

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Rechtsnachfolgerin gegen die Bescheide des Finanzamtes Zwettl betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 und Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen

Die angefochtenen Bescheide werden (zwecks Umrechnung in Euro) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. vermietete von 1984 bis Juli 1996 ein Einfamilienhaus (EFH) in A an einen Arzt.

Bei der Ermittlung der vom Bw. in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 bekanntgegebenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus mehreren Objekten entfiel auf das EFH folgende strittige Position:

Instandsetzungsaufwand Gebäuderenovierung

(Fa. E) <i>Sanierung Fenster und Türen</i>	117.630,00
<i>Ausmalen sämtlicher Räume (ehem. Ordination)</i>	144.000,00
(Fa. F) <i>Rückbau Ordinationsräume</i>	64.630,68
(Fa. D) <i>Austausch Unterboden</i>	116.868,00 - 443.128,68
<i>Verrechnung Instandsetzungsaufwand gegen gebildete steuerfreie Beträge (Mietzinsreserve) gem. § 116 Abs. 5 lit.a</i>	+ 443.128,68

Beim Bw. fand von Juli bis September 2000 eine abgabenbehördliche Prüfung über die Jahre 1996 bis 1998 statt, worüber ein mit 28. September 2000 datierter Bericht erstattet wurde. Darin wurde unter Textziffer (Tz.) 17 zum Streitpunkt ausgeführt, dass die genannten Kosten für Arbeiten angefallen seien, die erst nach Beendigung des Mietverhältnisses erfolgt seien. Da nach Beendigung des Mietverhältnisses keine weitere Vermietung erfolgt sei und auch keine Vermietungsabsicht bestanden habe, seien die genannten Arbeiten ausschließlich aufgrund der anschließenden privaten Nutzung erfolgt. Daher seien die Kosten nicht als Werbungskosten absetzbar. Die diesbezügliche Auflösung der Mietzinsrücklage (MZR, steuerfreier Betrag) sei zu stornieren. Die Nichtauflösung des gegenständlichen Teiles des steuerfreien Betrages (MZR), stammend aus einem anderen Vermietungsobjekt, führte in der Folge durch Verrechnung gegen andere Kosten im Ergebnis zu folgenden Erhöhungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 73.715,05 öS für 1996, 271.600,52 öS für 1997 und 97.792,43 öS für 1998 (Tz. 18).

Die aus der Nichtanerkennung der Instandsetzungskosten laut Tz. 17 resultierende Verminderung der Vorsteuer für das Jahr 1996 wurde in Tz. 14 mit 73.854,78 öS angegeben.

Das Finanzamt berücksichtigte in den angefochtenen, mit 31. Oktober 2000 datierten Bescheiden (Umsatzsteuerbescheid 1996, Einkommensteuerbescheide 1996, 1997, 1998) die o.a. Feststellungen laut Prüfungsbericht.

Der Bw. erhab mit Schreiben vom 29. November 2000 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 und die Einkommensteuerbescheide 1996, 1997 und 1998 mit dem Begehr nach Anerkennung als nachträgliche Werbungskosten für die EFH-Vermietung

- von 116.868 öS für Fußböden (Fa. D),
- von 261.630 öS für Malerarbeiten (=117.630+144.000; Fa. E),
- von 64.630,68 öS für Maurerarbeiten (Fa. F);

sowie mit dem Begehr nach Anerkennung der zugehörigen Vorsteuer in Höhe von 73.854,78 öS.

Der Mieter des EFH habe dieses im Jahr 1984 in neuwertigem Zustand ohne Gebrauch durch einen Vormieter und ohne vorherige Eigennutzung übernommen. Zum Betrieb einer Ordination im EFH habe der Mieter – insbesondere im Erdgeschoss des Hauses – räumliche Adaptierungen durch Versetzungen bzw. Einsetzen von Zwischenwänden vorgenommen. Nach Beendigung des Mietverhältnisses seien infolge der überdurchschnittlich starken Beanspruchung die Fußböden – vor allem im ehemaligen Ordinations- und Wartebereich – regelrecht kaputt gewesen. Eine Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes habe der ehemalige Mieter trotz vertraglicher Verpflichtung unterlassen. Weiters sei bis zum Zeitpunkt der Neuausmalung der Ordinationsräume im Haus ein unverkennbarer Geruch nach Medikamenten gewesen. Deshalb habe der Bw. nach Beendigung des Mietverhältnisses wegen der außerordentlichen Schäden das Mietobjekt entsprechend renoviert bzw. instandgesetzt, wobei die gegenständlichen 443.128,66 öS an Kosten entstanden seien. Der Bw. verwies auf SWK 9/1998, K6 und BB 1998, 136ff (Besprechung BFH-Urteil vom 29.7.1997 – IX R 70/95).

Im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers befinden sich Ablichtungen der gegenständlichen Rechnungen:

- Rechnung vom 6. Dezember 1996 von Fa. D (58 + 45 Quadratmeter Klebeparkett + Dreikantleisten + Aluschiene) in Höhe von 97.390 öS + 19.478 öS USt = 116.868 öS;
- Rechnungen von Fa. E
 - vom 17. Oktober 1996 über 120.000 öS + 24.000 öS USt = 144.000 öS für Maler-, Tapetier- und Anstricharbeiten ("Pauschalpreis für bisher geleistete Arbeit und geliefertes Material"),
 - vom 28. November 1996 über 98.025 öS + 19.605 öS USt = 117.630 öS für 12 Türen beidseitig und 7 Fenster innen/außen lackieren inkl. Überschleifen, Grundieren, Auskitten sowie 415 Quadratmeter Innenanstrich inkl. Grundieren und kleine Putzschäden ausbessern;

- Rechnung von Fa. F vom 17. Oktober 1996 über 53.858,90 + 10.771,78 = 64.630,68 (Arbeitszeit von Maurern, Zimmerern, Hilfsarbeitern, Lehrlingen, Fertigputz, Ziegel, GK-Platten, Bretter ... Sondermüllentsorgung).

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine auf den gegenständlichen Fall zumindest teilweise passende österreichische Literaturstelle ist *Doralt*, EStG⁴, § 28 Tz 96, wonach Erhaltungsaufwand (z.B. Renovierung eines abgewohnten Mietobjektes vor Eigennutzung) nach Beendigung der Vermietung auch dann nicht abzugsfähig sei, wenn er durch die Vermietung verursacht sei. Dies entspricht auch der deutschen Rechtsprechung, die in dem der Berufung beigelegten Zeitschriftenartikel (BB 1998, 136ff) unter Pkt. 1 b ("Erhaltungsaufwand beim anschließenden Selbstbezug") betreffend die bei einem Wohnungswechsel typischen Arbeiten (Schönheitsreparaturen, kleinere Reparaturen) dargestellt wird.

Auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist gemäß § 32 Z 2 iVm § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 das Entstehen von nachträglichen Einkünften und somit auch das Anfallen von nachträglichen Werbungskosten vorgesehen (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 32 Tz 87, 89).

Der gegenständliche Sachverhalt ist jedoch dadurch gekennzeichnet, dass der Bw. nach der Vornahme der strittigen Renovierungsmaßnahmen am EFH dieses frühere Vermietungsobjekt privat nutzte, sodass auch das Abzugsverbot für Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 zu beachten ist.

Die strittigen Maßnahmen dienten

- sowohl der Behebung von ungünstigen Veränderungen, die der frühere Mieter am EFH verursacht hatte (Schäden an den Fußböden, Medikamentengeruch, Versetzen und Einsetzen von Zwischenwänden)
- als auch einer Verschönerung für die anschließende Privatnutzung (neue Parkettböden, Neuanstrich der Fenster, Ausmalen der Räume) und einer für die Privatnutzung geeigneteren Raumaufteilung.

Es handelt sich somit um Mischaufwand, der sowohl privat als auch durch die Einkunftszielung veranlasst ist. Die private Veranlassung dieser Maßnahmen kann nicht als derart untergeordnet angesehen werden, dass die Veranlassung der strittigen Maßnahmen (fast) ausschließlich durch die vorherige Einkunftszielung veranlasst worden wäre.

Die strittigen Beträge können daher wegen des Aufteilungsverbotes (vgl. *Quantsch-nigg/Schuch*, EStHB, 769f) gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 als Lebenshaltungskosten zur Gänze nicht einkünftemindernd abgesetzt und somit auch nicht mit steuerfreien Beträgen (MZR) verrechnet werden.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug nicht möglich für Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, was aus den im vorherigen Absatz gezogenen Schlussfolgerungen im gegenständlichen Fall zutrifft.

Die Berufung ist daher abzuweisen; die angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide sind jedoch zur Umrechnung in Euro abzuändern.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, 22. Juli 2003