

Wer selbst einziehen will, der zahlt drauf

Aufwendungen für Schönheitsreparaturen und zur Beseitigung kleinerer Schäden und Abnutzungserscheinungen, die ein Steuerzahler in einer bisher vermieteten Wohnung vor deren eigener Nutzung durchführt, sind grds. keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Eine beim Auszug des Mieters einbehaltene Kautions muss vom Vermieter als Mieteinnahme versteuert werden. Damit durchgeführte Reparaturen sind Werbungskosten.

Quelle: Wolfgang Büser

Vermietung und Verpachtung; Werbungskosten; Aufwendungen für Schönheitsreparaturen ; Beseitigung kleinerer Schäden ; Abnutzungserscheinungen; Einbehaltung einer Mieterkaution

Gericht: BFH

Datum: 11.07.2000

Aktenzeichen: IX R 48/96

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2000, 10936

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Hamburg (EFG 1997, 214)

Rechtsgrundlagen:

§ 9 Abs. 1 EStG

§ 21 Abs. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 192, 311 - 315

BauR 2001, 141 (red. Leitsatz)

BB 2001, 608-610 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2000, 2142 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2000, 1547-1548

BStBl II 2001, 784-785 (Volltext mit amtl. LS)

BuW 2001, 193

DB 2000, 2199-2200 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2000, 1134-1135 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2000, 806 (Kurzinformation)

DStZ 2000, 900-901 (amtl. Leitsatz)

DWW 2001, 166-168

EStB 2000, 377

FR 2000, 1224-1225

HFR 2000, 874-875

INF 2000, 702

KÖSDI 2000, 12617 (Kurzinformation)

NJW 2001, 391-392 (Volltext mit amtl. LS) "Kautionsverrechnung"

NWB 2000, 3812

NZM 2000, 1189-1190

RdW 2001, 650-652

SteuerBriefe 2001, 51-53

STFA 2001, 12-14

StSem 2001

WPg 2001, 35

BFH, 11.07.2000 - IX R 48/96

Amtlicher Leitsatz:

1. Aufwendungen für Schönheitsreparaturen und zur Beseitigung kleinerer Schäden und Abnutzungserscheinungen, die der Steuerpflichtige an einer bisher vermieteten Wohnung vor deren eigenen Nutzung durchführt, sind grundsätzlich keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Bestätigung des BFH-Urteils vom 7. November 1995 IX R 81/93 , BFH/NV 1996, 533).
2. Die Einbehaltung einer Mieterkaution führt zu einer Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Reparaturen, die mit Mitteln der einbehaltenen Kautions durchgeföhrt werden, föhren grundsätzlich zu Werbungskosten.
3. Aufwendungen zur Beseitigung eines Schadens, der die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung deutlich übersteigt, insbesondere eines mutwillig verursachten Schadens, können Werbungskosten sein.

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und seine Ehefrau sind Eigentümer eines Einfamilienhauses, das sie bis zum 1. September 1988 als Wohnung nutzten. Anschließend vermieteten sie das Haus bis zum 15. November 1991. Danach nutzten die Eheleute das Haus wieder zu eigenen Wohnzwecken.

2 Schönheitsreparaturen hatten die Mieter zu tragen. Von der Kautions in Höhe von 4 500 DM behielt der Kläger 1 000 DM zur Durchführung von Renovierungsarbeiten zurück, die die Mieter nicht vorgenommen hatten.

- 3 Für das Streitjahr 1991 machten der Kläger und seine Ehefrau im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Aufwendungen für Schönheitsreparaturen in Höhe von 5 319, 04 DM, Heizungsreparaturen in Höhe von 432, 86 DM und Kosten wegen Hausübergabe (Fahrtkosten und Mehrverpflegungspauschale) in Höhe von 814 DM geltend, ferner die Kosten der Erneuerung der Küche in Höhe von 8 932 DM. Für das Streitjahr 1992 machten sie Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 2 309 DM (davon 513 DM Container für Bauabfälle) geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte diese Aufwendungen nicht. Nach vergeblichem Einspruch erhob der Kläger Klage, mit der er vortrug:
- 4 Das Haus sei 1987 und 1988 renoviert und den Mietern in sehr gepflegtem Zustand übergeben worden. Zu den von ihnen zu tragenden Schönheitsreparaturen habe der Anstrich der Fenster, der Haustüren und des Dachgiebels gehört; ferner hätten sie die Reparaturkosten für Küchengeräte zu tragen gehabt. Diesen Verpflichtungen seien sie im Wesentlichen nicht nachgekommen. Bei der Übergabe des Hauses seien Teppichböden, Türen, Wand- und Bodenfliesen beschädigt gewesen, Fugen mit Ölfarben beschmiert bzw. geschwärzt und die Küche weitgehend ramponiert gewesen. So habe die Kühlschranktür aus den Angeln gehangen, einzelne Türen der Hänge- und Unterschränke seien nicht mehr zu schließen gewesen. Der Herd sei derart verwahrlost gewesen, dass die Nutzung aus Sicherheitsgründen bedenklich gewesen sei. Die Küche habe deshalb komplett erneuert werden müssen.
- 5 Für die einbehaltene Kautions in Höhe von 1 000 DM seien Farben zum Streichen des Außengiebels beschafft worden, der von den Mietern hätte gestrichen werden müssen. Diese Aufwendungen seien nicht als Werbungskosten geltend gemacht worden, sondern mit der Kautions verrechnet worden.
- 6 Auch das Finanzgericht (FG) erkannte die geltend gemachten Aufwendungen, mit Ausnahme der Kosten der Heizungsreparatur und der Fahrtkosten --insgesamt 1 246, 86 DM--, nicht als Werbungskosten an (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1997, 214). Zur Begründung führt es im Wesentlichen an:
- 7 Renovierungskosten vor Beginn der Selbstnutzung seien nicht abziehbar, denn sie seien nicht nur durch die vorausgegangene Vermietung, sondern auch durch die anschließende nicht steuerbare Selbstnutzung verursacht. Wegen des Aufteilungsverbots seien sie insgesamt nicht abziehbar. Die Höhe der Aufwendungen spreche im Übrigen eher für die Durchführung normaler Renovierungsarbeiten als für die Beseitigung gravierender vertragswidriger Schäden. Die einbehaltene Kautions in Höhe von 1 000 DM rechnete das FG zu den Mieteinnahmen.
- 8 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung der §§ 9 und 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--).
- 9 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 1991 und 1992 weitere Werbungskosten in Höhe von 15 251 DM (1991) und 2 309 DM (1992) anzuerkennen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht sämtliche Aufwendungen des Klägers zur Beseitigung der Schäden, die die Mieter verursacht haben, nicht als Werbungskosten berücksichtigt (§ 9 Abs. 1, § 21 Abs. 1 EStG).

- 12** 1. Nachdem durch die Nutzung der eigenen Wohnung zu Wohnzwecken der Tatbestand des § 21 EStG nicht mehr verwirklicht wird (§ 52 Abs. 21 Satz 1 EStG i. d. F. des Wohneigentumsförderungsgesetzes --WohnEiFG-- vom 15. Mai 1986, BGBl I 1986, 730), sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die damit im Zusammenhang stehen, seinen Lebensführungskosten (§ 12 Nr. 1 EStG) zuzurechnen und damit keine Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass Aufwendungen, die der Steuerpflichtige für die Renovierung einer Wohnung vornimmt, die er alsbald selbst bewohnen will, mit Rücksicht auf diese Nutzung tätigt und diese mithin privat veranlasst sind. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn diese Aufwendungen erforderlich waren, um kleinere Schäden und Abnutzungserscheinungen durch den vorherigen Nutzer der Wohnung zu beseitigen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. November 1995 IX R 81/93 , BFH/NV 1996, 533). Auch in diesen Fällen werden die Aufwendungen maßgebend mit Rücksicht auf die zukünftige (private) Nutzung des Gebäudes getätigt. Da diese private Veranlassung nicht von untergeordneter Bedeutung ist, kommt eine Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten nicht in Betracht (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 21. Juni 1994 IX R 62/91 , BFH/NV 1995, 108).
- 13** Das gilt auch dann, wenn vertragsgemäß der Mieter diese Reparaturen sowie allgemein Schönheitsreparaturen hätte durchführen müssen. Gerade derartige Aufwendungen werden erfahrungsgemäß mit Rücksicht auf den persönlichen Geschmack und die Qualitätsanforderungen des Steuerpflichtigen gemacht (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 533).
- 14** 2. Von diesem Grundsatz sind im Streitfall zwei Ausnahmen zu machen:
- 15** a) Trägt der Mieter die Kosten derartiger Aufwendungen des Steuerpflichtigen (Vermieters), hier z. B. durch Einbehalt der Kautions, dann sind sie im Ergebnis nicht anders zu behandeln, als habe der Mieter sie selbst aufgewendet, denn wirtschaftlich sind diese Alternativen gleichwertig. Hätten die Mieter im Streitfall die Schönheitsreparaturen selbst getragen, dann hätten ihre Aufwendungen beim Steuerpflichtigen weder zu Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) noch zu Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) geführt (Jansen in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , Kommentar, § 21 EStG Anm. 86 "Schönheitsreparaturen"). Wenn im Streitfall die Kautions zu Recht (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 1999 IX R 69/98 , BFHE 190, 442 [BFH 14.12.1999 - IX R 69/98] , BStBl II 2000, 197, betr. Umlagen für Nebenkosten) als Einnahme erfasst worden ist, müssen folglich auch die damit finanzierten Aufwendungen bis zu diesem Betrag als Werbungskosten berücksichtigt werden. Im Streitfall hat der Kläger vorgetragen, er habe die mit der einbehaltenen Kautions finanzierten Aufwendungen nicht geltend gemacht. Statt dessen sind die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 1 000 DM als Werbungskosten zu berücksichtigen, denn in diesem Zusammenhang kommt es nicht darauf an, ob die Kautions zur Nachholung unterlassener Schönheitsreparaturen eingesetzt wurde.
- 16** b) Aufwendungen zur Beseitigung eines Schadens, der die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung (vgl. § 548 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--) deutlich übersteigt, insbesondere eines mutwillig verursachten Schadens, sind Werbungskosten. In diesen Fällen tritt die Veranlassung der Aufwendungen durch die Vermietung so offenkundig in den Vordergrund, dass die Mitveranlassung durch die zukünftige private Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist. Damit schränkt der Senat seine Aussage (s. oben zu 1.), dass Aufwendungen für Schönheitsreparaturen und kleinere Schäden vor der Selbstnutzung grundsätzlich (Ausnahme vgl. zu 2. a) keine Werbungskosten sind, nicht ein. Wird jedoch z. B. eine funktionstüchtige Kücheneinrichtung vom Mieter so beschädigt, dass sie objektiv (d. h. nicht nur nach den Vorstellungen des Vermieters) nicht mehr genutzt werden kann, hat der Vermieter in Höhe des Wertes, den die Küche vor der Zerstörung hatte, einen Schaden, der als Werbungskosten zu berücksichtigen ist. Soweit nicht bei Schäden dieser Art Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG in Anspruch genommen werden, kann der Steuerpflichtige Aufwendungen lediglich in Höhe der Reparaturaufwendungen geltend machen, selbst wenn er eine neue Kücheneinrichtung anschafft. Soweit die Aufwendungen des Steuerpflichtigen den Wert des zerstörten Wirtschaftsguts übersteigen, kommt eine Berücksichtigung als Werbungskosten unter dem Gesichtspunkt der Schadensbeseitigung nicht in Betracht, auch wenn sie grundsätzlich deshalb Erhaltungsaufwendungen darstellen, weil sie den

ursprünglichen Zustand lediglich in zeitgemäßer Form wiederherstellen (vgl. z. B. Senatsurteil vom 13. Oktober 1998 IX R 61/95 , BFHE 187, 431 [BFH 13.10.1998 - IX R 61/95] , BStBl II 1999, 282, zu Modernisierungsarbeiten).

17 Ob ein solcher Schaden vorliegt, ist vom FG als Tatsacheninstanz festzustellen. Ist nicht feststellbar, ob ein derartiger Schaden gegeben ist oder wie hoch er ist, so geht dies zu Lasten des Steuerpflichtigen.

18 3. Der Senat kann aufgrund der Tatsachenfeststellungen des FG nicht beurteilen, ob die Aufwendungen des Klägers und seiner Ehefrau zur Beseitigung der Mieterschäden vor allem hinsichtlich der Kücheneinrichtung im Einzelnen diese Voraussetzungen erfüllen (§ 118 Abs. 2 FGO). Vor allem ist nicht erkennbar, ob und wieweit die ersetzten Teile besser sind als die zerstörten, z. B. weil letztere bereits abgenutzt waren. Die Sache geht daher zur Nachholung dieser Feststellungen an das FG zurück.

19