



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer 1995 sowie Einkommensteuer 1997 bis 1999 nach der am 21. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im Sinne der Berufungsvorentscheidungen vom 23. Oktober 2001 abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt in den streitgegenständlichen Jahren ein Einzelunternehmen, das sich sowohl mit Weinbau als auch mit Vermietung und Verpachtung beschäftigt. Gleichzeitig ist der Bw. Gesellschafter der M KEG, welche sich mit Weinhandel beschäftigt.

Auf Grund der Feststellungen einer im Jahr 2001 im Einzelunternehmen des Bw. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO, wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 mit Bescheid vom 12. Juli 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Ebenfalls mit Bescheid vom 12. Juli 2001 wurden einerseits neue Sachbescheide für die wiederaufgenommenen Jahre erlassen, wobei die Einkommensteuer für das Jahr 1997 in der Höhe von S 25.696,- (€ 1.867,4) und die Einkommensteuer für das Jahr 1998 in der Höhe von S 127.897,-

(€ 9.294,64) festgesetzt wurde, und andererseits die Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit Erstbescheid in der Höhe von S 128.661,- (€ 9.350,16) festgesetzt.

In weiterer Folge wurde mit Bescheid vom 16. Juli 2001 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die Einkommensteuer 1995 in einem neuen Sachbescheid in der Höhe von S 33.712,- (€ 2.449,95) festgesetzt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Verlustabzug aus dem Jahr 1994 nicht mehr berücksichtigt werden könne, weil im Jahr 1994 bereits positive Einkünfte erzielt worden seien und daher kein vortragsfähiger Verlust mehr vorhanden sei.

Mit Eingabe vom 2. August 2001 erhob der Bw. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1995, 1997, 1998 und 1999, welche er folgendermaßen begründete:

a) Der Bw. habe auf Grund der M GmbH noch bestehende Verlustvorträge in der Höhe von S 106.241,- (€ 7.720,83), welche im Einkommensteuerbescheid 1997 hätten Berücksichtigung finden müssen. Dies sei nicht geschehen, sodass sich die Bemessungsgrundlage durch verrechenbare Verluste aus den Vorjahren um diesen Betrag verringert habe.

b) In der Einkommensteuererklärung 1996 sei dem Finanzamt dargelegt worden, dass aus dem Körperschaftsteuerbescheid 1995 der Firma M Nfg. KG noch S 30.000,- (€ 2.180,19) als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stünden, welche bei den folgenden Einkommensteuererklärungen anzurechnen seien. In der Einkommensteuererklärung 1996 habe auf Grund des Gesamtbetrages der Einkünfte sowie des Ansatzes von Sonderausgaben keine Anrechnung stattgefunden. Somit sei die Mindestkörperschaftsteuer von S 30.000,- (€ 2.180,19) in den Folgejahren, zumindest im Jahr 1997, anrechenbar.

c) Im Jahr 1997 seien sowohl in der Einkommensteuererklärung als auch im Einkommensteuerbescheid keine Steuerberatungskosten zum Ansatz gekommen, weswegen sie jetzt in der Höhe von S 24.300,- (€ 1.765,95) als Sonderausgaben beantragt würden.

d) Im Einkommensteuerbescheid 1998 fehle der Ansatz eines Verlustvortrages über S 80.693,- (€ 5.864,19), welcher einvernehmlich bei der Verfassung des Einkommensteuerbescheides 1998 zum Ansatz gebracht worden und nunmehr bei der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zur Anwendung gekommen sei. Gleichzeitig würden wiederum S 24.200,- (€ 1.758,68) an Steuerberatungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht. Weitere Sonderausgaben für das Jahr 1998 seien Investitionen in die Wohnung bzw. in das gemischt genutzte Geschäftshaus des Bw.

Bei der Betriebsprüfung der Firma M KEG seien aktivierte Umbaukosten für die Küche, den Essraum, das Wohnzimmer und das Bad im Gesamtbetrag von S 1.059.029,95 (€ 76.962,71) als nicht der Unternehmenssphäre zuzurechnend herausgenommen worden. Da diese Anschaffungskosten nunmehr der Privatsphäre zuzurechnen seien, was seitens des Bw. auch nicht bekämpft werde, sei somit für die Jahre 1997, 1998 und 1999 ein Abschreibungsbetrag in der Höhe von S 37.108,- (€ 2.696,74) als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. Oktober 2001 sprach das Finanzamt über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1995, 1997, 1998 und 1999 ab. Dabei wies es die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 als unbegründet ab, da keine vortragsfähigen Verluste aus den Vorjahren mehr vorhanden seien. Für das Jahr 1997 änderte die Berufungsvorentscheidung den Einkommensteuerbescheid dahingehend ab, als einerseits die beantragten Steuerberatungskosten und andererseits die Mindestkörperschaftsteuer im Ausmaß der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft (25%) anerkannt wurden. Betreffend den Verlustvortrag wurde begründet, dass dieser für die Jahre 1996 und 1997 von Gesetzes wegen ausgeschlossen sei. Für das Jahr 1998 berücksichtigte die Berufungsvorentscheidung die geltend gemachten Steuerberatungskosten zur Gänze und den Verlustvortrag im Ausmaß der Beteiligung (25%). Die Abweisung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wurde damit begründet, dass Sonderausgaben nur im Jahr der Bezahlung berücksichtigt werden könnten.

Mit Eingabe vom 22. November 2001 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

a) Die Berufungsvorentscheidung gehe hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1995 davon aus, dass kein Verlustvortrag mehr aus den Vorjahren vorhanden sei. Es betreffe die Einkommensteuerbemessungsgrundlage 1994, in der ein negatives Ergebnis aus Gewerbebetrieb zu einem Gesamtverlust von S 48.343,- (€ 3.513,22) geführt habe.

Nach erfolgter Betriebsprüfung der

- 1) X GmbH
- 2) Y GmbH
- 3) Z GmbH

sei dieses Ergebnis in ein Nullergebnis umgewandelt worden, weswegen kein Verlustvortrag mehr vorhanden gewesen sei. Der Bw. halte jedoch weiterhin an einer Berufungserledigung durch die zweite Instanz fest, da diese Verfahren noch anhängig seien.

b) Der Einkommensteuerbescheid 1997 und die Berufungserledigung weisen folgenden Mangel auf:

In diesem Einkommensteuerbescheid seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von S 207.895,- (€ 15.108,32) erklärt worden. Nach Überprüfung der Unterlagen sei nunmehr festgestellt worden, dass im Jahr 1997 Instandsetzungsarbeiten eines Büros zu aktivieren und gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre zu verteilen seien. Verwiesen werde auf die Bilanzposition „Umbau von Büro und diversen Räumlichkeiten“, Tz 23 des Betriebsprüfungsberichtes der Firma M KEG. Dabei seien Anschaffungskosten der Jahre 1995 bis 1997 aus dem Rechenwerk der KEG herausgenommen worden, da sie Umbaukosten von Büro und diversen Räumen gewesen seien, die nicht der wirtschaftlichen Nutzung der KEG gedient hätten. Teile dieser Umbaukosten hätten jedoch seit dem Jahre 1997 bis laufend der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gedient. Die genannten Instandsetzungsarbeiten hätten der Adaptierung von zwei Büroräumlichkeiten gedient, von welchen aus die Unternehmensleitung und Unternehmenssteuerung des Vermietungsunternehmens des Bw. geführt worden sei. Es werde daher die Aktivierung und Zehntel-Absetzung eines Gesamtbetrages von S 396.900,- (€ 28.843,85) beantragt. Für das Jahr 1997 werde also die Absetzung von S 39.690,- (€ 2.884,38) an Einkunftsminderung aus dem Bereich Vermietung und Verpachtung beantragt.

c) Im Jahr 1998 seien wiederum die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um S 39.690,- (€ 2.884,38) zu vermindern.

d) Hinsichtlich des Jahre 1999 sei von einer identen Argumentation auszugehen.

e) In der Berufungserledigung sei darauf hingewiesen worden, dass der Ansatz von Sonderausgaben nicht möglich sei, da Sonderausgaben nur im Jahr der Bezahlung berücksichtigt werden könnten. Die Betriebsprüfung habe jedoch festgestellt, dass die M KEG in den fraglichen Kalenderjahren Umbauarbeiten von Büro- und diversen Räumlichkeiten vorgenommen habe. Diese Umbauarbeiten stellten gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit e EStG 1988 Sonderausgaben dar. Im offenen Rechtsmittelverfahren sei diese Beantragung möglich, die Ausgaben seien getätigt worden, es stehe daher dem Sonderausgabenabzug nichts im Wege, da die Betriebsprüfung selbst durch ihre Ansicht bei der Behandlung der M KEG, diese Ausgaben aus der Unternehmenssphäre ausgeschieden und der Privatsphäre zugerechnet habe.

In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 4. Februar 2002 hielt der Betriebsprüfer fest, dass im Zuge der Betriebsprüfung bei der M KEG folgende aktivierte Umbaukosten für die ausschließlich private Nutzung von Räumlichkeiten wie Küche, Esszimmer, Bad und

Wohnzimmer ausgeschieden worden seien (einzige Küche, Esszimmer und Bad im Erdgeschoß des Wohnhauses, im Obergeschoß befänden sich nur Schlafräume). Auch wenn sich im Wohnzimmer ein Schreibtisch mit PC befinde, handle es sich von der Ausstattungsseite her (Couch, Fernseher, Spielzeugvitrinen für die Kinder) trotzdem nicht um einen typischen Büroraum. Neben dem Wohnzimmer befinde sich ein altes Gastzimmer aus der früheren Gastwirtschaft der Eltern des Bw. (Einrichtung mindestens 50 Jahre alt); für diesen Raum sei weder für baulichen Maßnahmen noch für die Einrichtung etwas investiert worden. Auch bei den im Zuge der Betriebsprüfung ausgeschiedenen Einrichtungsgegenständen für die Küche, das Esszimmer, das Bad und Wohnzimmer hätten sich keine typischen Büroeinrichtungsgegenstände befunden.

Mit Vorhalt vom 4. Februar 2002 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

- a) Nach dem aktuellen Stand des Verfahrens seien im Jahr 1995 keine Verlustvorträge aus dem Jahr 1994 vorhanden. Solange keine geänderten Tangenten vorlägen, könne daher kein Verlustvortrag abgeleitet werden.
- b) Entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers seien in den Jahren 1994 bis 1997 Umbauten an den privat genutzten Räumlichkeiten (Küche, Esszimmer, Bad und Wohnzimmer) vorgenommen worden, wobei im Wohnzimmer lediglich ein Schreibtisch mit PC stehe. Die getätigten Investitionen seien daher nicht der außerbetrieblichen Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzuordnen, sondern der Privatsphäre. Als Sonderausgaben seien Sanierungsmaßnahmen grundsätzlich nur insoweit abzugsfähig, als sie im entsprechenden Jahr verausgabt worden seien und überhaupt Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG darstellten. Instandhaltungsaufwand ohne Erhöhung der Nutzungsdauer sei jedenfalls nicht abzugsfähig.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2002 teilte der Bw. mit, dass er die Feststellung des Finanzamtes zum Nichtvorliegen von Verlustvorträgen aus dem Jahr 1994 zur Kenntnis nehme.

Des Weiteren bringt der Bw. vor, dass er nicht nachvollziehen könne, dass entsprechende Instandsetzungskosten von Büros und diversen Räumlichkeiten bei der außerbetrieblichen Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht zum Ansatz kommen könnten, sondern der Privatsphäre zuzuordnen seien. Der steuerliche Vertreter habe diese Räumlichkeiten selbst anlässlich einer Besprechung besichtigt, von diesen Räumlichkeiten aus werde das Vermietungsunternehmen geführt.

Die Sonderausgaben für Sanierungsmaßnahmen seien auf Grund der einschlägigen Bestimmungen des § 18 EStG abzugsfähig. Selbstverständlich handle es sich dabei um Maßnahmen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG. Wir befänden uns im offenen Rechtsmittelverfahren, sodass die Beantragung möglich sei.

In der am 21. April 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. ergänzend ausgeführt, dass der Bw. bis zum Jahr 1999 überlegt habe, ob er in seinen Weinhandelsbetrieb große Investitionen tätigen solle oder ob er seinen Kundenstock als Handelsvertreter für Wein bestmöglich verwerten solle. Im Jahr 1999 habe er sich dann dazu entschlossen, die Lieferung der Weine an die Weinkellerei Schober auszulagern und sich selbst auf die Betreuung der Kunden sowie auf die Vermietungstätigkeit zu beschränken.

Das Untergeschoß des streitgegenständlichen Wohnhauses bestehe aus einer Küche, aus Sanitärräumen, einem Gastzimmer, einem Wohnzimmer und einem Extrazimmer, welches vom Wohnzimmer mit einer mobilen Wand getrennt sei und als reines Arbeitszimmer benützt werde.

Die Vertreterin des Finanzamtes bringt vor, dass sie das als Arbeitszimmer geltend gemachte Extrazimmer infolge des Umstandes, dass es mit dem Wohnzimmer verbunden werden könne, nicht als eigenen Büroraum betrachte.

Der steuerliche Vertreter beantragte für das Extrazimmer und das Wohnzimmer (Arbeitszimmer) die Aktivierung der Aufwendungen. Für die übrigen Räumlichkeiten im Erdgeschoß, welche sowohl der Vermietungs- und der Handelsvertreterstätigkeit des Bw. einerseits, aber auch der privaten Nutzung durch den Bw. andererseits gedient und somit eine gemischte Nutzung gehabt hätten, beantragte er die Berücksichtigung der Sanierungsaufwendungen als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG.

Der Bw. bringt vor, dass die großen Umbauarbeiten, wie z.B. die Mauerarbeiten, die Verlegung des Einganges, die Errichtung einer Zentralheizung, Elektroarbeiten, die Versetzung des Zählerkastens sowie die Hofsanierung, im Jahr 1994 und 1995 stattgefunden hätten. In den Jahren 1996 und 1997 seien nur mehr Einrichtungsgegenstände angeschafft worden.

Laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw. hätten die Aufwendungen der Jahre 1995, 1996 und 1997 in der Höhe von insgesamt S 882.000,- (€ 64.097,44) sowohl das Ober- als auch das Untergeschoß des Wohnhauses betroffen. Im Hinblick darauf, dass das Obergeschoß ausschließlich privat und das Untergeschoß gemischt genutzt werde, könne zusammenfassend gesagt werden, dass 62% der Aufwendungen die Privatsphäre des Bw. und

38% die Doppelfunktion des Bw. (Handelsvertreter und Vermietungstätigkeit) betroffen hätten.

Betreffend das Gastzimmer, welches der Bewirtung von Kunden gedient habe, bringt die Vertreterin des Finanzamtes vor, dass die anteiligen Aufwendungen für dessen Umbauarbeiten (Zentralheizung, Elektroleitungen) bei der M KEG hätten geltend gemacht werden müssen. Infolge des Umstandes, dass dieser Raum nie vom Einzelunternehmen M genutzt worden sei, könnten diese Aufwendungen auch nicht als Werbungskosten im Rahmen der Vermietungstätigkeit des Bw. berücksichtigt werden.

Der steuerliche Vertreter stellte abschließend fest, dass er alle Berufungsbegehren aufrecht halte und sagte weiters zu, innerhalb der nächsten 14 Tage ein Anlagenverzeichnis der M KEG sowie einen historischen Firmenbuchauszug betreffend den Zeitpunkt der Umwandlung der KEG nachzureichen.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies abschließend darauf hin, dass sich die Berufung gegen die Einkommensteuer 1995 und 1997 bis 1999 richte und der Bw. ausdrücklich festgehalten habe, dass die Instandsetzungskosten der Privatsphäre zuzuordnen seien und dies nicht bekämpft werde, weswegen der Abzug der Sanierungsaufwendungen als Sonderausgaben beantragt werde.

Mit Eingabe vom 8. Mai 2009 übermittelte der Bw. einen Firmenbuchauszug der M KEG mit historischen Daten sowie das Anlagenverzeichnis der M KEG für das Jahr 1997.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus:

In dem vom Bw. betriebenen Einzelunternehmen, welches sich mit Weinhandel sowie mit Vermietungstätigkeit beschäftigt, fand im Jahr 2001 eine Betriebsprüfung statt. Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1997 und 1998 wieder aufgenommen und neue Einkommensteuersachbescheide für die wiederaufgenommenen Jahre erlassen. Für das Jahr 1999 wurde die Einkommensteuer nach erfolgter Betriebsprüfung erstmalig festgesetzt.

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1997 bis 1999.

Dabei ist strittig, ob

a) die bestehenden Verlustvorträge der Jahre 1995, 1997 und 1998 zu berücksichtigen sind

- b) die Aufwendungen für die Instandsetzungsarbeiten eines Büros im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 1997, 1998 und 1999 als Werbungskosten anzusetzen sind (Aktivierung und Verteilung auf zehn Jahre gemäß § 28 Abs. 2 EStG)
- c) die Aufwendungen für die Sanierung der Privaträume in den Jahren 1997, 1998 und 1999 als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG anzuerkennen sind.

2) Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:

a) Verlustverrechnung

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, nach Abzug der Sonderausgaben gemäß § 18, außergewöhnlicher Belastungen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug) und - neben anderen Voraussetzungen - nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Im gegenständlichen Fall wendet der Bw. ein, dass in den Jahren 1995, 1997 und 1998 die bestehenden Verlustvorträge aus den Vorjahren nicht berücksichtigt worden seien. Dies deshalb, weil nach erfolgter Betriebsprüfung der x GmbH, der Y GmbH sowie der Z GmbH das negative Ergebnis aus Gewerbebetrieb in ein Nullergebnis umgewandelt worden sei. Laut Vorbringen des Bw. halte er sein Berufungsbegehren zu den Verlustvorträgen im Vorlageantrag deshalb weiterhin aufrecht, da zu diesem Zeitpunkt die Feststellungsverfahren noch anhängig seien.

In der Zwischenzeit sind diese Verfahren abgeschlossen und es steht fest, dass auf Grund der Mitteilung gemäß § 188 BAO vom 13. Oktober 1997 die von der x GmbH und Mitgesellschafter erzielten Einkünfte mit 0 (Null) festgestellt wurden. Auch betreffend die Y GmbH und die Z GmbH wurden Mitteilungen des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk vom 18. September 2000 übermittelt, wonach gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 BAO i.V.m. § 188 BAO festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1993 bis 1998 (für die Y GmbH) bzw. für die Jahre 1994 bis 1998 (für die Z GmbH) zu unterbleiben hat.

Infolge der neu ergangenen Grundlagenbescheide der Kapitalgesellschaften sind somit die in den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden des Bw. zum Ansatz gebrachten Verluste

nunmehr mit 0 (Null) anzusetzen und ist die Berufung in diesem Berufungspunkt daher als unbegründet abzuweisen.

b) Umbaukosten für Arbeitszimmer als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 1997, 1998 und 1999

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtungsgegenstände sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben abzugsfähig.

Auf Grund dieser Gesetzesbestimmung und der dazu bereits ergangenen, einkunftsquellenbezogenen Judikatur (vgl. insbesondere VwGH 27.5.1999, 98/15/0100, ÖStZB 1999, 644; 24.6.1999, 97/15/0070, ÖStZB 1999, 734) bleibt für die Absetzbarkeit eines häuslichen Arbeitszimmers weiterhin Voraussetzung, dass im Sinne der bisherigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, ÖStZB 1997, 228; 27.5.1999, 97/15/0142, ÖStZB 1999, 732; 24.6.1999, 97/15/0070, ÖStZB 1999, 734) die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird. Die Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen (vgl. Langheinrich/Ryda, Das Arbeitszimmer im Lichte der Steuerreform BGBl 201/1996, FJ 1999, 306).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. in seinem Vorlageantrag vor, dass er nach Überprüfung der Unterlagen festgestellt habe, dass im Jahr 1997 Instandsetzungsarbeiten eines Büros zu aktivieren und gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre zu verteilen seien. Dabei handle es sich um Umbaukosten diverser Räumlichkeiten der Firma M KEG, welche nicht der wirtschaftlichen Nutzung der KEG, sondern seit dem Jahr 1997 der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gedient hätten. Konkret handle es sich dabei um Instandsetzungskosten zur Adaptierung von zwei Büroräumlichkeiten (Extrazimmer und Wohnzimmer), von welchen aus die Unternehmensleitung und Unternehmenssteuerung des Vermietungsunternehmens geführt werde, im Gesamtbetrag von S 396.900,- (€ 28.843,85). Der Bw. beantragte die Aktivierung und Zehntelabsetzung dieses Betrages, somit S 39.690,- (€ 2.884,38), an Einkunfts-minderung jeweils für die Jahre 1997, 1998 und 1999. Mit Eingabe vom 8. Mai 2009 übermittelte der Bw. auch ein Anlagenverzeichnis der M KEG für das Jahr 2007.

Die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen der Vermögensverwaltung durch Vermietung und Verpachtung führt jedoch nach geltender Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 30.9.1999, 98/15/0211 bzw. 24.4.2002, 98/13/0193) zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen, weil keine betriebliche oder berufliche Tätigkeit vorliegt. Sie umfasst somit nicht die im zweiten Satz geregelte Ausnahme vom allgemeinen Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG.

Betriebliche Tätigkeiten sind solche, die zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb führen und deren Ergebnis ein nach den §§ 4 bis 14 zu ermittelnder Gewinn oder Verlust ist. Die Vermögensverwaltung stellt demnach keine betriebliche Tätigkeit dar. Der Begriff der beruflichen Tätigkeit wird im Gesetz nicht definiert. Allerdings ist nach der Verkehrsauffassung die Vermögensverwaltung durch Vermietung und Verpachtung nicht als berufliche Tätigkeit anzusehen (siehe dazu Ruppe, UStG, § 2 Tz. 43).

Dies gilt selbst dann, wenn sich im Einzelfall die Nutzung eines Arbeitszimmers als für die Betätigung im Rahmen der Vermietung notwendig erweisen sollte. Der gesetzlichen Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG liegt die Durchschnittsbetrachtung zu Grunde, wonach Betätigungen, welche sich auf den Umfang einer bloßen Vermögensverwaltung beschränken, die ins Gewicht fallende Nutzung eines eigenen Arbeitszimmers nicht erforderlich machen.

Die Berufung ist daher auch in diesem Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

c) Umbaukosten für Privaträume als Sonderausgaben für 1997, 1998 und 1999

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

-) Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum der Nutzung wesentlich verlängern oder

-) Herstellungsaufwendungen

im Rahmen der durch § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 gezogenen Grenzen als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Begünstigt ist somit die Sanierung von Wohnraum in der Form der Instandsetzung sowie der Herstellung. Voraussetzung für einen begünstigten Aufwand ist das Vorliegen eines Verbesserungsbedarfes. Herstellungsaufwand liegt vor, wenn Veränderungen an der

Bausubstanz des bereits vorhandenen Wohnraumes vorgenommen werden.

Instandsetzungsaufwand liegt vor, wenn durch die getätigte Maßnahme die Nutzungsdauer des Wohnraumes wesentlich verlängert oder der Nutzungswert wesentlich erhöht wird. Der Nutzungswert von Wohnraum wird wesentlich verlängert, wenn selbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden, die einen wesentlichen Einfluss auf die Nutzungsdauer der Wohnung haben. Dazu zählen etwa der Austausch aller Fenster samt Rahmen, aller Türen samt Türstock und von Unterböden.

Der Nutzungswert wird wesentlich erhöht, wenn unselbständige Bestandteile der Wohnung ausgetauscht werden und dadurch – auch wenn sich die Nutzungsdauer der gesamten Wohnung nicht wesentlich verlängert – eine wesentliche, als Sanierung zu wertende Verbesserung des Wohnwertes eintritt.

Nicht begünstigt hingegen sind bloße Instandhaltungsaufwendungen wie z.B. laufende Wartungsarbeiten, Reparaturen, Ausmalen und Tapezieren von Räumen, Erneuern des Parkettbodens ohne Erneuerung des Unterbodens, Austausch beschädigter Fensterscheiben, Austausch von nicht wesentlichen Gebäudeteilen, wenn damit keine Verbesserung des Nutzungswertes gegeben ist und Ausbessern des wärmedämmenden Außenverputzes (vgl. zu diesen allgemeinen Ausführungen Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Wien 1993, § 18, Rz 68 ff).

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. in seiner Berufung vor, dass die Betriebsprüfung die bei der Firma M KEG aktivierten Umbaukosten für die Küche, den Essraum, das Wohnzimmer und das Bad im Gesamtbetrag von S 1,059.029,95 (€ 76.962,71) als nicht der Unternehmenssphäre zuzurechnend herausgenommen habe. Da diese Anschaffungskosten nunmehr der Privatsphäre zuzurechnen seien, was seitens des Bw. auch nicht bekämpft werde, beantrage der Bw. somit für die Jahre 1997, 1998 und 1999 die Berücksichtigung eines Abschreibungsbetrages in der Höhe von S 37.108,- (€ 2.696,74) als Sonderausgaben. Im offenen Rechtsmittelverfahren sei diese Beantragung möglich, da die Ausgaben getätigt worden und der Privatsphäre des Bw. zuzurechnen seien, sodass dem Sonderausgabenabzug nichts mehr im Wege stehe.

In der mündlichen Berufungsverhandlung bringt der Bw. weiters vor, dass die großen Umbauarbeiten, wie z.B. die Mauerarbeiten, die Verlegung des Einganges, die Errichtung einer Zentralheizung, Elektroarbeiten, die Versetzung des Zählerkastens sowie die Hofsanierung in den Jahren 1994 und 1995 stattgefunden haben. In den Jahren 1996 und 1997 seien nur mehr Einrichtungsgegenstände angeschafft worden.

Da Sonderausgaben nur in dem Jahr berücksichtigt werden können, in dem sie verausgabt wurden und nach den eigenen Aussagen des Bw. in den streitgegenständlichen Jahren 1997, 1998 und 1999 keine gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG begünstigten Sanierungsmaßnahmen in Form von Instandsetzung bzw. Herstellung stattgefunden hätten, sondern lediglich Einrichtungsgegenstände angeschafft wurden, war der Berufung auch in diesem Berufungspunkt kein Erfolg beschieden.

Betreffend die Berücksichtigung der Steuerberatungskosten der Jahre 1997 und 1998 schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der Rechtsansicht des Finanzamtes an, indem es diese zu Recht als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG anerkannt hat. Betreffend die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG für die Jahre 1996 und 1997 im Ausmaß der Beteiligung des Bw. an der M KEG (25%) sowie die Berücksichtigung des auf den Bw. als Rechtsnachfolger der M KEG übergehenden Verlustes gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG im Jahr 1998 im Ausmaß der Beteiligung des Bw. an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch (25%) teilt der Unabhängige Finanzsenat ebenfalls die Rechtsansicht des Finanzamtes.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 12. Mai 2009