

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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. ist nichtselbständig und selbständig tätiger Steuerberater und macht weiters Verluste aus Vermietung (V+V) betreffend die Liegenschaft in W., A.-gasse 6 geltend.

Strittig ist die Nichtanerkennung von Aufwendungen für eine " Machbarkeitsstudie" bzgl. der Errichtung eines Mehrfamilienwohnhauses in Höhe von S 120.000,00 brutto als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus V+V sowie der daraus resultierenden Vorsteuer in Höhe von S 20.000,--. Im Zuge des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer für das Jahr 1996 machte der Bw. eine Honorarnote vom 12. November 1996, ausgestellt durch den Architekten Dipl.Ing. G.K. als Verluste aus V+V geltend. Mit Schreiben vom 14. August 1996 wurden die möglichen zukünftigen Einkünfte aus V+V als Begründung angegeben.

Zum Sachverhalt führte der Bw. im Rahmen des Veranlagungsverfahrens wie folgt aus:

Der Bw. sei Alleineigentümer der Liegenschaft und sei das auf der Liegenschaft befindliche Haus in einem sehr schlechten Zustand bzw. die Wohnungen in Substandard. Es könnten daher keine Einkünfte erzielt werden, sondern würden nur Kosten der notdürftigen Instandhaltung anfallen. Der Bw. beabsichtige daher das Objekt abzutragen und ein dem gängigen Wohnstandard entsprechendes Wohnhaus mit etwa fünf Wohnungen von insgesamt ca. 400 m² Nutzfläche zu errichten.

Die Baukosten würden vom Bw. in Höhe von ca. S 23.000,00 pro m² bzw. insgesamt rd. S 9,2 Mio. geschätzt, und seien ausschließlich mit Fremdkapital zu finanzieren. Der Bw. hätte daher einen Architekten beauftragt, ein zu errichtendes Gebäude zu skizzieren, um das Projekt bzgl. tatsächlich erzielbarer Nutzfläche, Bestimmung der Baukosten und der erzielbaren Mieteinnahmen im Vergleich zu einem Verkauf der Liegenschaft zu überblicken. Im Jahre 1997 wäre mit dem Anfall der ersten Herstellungskosten betr. Bauplan und Genehmigungen, mit Mitte 1997 mit dem Abbruch des Gebäudes und frühestens Mitte 1999 mit Einkünften aus dem neuen Gebäude zu rechnen.

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten Verluste nicht, da Vorsteuern und Werbungskosten vor der Einkunftszielung nur dann zum Tragen kämen, wenn die Absicht der künftigen Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststehe. Diese Voraussetzung würde bei der geltend gemachte Machbarkeitsstudie jedoch nicht vorliegen.

In der form- und fristgerechten Berufung wendet der Bw. ein, dass die betreffende Liegenschaft seit Jahren von einer Mieterin bewohnt sei, jedoch das Mietverhältnis lange Zeit strittig gewesen wäre, da kein Mietentgelt mit der ehemaligen Vermieterin Frau B.K. vereinbart worden wäre. Mit Gerichtsurteil des Bezirksgerichtes H. vom 5. März 1994 wäre endgültig das Vorliegen eines Mietverhältnisses festgestellt worden, wobei das Gericht die Instandhaltung

des Hauses als bestimmbares Entgelt beurteilt hätte. Die angefallenen Rechtskosten wären vom Bw. steuerlich nicht geltend gemacht worden, da die Verwertung der Liegenschaft zu diesem Zeitpunkt noch unklar gewesen wäre. Bis vor kurzem hätte die Mieterin auch die vorgesehenen Leistungen nicht erbracht und wären vom Bw. mit der Begründung nicht betrieben worden, um eine eventuelle Kündigung wegen Nichterbringung der Miete (Dienstleistung) nicht von vornherein unmöglich zu machen.

Letztendlich hätte sich der Bw. entschlossen, das Objekt zur Erzielung von Mieteinkünften zu verwenden, und wäre daher Herr Dipl.Ing. G.K. mit der Erstellung einer Machbarkeitsstudie als Entscheidungsgrundlage bzgl. Finanzierung eines Neubaus oder Vermietung des bestehenden Gebäudes beauftragt worden. Aufgrund dieser Studie hätte sich der Bw. entschlossen, das Projekt nicht weiter zu verfolgen, sondern die Mieterin zu veranlassen, ihren Verpflichtungen nachzukommen.

Die Mieterin hätte die von ihr benutzte Fläche laufend erweitert und den Garten nicht ordnungsgemäß gepflegt, sodass vom Bw. eine Besitzstörungsklage gegen die Mieterin eingereicht worden wäre. Die Mieterin hätte schließlich im Jahr 1997 doch Arbeiten am Haus durchgeführt, und die gartenseitigen Fenster und die Einfahrt in den Garten neu gestrichen bzw. Malerarbeiten geleistet. Diese Leistungen hätten Entgeltcharakter und wären gem. § 10 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Eine Aufstellung der im Jahre 1997 von der Mieterin geleisteten Arbeiten würde dem Finanzamt entsprechend vorgelegt werden.

Die Aufwendungen betr. die Erstellung der Machbarkeitsstudie seien daher als Entscheidungsgrundlage für die Verwertung der Liegenschaft angefallen. Dem Bw. wäre es bisher jedoch sinnvoller erschienen, die Mieterin zur Leistung von Instandhaltungskosten anzuhalten, und insoferne nur Mieteinnahmen hinsichtlich vorgenommener Investitionen zu erzielen. Aufgrund der Ergebnisse der Machbarkeitsstudie würden daher sehr wohl Einkünfte erzielt werden, als Grundlage für die zukünftige Bewirtschaftung des Objektes.

In der Beilage zur Berufung wurde dem Finanzamt ein Gerichtsurteil vom 5. März 1994, sowie ein Schreiben vom 5. Juni 1997 an die Mieterin durch den Rechtsanwalt des Bw. betreffend Besitzstörungsklage (jedoch ohne Unterzeichnung), vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. November 1998 wies das Finanzamt in der Folge die Berufung mit folgender Begründung ab:

Im Rahmen eines einnahmenlosen Mietverhältnisses im Jahre 1996 (ab 1997 Entgelte in Form der Instandhaltung und Pflege des Mietobjektes) werde vom Bw. lediglich die Möglichkeit in Erwägung gezogen, nach Kündigung der Mieterin das Gebäude abzureißen und durch Neuerrichtung eines Wohngebäudes Mieteinkünfte zu erzielen.

Nach Ansicht des Finanzamtes reiche die Absicht "von möglichen zukünftigen Einkünften aus Vermietung" nicht aus, um die geltend gemachten Aufwendungen betreffend Machbarkeitsstudie steuerlich zu berücksichtigen. Dies wäre nur dann der Fall gewesen, wenn sich die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen manifestiert hätte, oder aufgrund sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände davon ausgegangen werden hätte können, dass es zu einer Projektverwirklichung mit künftiger Vermietung kommen wird.

Der Bw. hätte bislang keine konkreten Schritte zur Verwirklichung des Projektes und/bzw. zur Erzielung von künftigen Einnahmen gesetzt, bzw. wäre weder die Mieterin gekündigt worden, obwohl dies aufgrund der vertragswidrigen Verweigerung der bedungenen Dienste zum damaligen Zeitpunkt nach § 30 Abs. 2 Z. 2 MRG möglich gewesen wäre, noch wären sonst bindende Vereinbarungen, wie z.B. Beauftragung eines Architekten mit der Erstellung eines Bauplanes getroffen worden.

Der Bw. hätte somit bewusst einen einnahmenlosen Zustand geduldet und wäre daher lt. Ansicht des Finanzamtes die gesetzliche Voraussetzung für die Anerkennung der Werbungskosten, d.h. unmittelbarer Zusammenhang mit zugeflossenen Einnahmen bzw. geldwerten Vorteilen, von vornherein nicht gegeben gewesen.

Mangels Einnahmen zum Zeitpunkt der Einholung der Studie und somit Fehlen des ursächlichen Zusammenhangs, wäre die Machbarkeitsstudie daher auch nicht geeignet gewesen, Einnahmen aus diesem Mietverhältnis zu erhalten oder zu sichern (kausaler Werbungskostenbegriff). Die freiwilligen Aufwendungen der Machbarkeitsstudie hätten somit auch keinen Einfluss auf die künftige Bemessung der als Entgeltersatz bedungenen Dienste der Mieterin (finaler Werbungskostenbegriff). Die Studie hätte somit lediglich den Zweck verfolgt, künftig höhere Einnahmen, anstatt eines geldwerten Vorteiles zu erzielen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde form- und fristgerecht Berufung (Vorlageantrag) erhoben. Der Bw. wendet ergänzend ein, dass er nicht nur "in Erwägung gezogen hätte", nach Kündigung der Mieterin das Gebäude abzureißen, sondern dass die Errichtung eines Wohnhauses als Altersvorsorge genutzt hätte werden sollen.

Das Investitionsvolumen sei mit rund 11 Mio. S bereits, ohne der von der Mieterin seit Jahren geforderten unrealistischen Abfindung in Höhe von S 1,5 Mio. bis S 2 Mio, sehr erheblich. Der Bw. hätte daher vor der endgültigen Entscheidung eine Machbarkeitsstudie erstellen lassen. Da zum damaligen Zeitpunkt die Mieten stark gesunken wären und aufgrund der unrealistischen Ablösezahlung von rd. S 2 Mio keine Aussicht bestanden hätte, die Wohnung freizubekommen, wäre das Projekt im Jahre 1996 nicht mehr weiter verfolgt worden, würde jedoch bei der nächsten günstigen Gelegenheit weiterbetrieben werden.

Die Wohnung der Mieterin sei in einem schlechten Zustand (aufsteigende Mauerfeuchte) und nehme der Bw. daher an, dass aufgrund der Kosten der Instandhaltung des Hauses und Gartens, die Mieterin letztlich ohne bzw. mit einer realistischen Abstandszahlung ausziehen werde.

Diese Vermutung hätte sich bereits Anfang 1998 fast bestätigt, als die Mieterin die Wohnung für zwei Monate komplett räumte. Aufgrund der Vermutung angeblich beabsichtigter Renovierung der Wohnung wäre auf Anraten des Rechtsvertreters nicht sofort eine Kündigung eingebbracht worden, und im späten Frühjahr die Wohnung von Frau T. und ihrem Lebensgefährten auch tatsächlich wieder bezogen worden. Jedoch sei die Mieterin lt. Meldezettel nicht mehr gemeldet, sondern nur der Bruder N.T. und der Lebensgefährte (M.F.) der Mieterin. Der Bw. hätte durch einen Privatdetektiv weiters herausgefunden, dass Frau T. auch eine Eigentumswohnung in W., W.straße 95 A/8, sowie ein Reihenhaus in M., G.gasse 29 besitzt. Nach Ansicht des Rechtsvertreters des Bw. sei der Wiederbezug der Wohnung lediglich zur Verhinderung einer Kündigung erfolgt, um in der Folge nach Ablauf einer fünfjährigen Frist ab Oktober 1999 zu versuchen, das Mietrecht nach § 12 MRG an den Bruder N.T. abzutreten bzw. einen Wohnungstausch nach § 13 MRG durchzuführen. Zur Erhebung der erforderlichen Tatsachen bzw. um dies zu verhindern, hätte der Bw. einen Privatdetektiv beauftragt.

Mit Schreiben vom 9. März 1998 wäre weiters der Architekt Dipl.Ing.G.K. mit der Erstellung eines Einreichplanes für die baubehördliche Bewilligung beauftragt worden. Der Bw. hätte somit die Errichtung eines Wohnhauses nicht nur "in Erwägung gezogen", sondern hätte in Abstimmung mit den Rechtsvertretern (RA Dr. H.S., RA Dr. K.Z. und RA Dr. P.S.) die entsprechenden Schritte gesetzt, um letztendlich ein Wohnhaus zum Zwecke der Altersvorsorge zu errichten, jedoch ohne unrealistische Ablösezahlungen akzeptieren zu müssen, welche das Projekt nicht mehr rentabel erscheinen lassen würden. Der Bw. hätte weiters selbstverständlich die Mieterin aufgefordert, die Miete zu leisten, dies wäre jedoch offensichtlich auf Anraten deren Rechtsvertreters nicht erfolgt, um den Ablösezahlungen Nachdruck zu verleihen. Wie ein der Berufung beigelegtes Schreiben des Rechtsvertreters der Mieterin vom 25. Juli 1996

zeige, wäre die Mieterin aufgefordert worden, Instandhaltungsarbeiten zu leisten, und wären diese Arbeiten tatsächlich im Jahre 1997 auch geleistet worden. Eine Kündigung der Mieterin wäre jedoch lt. erteilter Rechtsauskunft nahezu aussichtslos gewesen, da mit Einbringung einer Klage sofort Leistungen erbracht worden wären und/bzw. die Nichterbringung von Leistungen mit abgesprochenen Zeugenaussagen in Abrede gestellt worden wäre. Auf Grund des Mieterschutzgedankens des MRG wäre die Kündigung auch zweifellos als kostenpflichtig abgewiesen worden.

Der Bw. hätte somit sämtliche erforderliche Schritte gesetzt, um das Projekt zu verwirklichen und würden daher die Kosten der Machbarkeitsstudie bzw. Vorentwurf vorweggenommene Werbungskosten darstellen. Die Aufwendungen von S 120.000,00 sprächen jedenfalls für die ernsthaft betriebene Realisierung des Projektes.

Das vorgelegte Gerichtsurteil führt zum Sachverhalt wie folgt aus:

Der Bw. (= Kläger) besitzt eine Liegenschaft in W., A.-gasse 6 mit einem Haus, wobei das Erdgeschoss die klagggstdl. Räumlichkeiten einnimmt. Die Wohnung im ersten Stock wird von der früheren Eigentümerin B.K., der Großtante des Bw. bewohnt.

Mit Notariatsakt vom 6. Dezember 1984 schenkte die Voreigentümerin der Beklagten G.T. (= Mieterin) die gesamte Liegenschaft auf den Todesfall. Im Oktober 1985 focht die Voreigentümerin mit Klage beim zuständigen Landesgericht den Schenkungsvertrag wegen Irrtums an, und behauptete, dass sie lediglich einen Mietvertrag abschließen hätte wollen. Diese Klage wurde mit Urteil vom März 1990 (rechtskräftig) abgewiesen.

Parallel dazu hatte die Beklagte G.T. im Jänner 1986 Besitzstörungsklage gegen die Voreigentümerin B.K. eingebracht, weil diese die Beklagte G.T. am Betreten der Wohnung und am Versperren der Wohnungs-Eingangstüre hinderte bzw./und die Verbindungstür zwischen Hauseingang und Stiegenhaus versperrt hatte. Der Klage wurde mit 14.8.1991 stattgegeben.

Mit Schenkungsvertrag vom 29.9.1988 bzw. Notariatsakt vom 1.3.1989 schenkte B.K. in der Folge dieselbe Liegenschaft dem Bw., und wurde in einem weiteren Verfahren vor dem Landesgericht festgestellt, dass der Schenkungsvertrag auf den Todesfall zwischen G.T. und B.K. dem Bw. gegenüber unwirksam ist, da der Bw. die Liegenschaft gutgläubig erworben hätte.

B.K. ist die Cousine des im Jahre 1984 verstorbenen A.T. sen., des Vaters der Beklagten G.T., und bestand bestes Einvernehmen zwischen den Familien. Der Vater der G.T. half regelmäßig und unentgeltlich, wenn im Haus oder Garten Arbeiten zu erledigen waren. Zu diesem Zeitpunkt war die streitggstdl. Wohnung im Erdgeschoss unbenützbar, da weder Fußböden, Türstöcke, Strom, Gas, Wasser vorhanden gewesen wären.

Im Jahre 1983 suchten die Eltern für G.T. eine Wohnung, und wurde vereinbart, dass die Eltern der Beklagten die Wohnung im Erdgeschoss auf eigene Kosten adaptieren und in der Folge dort wohnen würden. Ab dem Zeitpunkt des Einzuges sollten die halben Betriebskosten des Hauses übernommen und darüber hinaus sämtliche Reparaturarbeiten im Haus und Garten erledigt sowie B.K. bei Bedarf an die Hand gegangen werden. G.T. sollte sodann in die freiwerdende Wohnung der Eltern ziehen. A.T. sen. sanierte in der Folge unterstützt von seinen Söhnen A. u. N.T. die Wohnung, wobei lediglich ein Installateur beigezogen wurde. Die investierte Arbeitsleistung betrug ca. S 500.000,--.

A.T. sen. bezahlte neben den Betriebskosten weiters oftmals Erlagscheine von ca. S 1.000,-- monatlich das Haus betreffend, da die Voreigentümerin B.K. nur eine geringe Pension erhielt.

Im September 1984 verstarb A.T. sen. überraschend, und wurde vereinbart, dass die Beklagte G.T. zu den gleichen Bedingungen die streitggstdl. Wohnung beziehe. Das Haus sollte zudem laut damaligen Reden der Voreigentümerin einmal G.T. gehören. Auf Grund eines plötzlichen Sinneswandels der Voreigentümerin wurde versucht, den Schenkungsvertrag mit Anfechtungsklage rückgängig zu machen bzw. wurde die Liegenschaft mit Schenkungsvertrag vom 1. März 1989 dem Bw. übergeben und im Grundbuch eingetragen. G.T. versuchte daher mit Besitzstörungsklage die Wohnung wieder betreten zu dürfen, wobei sie bis zum 5.3.1994 (Entscheidung d. LG) auch nicht in die ggstdl. Wohnung einzog.

Mit Urteil des Landesgerichtes vom 4.3.1994 wurde das Mietverhältnis der Beklagten G.T. bestätigt, und die Instandhaltung sowie die laufenden Arbeiten im Haus und Garten als bestimmmbares Entgelt (Dienstleistung) für die Überlassung der Wohnung qualifiziert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufwendungen für ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt können schon vor Beginn der Vermietungstätigkeit als Werbungskosten Berücksichtigung finden (vorweggenommene Werbungskosten). Voraussetzung dafür ist die ernsthafte Absicht (klar und deutlich nach außen tritt) zur Erzielung von Einkünften aus V+V, eine bloße Absichtserklärung genügt jedoch nicht (u.a. Doralt, EStG-Kom., Tz. 94 zu § 28).

Planungskosten gehören grundsätzlich zu den Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Gebäudes und werden im Wege der AfA abgeschrieben. Unterbleibt jedoch die Errichtung des Gebäudes, so sind die Planungskosten sofort abziehbar (vergebliche Werbungskosten), wenn ein objektiv erkennbarer Zusammenhang mit der auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichteten Tätigkeit vorliegt.

Allerdings kann ein Mietobjekt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden, wenn die Einnahmen nicht dazu ausreichen, um auf Dauer gesehen Erträge zu erzielen (Hofstätter-Reichel, ESt-Kom., Tz 7 zu § 16 EStG 1988 allgemein). Fehlt bei der Tätigkeit somit objektiv die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es an der entsprechenden Absicht, so liegt keine Einkunftsquelle vor, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne.

Betätigungen nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO, betreffend die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, unterliegen der widerlegbaren Liebhabereivermutung. D.h. das Vorliegen von Liebhaberei ist zu vermuten, kann jedoch widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH beträgt der absehbare Zeitraum rd. 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, welcher im Zweifel anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren ist, wobei

bei gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen fiktive marktkonforme Mieteinnahmen anzusetzen sind.

Bei Vorliegen von Vereinbarungen zwischen (nahen) Angehörigen ist weiters zu klären, ob eine private oder betriebliche Veranlassung der Leistungsbeziehung vorliegt. Familiäre Näheverhältnisse von Mietvertragsparteien rechtfertigen die Prüfung des Mietverhältnisses auf Fremdüblichkeit, ob eine private oder betriebliche Veranlassung gegeben ist. Für nicht fremdüblich vermietete Wohnungen steht der Vorsteuerabzug nicht zu, und führen diese Vorgänge ertragsteuerlich zu keinen anzuerkennenden Tatbeständen, bzw. treten die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen nicht ein. Die Mietzinshöhe wird unter Fremden von der Amortisation eines eingesetzten Kapital während der Nutzungsdauer des Mietobjektes und von einer angemessenen Verzinsung bestimmt. Unter Fremden unüblich sind z.B. Vereinbarungen, wonach Mieterinvestitionen in das Bestandsobjekt auf die Dauer der Rückzahlung der dafür verwendeten Kredite zu einem Erlass der Mietzinsschuld führt (VwGH 18.11.1991, 91/15/0043).

Im vorliegenden Fall erhielt der Bw. die Liegenschaft mit einem darauf befindlichen als Zweifamilienwohnhaus zu qualifizierenden Gebäude mit Notariatsvertrag vom 29.9.1988 bzw. 1.3.1989 von der Großtante geschenkt. Mit Gerichtsurteil vom 4.3.1994 wurde das Vorliegen eines Mietverhältnis der Mieterin G.T. grundsätzlich bestätigt. Als Mietentgelt wurde die Instandhaltung sowie laufend anfallenden Arbeiten im Haus und Garten als bestimmbarer Entgelt qualifiziert. Die Wohnung wurde lt. Gerichtsurteil sowie Bewertungsgutachten der Liegenschaft vom 31.8.1998 um rd. S 500.000,-- saniert. Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens ist die Geltendmachung von Werbungskosten für eine Machbarkeitsstudie betr. die Errichtung eines Mehrfamilien-Wohnhauses vom 12.11.1996 i.H.v. S 120.000,--.

Dazu ist ergänzend auszuführen, dass die Mieteinkünfte aus der Wohnung im Erdgeschoss lt. Aktenlage erst ab dem Tod der **ehemaligen Besitzerin B.K. als Fruchtgenussberechtigte** mit 6.5.1997 dem Bw. zugerechnet wurden. Das Fruchtgenussrecht war auch grundbürgerlich sichergestellt. Weiters ist festzustellen, dass bzgl. der Wohnung im ersten Stock kein Mietrecht vorliegt, da die Wohnung lt. Ausführungen des Bewertungsgutachtens vom 31.8.1998 von der Großmutter des Bw. als Zweitwohnsitz eigengenutzt (unentgeltlich genutzt) wird.

Die Großtante des Bw. und Vorbesitzerin der Liegenschaft hatte somit an der Wohnung im Erdgeschoss das Fruchtgenussrecht zurückbehalten, welches auch grundbürgerlich sicher gestellt war. Der Erzielung von Einnahmen hat die Wohnung daher im Streitzeitraum 1996

noch gar nicht gedient, und war somit zumindest zu Lebzeiten der Großtante nicht vorgesehen. D.h. der Bw. konnte insofern im Streitzeitraum noch keine Tätigkeit entwickeln, die steuerlich von Relevanz und hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft überprüft werden könnte. Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher schon aus diesem Grund mangels Vorliegens einer steuerlich relevanten Betätigung nicht abzugsfähig, und steht auch der Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. VwGH 30.10.1996, 94/13/0165).

Im vorliegenden Fall konnte somit lt. Aktenlage und Sachverhalt im Streitzeitraum 1996 die Absicht der künftigen Vermietung im Streitjahr 1996 noch gar nicht klar und deutlich nach außen treten bzw. nur bedingt (ungewiss) nach außen treten. Der Bw. ist im Streitzeitraum 1996 auf Grund des auch grundbürgerlich sichergestellten Fruchtgenussrechtes der Großtante und Voreigentümerin noch nicht Vermieter der Liegenschaft, und wurde die zweite Wohnung durch die Voreigentümerin auch noch selbst genutzt.

Darüber hinaus ist auszuführen, dass die Mieteinnahmen in den Jahren 1997 bis 2001 betr. die Wohnung im Erdgeschoss lt. Schreiben vom 29.4.1998 (dem Finanzamt überreicht am 29.9.1998) durch den Rechtsanwalt der Mieterin sowie laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1997 **auf Basis des Kategoriemietzinses D mit der Mieterin vereinbart** wurden, da die Bewertung der durch die Mieterin erbrachten Leistungen äußerst schwer sei. Die Einkünfte aus V+V wurden lt. Aktenlage in folgender Höhe erklärt:

	Einnahmen in S	Einkünfte aus V+V in S
ab 5/1997	4.526,40	-24.198,--
1998	6.789,60	-44.624,76
1999	7.120,80	-38.754,14
2000	7.120,80	-26.341,71
2001	0,--	-26.240,50

Es wurde somit zwischen dem Bw. und der Mieterin eine neue Vereinbarung getroffen, nur den Kategoriemietzins der niedrigsten Einstufung als Mietentgelt heranzuziehen. Eine Aufstellung der von der Mieterin im Jahre 1997 geleisteten Arbeiten wurde dem Finanzamt nicht vorgelegt und auch im Rahmen der Jahreserklärung 1997 nicht dargelegt. Die neu getroffene Mietzinsvereinbarung entspricht somit nicht dem ursprünglich vereinbarten Mietentgelt. Die Vereinbarung des Bw. mit der Mieterin, als Gegenwert der Arbeiten sowie Instandhaltungsleistungen den Kategoriemietzins "D" als Mietentgelt zu bezahlen, kann jedoch nicht als

fremdüblich beurteilt werden bzw. nur mit dem Vorliegen der besonderen familiären Verhältnisse zu rechtfertigen sein. Schritte zum Aufkündigen des Mietverhältnisses wurden vom Bw. ebenfalls nicht gesetzt. Das im Rahmen der Berufung vorgelegte Schreiben betr. Besitzstörungsklage ist nicht unterzeichnet, und somit auch grundsätzlich zu bezweifeln.

Die Vermietungstätigkeit wird somit in der Folge unter Verweis auf die bislang erklärten Verluste aus V+V für sämtliche Jahre 1996 bis 2001 in einer Art betrieben, die von vornherein die Erzielung von positiven Einkünften und Gesamtgewinn als aussichtslos erscheinen lässt. Die Tätigkeit ist daher nach den besonderen Umständen der Bewirtschaftung als Liebhaberei zu beurteilen. Eine allfällige Prognoserechnung könnte unter Berücksichtigung der vorliegenden Bewirtschaftung von Mieteinnahmen i.H.v. rd. S 7.000,-- jährlich und der vorliegenden Verluste von rd. S 25.000,-- bis S 44.000,-- kein anderes Ergebnis bringen. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes für die im Erdgeschoss liegende Mietwohnung in einem absehbaren Zeitraum von rd. 20 Jahren ist somit jedenfalls von vornherein als aussichtslos zu beurteilen.

Die Tätigkeit der Vermietung betr. die vermietete Wohnung im Erdgeschoss ist daher lt. vorliegender Aktenlage darüberhinaus als Liebhaberei zu beurteilen bzw. liegt keine Einkunftsquelle vor. Daher sind auch aus diesen Gründen die geltend gemachten Planungskosten betr. Machbarkeitsstudie i.H. v. S 120.000,-- für das Jahr 1996 nicht als Werbungskosten anzuerkennen, und steht ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 15. Jänner 2004