungsleger * Gegenstand	Betrag €
07.02.2005	Jalousienreparatur	40,55
29.10.2005	div. Kleinmaterial Rep. Wohnung	57,97
29.10.2005	div. Kleinmaterial Rep. Wohnung	65,51
29.10.2005	div. Kleinmaterial Rep. Wohnung	110,57
31.10.2005	div. Kleinmaterial Rep. Wohnung	14,45
25.10.2005	Farbe, Pinsel	19,06
04.11.2005	Div. Kleinmaterial und WC- Stand	131,94
05.11.2005	Farbe	118,68
26.11.2005	Eckbadewanne mit Ablauf	285,50
26.11.2005	div. Kleinmaterial Rep. Wohnung	34,58
26.11.2005	div. Kleinmaterial Rep. Wohnung	13,24
28.11.2005	Dusche mit Ablauf	560,70
29.11.2005	Reparatur Küchenboden	1.468,16
2.12.2005	Ytongsteine und Handputz	100,64
03.12.2005	Armaturen Bad	190,15
03.12.2005	Fliesen Bad	613,44
05.12.2005	div. Kleinmaterial Rep. Wohnung	54,84
06.12.2005	div. Kleinmaterial Rep. Wohnung	11,95
07.12.2005	Silikon	11,98
07.12.2005	Spiegel, Fliesen	247,25
07.12.2005	Sockelleisten, diverses	68,73
08.12.2005	Leuchte	61,90
09.12.2005	Fliesenprofile, Silikon	26,91
10.12.2005	Holzleisten	10,40
10.12.2005	Fliesen	62,39
12.12.2005	Diverses für Bad	99,80
13.12.2005	Armaturen und Kleinmaterial	77,56
14.12.2005	Flexkleber	72,97
15.12.2005	Div.	87,01
17.12.2005	Armatur Bad	73,96
17.12.2005	Malerutensilien	21,96
17.12.2005	Wandleuchte	59,95
19.12.2005	Div. Kleinmaterial	30,32
19.12.2005	Farbe	14,99
		4.879,46
	Summe	4.920,01

*) bei den Rechnungslegern handelt es sich um verschiedene Baumärkte und Baubedarfsunternehmen

Mit **Schreiben vom 29. März 2006**, eingelangt beim Finanzamt am 3. April 2006, ersuchte die Bw. keine Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2006 vorzuschreiben und die Steuernummer zu löschen, was wie folgt begründet wurde:

„*Ab 1. November 2005 wird meine Eigentumswohnung nicht mehr vermietet, sondern privat genutzt. Eine Vermietung ist in den kommenden Jahren nicht vorgesehen. Ich unterliege daher nicht mehr der Einkommensteuerpflicht.*“

Mit **Bescheid vom 11. Juli 2006** setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2005 fest und erfasste die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 3.492,46 €. Der Differenzbetrag in Höhe von 4.879,46 € zu den in der Erklärung angegebenen Vermietungseinkünften (-1.387,00 €) betrifft die nach Beendigung des Mietverhältnisses angefallenen Instandhaltungsaufwendungen, die vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt wurden. Dies wurde wie folgt begründet:

"Werden Instandhaltungskosten in bisher betrieblich (auch zur Vermietung und Verpachtung) genutzten Räumen einer Eigentumswohnung erst nach Betriebsaufgabe getätigt, so sind die Kosten dieser Arbeiten nicht mehr betrieblich veranlasst, auch wenn die Schäden, welche durch die Instandsetzungsarbeiten beseitigt werden, durch den Betrieb verursacht sind (VwGH 11. 12. 1984, 84/14/0004). Unter Beachtung des obigen Erkenntnisses waren daher 4.879,46 EUR auszuscheiden".

Aus einer vom Finanzamt durchgeführten Abfrage im zentralen Melderegister geht hervor, dass die Mieterin ihren Wohnsitz im Mietobjekt am 18. Oktober 2005 abgemeldet hat.

In der mit Schriftsatz vom **17. Juli 2006** (eingelangt 20. Juli 2006) eingebrachten **Berufung** beantragte die Bw. die Anerkennung der Instandsetzungsaufwendungen sowie die Berücksichtigung des in der Einkommensteuererklärung beantragten, jedoch im Bescheid nicht berücksichtigten Pendlerpauschales (202,50 €) und führte dazu in der Begründung folgendes aus:

- *Die durchgeführten Instandsetzungsarbeiten seien dringend notwendig gewesen und eine Weiterbenützung der Wohnung sei erst nach Durchführung dieser Arbeiten möglich gewesen. Von einer Betriebsaufgabe könne erst nach Durchführung der Instandsetzungsarbeiten gesprochen werden.*
- *Die Instandsetzungsarbeiten seien zwar erst nach Räumung der Wohnung durchgeführt worden, aber schon während der Mietzeit als unbedingt notwendig erkannt, geplant und beschlossen worden. Mit der Ausführung der Arbeiten sei aus Rücksicht auf die Mieter erst nach Beendigung des Mietverhältnisses begonnen worden. Ein Bewohnen der Räumlichkeiten während der Instandsetzungsphase wäre kaum möglich gewesen, zumal die Arbeiten aus Kostengründen zum Teil selbst ausgeführt worden seien und daher eine längere Zeitspanne beansprucht hätten. Wäre bekannt gewesen, dass Kosten nach Ablauf des Mietverhältnisses nicht anerkannt würden, wären sie während der Mietzeit durchgeführt worden.*
- *Für die nächste Zeit sei geplant, die Wohnung nicht zu vermieten. Das heiße aber nicht, dass sie nie mehr vermietet werde. Es sei sogar wahrscheinlich, dass in einigen Jahren wieder eine Vermietung zustande komme. Dies hänge insbesondere von der*

Entwicklung des persönlichen Umfeldes ab. Es handle sich daher aller Voraussicht nach um eine nur vorübergehende Betriebseinstellung.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 28. August 2006** wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit um das beantragte Pendlerpauschale vermindert wurden, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfolgte hingegen keine Änderung. Dazu wurde in der Bescheidbegründung angemerkt, dass „*im Hinblick auf die Aussage, dass in absehbarer Zeit keine Vermietung vorgesehen sei (Hinweis auf den Einkommensteuerherabsetzungsantrag vom 3. 4. 2006) diese Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen und somit nicht abzugsfähig seien*“.

Mit **Schreiben vom 12. September 2006** beantragte die Bw. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin legte sie dar, dass „*die private Nutzung der gegenständlichen Wohnung nicht per 1. November 2005, sondern erst ab Weihnachten 2005 erfolgt sei. Das Mietverhältnis habe zwar per 31. 10. 2005 geendet, die Wohnung habe auf aufgrund der notwendigen Reparaturarbeiten nicht sofort sondern erst mit Fertigstellung der Instandsetzungsarbeiten (Weihnachten 2005) privat genutzt werden können. Die durchgeföhrten Instandsetzungsarbeiten seien somit während der Vermietungstätigkeit, also vor der privaten Nutzung getätigt worden*“.

Am **19. September 2006 legte das Finanzamt** die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat **vor** und führte dazu aus, dass *im Schreiben vom 29. März 2006, in dem um Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2006 ersucht wurde, mitgeteilt worden sei, dass die Vermietungstätigkeit mit 1. 11. 2005 beendet worden sei. Diese Arbeiten seien erst nach Beendigung des Mietverhältnisses begonnen bzw. durchgeführt worden. Dass die renovierten Räumlichkeiten privat genutzt würden, sei von der Bw. bestätigt worden. Somit würden diese Aufwendungen Ausgaben des privaten Bereiches darstellen.*

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die nach Beendigung des Mietverhältnisses angefallenen Instandhaltungskosten in Höhe von 4.879,46 € (nachträgliche) Einkünfte aus der Vermietung oder Ausgaben der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 darstellen.

Folgender entscheidungserheblicher Sachverhalt steht fest:

Das Mietverhältnis wurde mit Ende Oktober 2005 beendet. Nach Räumung durch die Mieterin (die laut den Meldedaten offensichtlich schon vor dem 31. 10. 2005 stattfand) wurden die in

Streit stehenden Sanierungsarbeiten durchgeführt. Die getätigten Maßnahmen im Ausmaß von 4.879,46 € betrafen gemäß Rechnungsaufstellung neben der Behebung von Schäden infolge der Nutzung (z.B. Fußbodenreparatur) verschiedene Schönheitsreparaturen (z.B. Ausmalen, Sockelleisten) sowie eine Gesamterneuerung des Bades (Ytong-Wände, Neuverfliesung, Eckbadewanne und Dusche mit Ablauf, Armaturen, Wandleuchten,...). Unmittelbar nach Beendigung der Arbeiten (ab Weihnachten 2005) wurde die Wohnung privat genutzt.

Gemäß **§ 28 Abs.1 EStG 1988** umfassen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter anderem Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen sowie von Sachinbegriffen.

Bei den außerbetrieblichen Einkünften können Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 dann in Abzug gebracht werden, wenn eine einkunftsquellenbezogene Veranlassung besteht. Dies ist nach der Lehre (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG 1.1.2006, § 16 Anm. 1*) dann der Fall, wenn die Ausgaben

- objektiv in Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen geleistet werden und
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Eine Abzugsfähigkeit von Werbungskosten in Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnobjekten, kommt unter bestimmten Voraussetzungen auch für Zeiträume in Betracht, in denen keine Einnahmen zufließen. Dies kann in der Anfangsphase, bei einer vorübergehenden Unterbrechung, aber auch nach Beendigung der Vermietung der Fall sein.

Bei einer vorübergehenden Unterbrechung eines Mietverhältnisses (zB. im Falle der Adaptierung nach Auszug eines Mieters) ist für die Abzugsfähigkeit der Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen als Werbungskosten nach ständiger Rechtsprechung (*u.a. VwGH 21. 6. 2007, 2005/15/0069 mit Verweis auf die entsprechende Vorjudikatur*) Voraussetzung, dass nach der Unterbrechung eine neuerliche Vermietung beabsichtigt ist. Diese Vermietungsabsicht muss nachweislich, klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten, indem der Vermieter ernsthafte Vermietungsbemühungen in geeigneter Form (zB Aushänge, Inserate, Makler) setzt.

Beim gegenständlichen Fall handelt es sich um keine Fallkonstellation, bei der die Vermietung beendet und die weitere Verwendung des Objektes (private Nutzung oder neuerliche Vermietung) ungewiss war. Dass die Wohnung nach entsprechender Instandsetzung jedenfalls mittelfristig (laut den Angaben der Bw. „*in den nächsten Jahren*“) privat genutzt werden sollte, ergibt sich implizit nicht nur aus den Angaben im Schreiben vom 29. März 2006

(„*Ab 1. November 2005 wird meine Wohnung nicht mehr vermietet, sondern privat genutzt*“), sondern auch aus den Ausführungen in der Berufungsschrift vom 17. Juli 2006 („*Vermietung ist in der nächsten Zeit nicht geplant und von der künftigen Entwicklung des persönlichen Umfeldes abhängig*“) sowie im Vorlageantrag vom 12. September 2006 („*die Wohnung konnte aufgrund der notwendigen Reparatur nicht sofort sondern erst nach Fertigstellung der Instandsetzungsarbeiten (Weihnachten 2005) privat genutzt werden*“).

Wird ein bisher vermietetes Objekt – nach der Durchführung von Sanierungsaufwendungen – nicht mehr weitervermietet, sondern privat verwendet, können nach der Rechtsprechung die Aufwendungen für die Sanierung einer Wohnung oder eines Hauses - im Hinblick auf die bevorstehende private Verwendung - selbst dann nicht mehr als Werbungskosten abgesetzt werden, wenn die behobenen Schäden durch die Vermietung oder eine betriebliche Nutzung etc. entstanden sind (*VwGH vom 27. 7. 1994, 92/13/0175; VwGH 11. 12. 1984, 84/14/0004*). Dies muss umso mehr gelten, wenn die private Nutzungsabsicht bereits im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses feststeht.

Wie von der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung dargestellt, steht der einkünftemindernden Berücksichtigung der Sanierungsaufwendungen bei der gegebenen Sachlage (die Bw. hat die Wohnung unmittelbar nach Vornahme der strittigen Sanierungsarbeiten privat genutzt) das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 entgegen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den Einkünften unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden. Diesem Abzugsverbot unterliegen auch die Aufwendungen für die eigene Wohnung (*Doralt, EStG⁴, § 20 Tz. 163, m.w.N.*). Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar: Nur in Ausnahmefällen, wenn feststeht, dass Ausgaben ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind, kommt ein Werbungskostenabzug in Betracht.

Bei den durchgeführten Maßnahmen handelt es sich um solche, mit der sowohl die Beseitigung kleinerer Schäden und Abnutzungen durch den Mieter als auch eine Verbesserung der künftigen (privaten) Nutzungsbedingungen (insbesondere die gesamte Badezimmererneuerung, Ausmalen der Räume) bezweckt wurde. Es liegt daher ein gemischter Aufwand vor, der sowohl durch die (beendete) Vermietung als auch die künftige Privatnutzung veranlasst war. Nachdem im gegenständlichen Fall bei den getätigten Aufwendungen die private Veranlassung nicht als dermaßen untergeordnet angesehen werden kann, dass die Maßnahmen (beinahe) ausschließlich als durch die Vermietung veranlasst angesehen werden können, ist somit aufgrund des Aufteilungsverbotes gemäß

§ 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit a EStG 1988 ein Abzug nicht zulässig (siehe auch UFS Wien vom 22. Juli 2003, RV/1768-W/02).

Die Bw. hat die Sanierungsaufwendungen im Hinblick auf die private Nutzung getätigt; dass diese teilweise durch die Nutzung des Vormieters verursacht waren und für eine spätere Vermietung vorteilhaft sind, führt zu keiner Durchbrechung des privaten Veranlassungszusammenhangs.

Der Ansicht des Finanzamtes ist daher zuzustimmen, dass die vor der Privatnutzung getätigten Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzuordnen und somit nicht abzugsfähig sind.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass eine Prüfung dahingehend, ob die Instandsetzungskosten die Tatbestandsvoraussetzungen für den Sonderausgabenabzug im Sinne von § 18 Abs. 1 Z. 3 lit.c EStG 1988 erfüllen unterblieben ist, da der gesetzlich zulässige Höchstbetrag gemäß § 18 Abs. 2 Z. 2 EStG bereits zur Gänze ausgeschöpft wurde.

Linz, am 5. März 2008