



GZ. RV/2025-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rosita S. Romano, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach betreffend Einkommensteuer 1993 - 1998 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 geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter der C-GmbH; aus dieser Tätigkeit stammen seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Streitpunkt in diesem Berufungsverfahren sind die vom Bw. erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Bw. hat mit der C-GmbH einen Mietvertrag abgeschlossen. Die den Abgabenbehörden vorgelegte Fassung dieses Mietvertrages ist eine Seite lang, besteht aus 2 Vertragspunkten, ist nicht datiert und ist von den Vertragsparteien nicht unterschrieben worden.

Lt. Pkt. 1 des Mietvertrages ist der Bw. Alleineigentümer eines Betriebsobjektes. Gegenstand des Mietvertrages sind folgende Teile dieser Liegenschaft: Halle (302 m<sup>2</sup>); Büro- und Sanitärräume (99,31 m<sup>2</sup>).

Lt. Punkt 2 des Mietvertrages vermietet der Bw. und die C-GmbH mietet den in Pkt. 1 des Vertrages näher bezeichneten Mietgegenstand um den frei vereinbarten Mietzins S 24.000,00 monatlich, zuzüglich Umsatzsteuer. Die Miete wird auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten monatlichen Index der Verbraucherpreise 1993 wertbezogen. Sollte dieser Index nicht mehr verlautbart werden, gilt jener Index als Grundlage für die Wertsicherung, der diesem Index am meisten entspricht.

Die Mieteinnahmen hat der Bw. als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt; 1,5% vom Anschaffungswert (S 3,589.474,00), Bankzinsen und Spesen als Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung.

Für die Jahre 1993 – 1997 hat das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide erlassen (17. November 1995, 20. September 1996, 11. Juli 1997, 8. Juli 1998, 1. Oktober 1998).

In den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheiden 1993 – 1997 waren folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Gesamtbeträgen der Einkünfte enthalten:

1993: S - 251.971,00, 1994: S - 72.985,00, 1995: S - 177.625,00, 1996: S - 50.563,00 und 1997: S - 95.964,00.

Die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1993 - 1997 hat das Finanzamt am 16. August 2000 endgültig erklärt und hat mit diesen Bescheiden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit jeweils S 0,00 (€ 0,00) festgesetzt.

Die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit jeweils S 0,00 (€ 0,00) hat das Finanzamt im Wesentlichen wie folgt begründet:

Für die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle habe ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Verfügung gestanden. Bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sei grundsätzlich nur das Gesamtergebnis innerhalb dieses Zeitraumes

heranzuziehen. Im fraglichen Zeitraum seien nur Verluste erwirtschaftet worden, eine prognostische Beurteilung der Aussichten auf Gesamtüberschüsse in der Zukunft sei entbehrlich.

Die Einkommensteuerbescheide 1993 – 1997 vom 16. August 2000 hat der Bw. mit der Berufung (13. September 2000) angefochten.

Am 24. August 2000 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 erlassen und hat die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit S 0,00 (€ 0,00) festgesetzt.

Den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 24. August 2000 hat der Bw. auch mit der Berufung (13. September 2000) angefochten.

In der Anfechtungserklärung/Berufung hat die Bw. im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei dem vermieteten Objekt um ein Geschäftsgrundstück mit Fabrikshalle und Büro handle, das - wirtschaftlich betrachtet - nicht im Rahmen der privaten Lebensführung genutzt werde.

Das Mietobjekt bestehe nicht aus einzelnen Eigentumswohnungen; eine Vermutung der Liebhaberei könne deshalb nicht vorgehalten werden.

Bei fortdauernder Vermietung der Halle seien wegen der Verringerung der Kreditzinsen ab 1999 jährliche Überschüsse prognostiziert worden.

Die Vermietung an die C-GmbH stehe in wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einkunftserzielung von Geschäftsführerhonoraren des Bw.: Der Bw. sei in diesen Jahren geschäftsführender Gesellschafter der C-GmbH gewesen.

Der Kauf und die Fremdfinanzierung des Geschäftsgrundstückes seien von der Bank nur dem Bw. durch persönliche Haftung genehmigt worden.

Der Bw. hat der Berufung beigelegt:

- Mietvertrag (undatiert, nicht unterfertigt).
- Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1994 (Art des Steuergegenstandes: Geschäftsgrundstück).
- Kreditusage (9. Februar 1993) für einen Kredit iHv S 1,5 Millionen:

Als Verwendungszweck wird ein Liegenschaftsankauf angegeben. Der Kredit ist ab 1. März 1995 in 19 vierteljährlichen Kapitalraten zu S 75.000,00 und einer, am 1. Dezember 1999 fälligen, Rate in Höhe des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Kreditrestes zurück zu zahlen. Die Zinsen sind vierteljährlich separat zu entrichten.

- Kreditusage (9. Februar 1993) für einen Kredit iHv S 2,5 Millionen:

Verwendungszweck: Liegenschaftsankauf. Dieser Kredit ab 1. April 1993 in 119 monatlichen Kapitalraten zu S 28.834,00 und einer, am 1. März 2003 fälligen Rate in Höhe des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Kreditrestes zurück zu zahlen. Die Zinsen sind vierteljährlich separat zu entrichten.

Das Finanzamt hat ein Vorhalteverfahren durchgeführt.

Mit Vorhalt (4. Oktober 2000) hat das Finanzamt den Bw. aufgefordert, die Prognoserechnung vorzulegen, die Gründe für die Auflösung des Mietverhältnisses bzw. des Verkaufes des Grundstückes und die per 31. Dezember 1996, 31. Dezember 1997 und 31. Dezember 1998 aushaftenden Kredite bekannt zugeben.

Auf den Vorhalt (4. Oktober 2000) hat der Bw. geantwortet (31. Oktober 2000):

Unter der Voraussetzung einer fortlaufenden Vermietung der Halle seien objektiv aufgrund der Verringerung der Kreditzinsen ab 1999 jährliche Überschüsse prognostiziert gewesen. Nach der in der Vorhaltsbeantwortung enthaltenen Prognoserechnung habe der Überschuss 1999 S 90.412,60 betragen.

Die C-GmbH habe in den Jahren 1993 bis 1996 durch Fremdfinanzierung große finanzielle Investitionen auf dem Gebiet der Forschung und Entwicklung neuer Technologien in der Kunststoffverarbeitung getätigt. Die in den Folgejahren erzielten Umsätze und Erfolge seien weit hinter den Erwartungen der Geschäftsleitung zurückgeblieben. Die C-GmbH sei durch hohe Fremdfinanzierung und daher schlechte Liquidität in Zahlungsschwierigkeiten geraten; die Beendigung des Mietverhältnisses habe unmittelbar bevorgestanden. Glücklicherweise habe der Bw. im Jahr 1998 das gesamte Objekt veräußern können. Die beiden Kredite habe der Bw. mit dem Verkauf des Objektes abdecken können.

Das Finanzamt hat eine, das Berufungsbegehren abweisende, Berufungsvorentscheidung erlassen (22./27. Dezember 2000), hat im Begründungsteil die Betriebsergebnisse dargestellt und hat festgestellt, dass die Vermietung eines nicht zur Lebensführung geeigneten Geschäftsgrundstückes unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (L-VO) falle, weshalb anhand objektiver Kriterien zu prüfen sei, ob ein Ertragswert vorliege.

Hohe Fremdfinanzierung und schlechte Liquidität des Mieters sind nach Meinung des Finanzamtes nicht die wirklichen Gründe für die Beendigung des Mietverhältnisses gewesen; vermutet wird, dass die Art der Finanzierung und dass der Bw. am 1. Juli 1999 in Pension gegangen ist, die Gründe für die Beendigung des Mietverhältnisses gewesen sind.

Die rechtliche Würdigung des v.a. Sachverhaltes ist im Wesentlichen eine Wiederholung der Bescheidbegründung (16. August 2000).

Am 26. Jänner 2001 hat der Bw. den Vorlageantrag gestellt; im Nachtrag zum Vorlageantrag (12. Februar 2001) hat der Bw. darauf hingewiesen, dass die Vermietung eines Geschäftsgrundstückes jedenfalls unter den Tatbestand § 1 Abs. 1 L-VO falle. Deshalb sei die objektive Gewinnerzielungsabsicht zu beurteilen und seien die objektiven Ertragsaussichten dieser Betätigung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu prüfen.

Im Nachtrag zum Vorlageantrag ist eine Prognoserechnung enthalten und nach dieser Prognoserechnung beträgt der Überschuss 1999 S 116.332,60.

Bw. zu seiner Prognoserechnung:

*"Demnach ergeben sich ab dem Veranlagungsjahr 1999 Überschussrechnungen mit positiven Einkünften, welche dann schließlich prognostisch zu einem Gesamtüberschuss führen. Der Mietvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, und so kann prognostisch das Ende der Einkunftserzielung nicht vorausgesagt werden."*

Zinsenzahlungen sollen prognostisch ab dem Jahr 2000 nur in geringem Ausmaß anfallen, da alle Kreditverträge per 2003 auslaufen; Aufwendungen für Reparaturen und Sanierungsmaßnahmen seien lt. Mietvertrag vom Mieter zu tragen und sollen deshalb nicht die Einkunftssituation des Bw. verschlechtern.

Unrichtig sei, dass der Bw. aufgrund der Tatsache, dass er mit 1. Juli 1999 in Pension gegangen ist, die Vermietung eingestellt habe. Speziell als Pensionsbezieher könne der Bw. eine nicht versicherungspflichtige Erwerbstätigkeit in Form von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausüben. Dieser Aspekt sei auch einer der wirtschaftlichen Gründe für den Ankauf der Liegenschaft im Jahr 1993 gewesen.

Die C-GmbH habe in den Jahren 1993 -1998 ihre Bankverbindlichkeiten um 7 Mio. Schilling erhöhen müssen. Gründe dafür seien der finanzielle Einsatz für Entwicklungen auf dem Gebiet der Technologie und Mehrausgaben wegen Konkurrenzstreit mit Firmen von wesentlich größerem Kunden- und Finanzpotential gewesen. Die Umsätze und Erfolge der C-GmbH seien 1994 - 1998 weit hinter den Erwartungen zurückgeblieben.

Durch die für das Unternehmen notwendige, jedoch Existenz bedrohende, Fremdkapitalfinanzierung - hohe Fremdkapitalzinsen, Unterbrechung der Aufbereitung durch technische Umstellung - habe das Unternehmen während der Jahre 1994 - 1997 Liquiditätsengpässe erlitten, sei dadurch in erhebliche Zahlungsschwierigkeiten geraten und es sei der C-GmbH nicht möglich gewesen, der im Mietvertrag vereinbarten, indexgebundenen, Mieterhöhung zuzustimmen.

Die C-GmbH habe den Mietvertrag aufgekündigt.

Der Bw. sei gezwungen gewesen, die Liegenschaft zu verkaufen, weil er trotz intensiven Bemühungen keinen neuen Mieter habe finden können.

Auf Seite 4 der Eingabe hat der Bw. nochmals darauf hingewiesen, dass nicht von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum, sondern von den objektiven Ertragsaussichten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes auszugehen sei.

Durch die Veräußerung im Jahr 1998 sei ein Überschuss iHv S 148.296,02 erzielt worden.

Im Jahr 1995 seien die Vereinbarungen über die Kreditrückzahlungen abgeändert worden.

Das Ende der Laufzeit der Kredite sei nicht verändert worden. Bei der Rückzahlung der Kredite habe der Bw. auf seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit zurück greifen können.

Der Bw. vermutet, die Rückzahlungsmodalitäten seien deshalb abgeändert worden, weil er durch die Verehelichung im Jahr 1994 und die Geburt einer Tochter im Jahr 1995 zum Teil unerwartet Unterhaltsverpflichtungen für drei Kinder und seine Ehefrau habe erfüllen müssen. Deshalb sei ein Teil seines Einkommens nicht mehr für die Zahlung der Kredite zur Verfügung gestanden.

Bw:	<i>"Die Rückzahlung des Kapitals wurde von mir nicht in die Beurteilung aufgenommen, da diese ohnehin durch Ansetzen der Abschreibung für Abnutzung berücksichtigt worden ist. Durch diese Tatsache der Abänderung in der Vereinbarung der Kreditrückzahlungen kam es bei den jeweiligen Kontoständen gegenüber der Prognose der Abstattung zu Differenzen."</i>
-----	--

Auf den Vorhalt (12. August 2004) mit dem rechtlichen Hinweis, dass die Vermietung nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Liebhabereibetätigung zu prüfen sei, sondern auch ob die Vermietung dem Fremdvergleich stand hält bzw. ob sie gesellschaftsrechtlich motiviert und/oder in Wirklichkeit eine verdeckte Einlage in die GmbH gewesen ist und in Zusammenhang mit endbesteuerten Einkünften steht, hat der Bw. geantwortet (28. September 2004):

Das Mietobjekt sei aus nachstehenden wirtschaftlichen Gründen angeschafft worden:

1.	Zusätzliches Einkommen neben den Pensionseinkünften ab der Vollendung des 60. Lebensjahres (ab 1998).
2.	Ausscheiden der Immobilie als Sicherstellung für die Produkthaftung und Vermögens-

	schäden des Mieters.
3.	Der Kauf und die Fremdfinanzierung des Geschäftsgrundstückes seien seitens der Bank nur dem Bw. durch persönliche Haftung genehmigt worden.

Die monatliche Miete iHv S 24.000,00 für 430 m<sup>2</sup> Gebäude S 55,81/m<sup>2</sup> entspreche den ortsüblichen Mietpreisen pro m<sup>2</sup> der jeweiligen Kategorie in dieser Region.

Abschließend hat der Bw. auf seine bisherigen Eingaben im Berufungsverfahren verwiesen.

Das bisherige Vorbringen zT wiederholend, zT ergänzend wurde in der mündlichen Verhandlung (14. Dezember 2004) vorgebracht:

Vom Bw.: Er habe das Grundstück gekauft und an die C-GmbH weitervermietet, weil dort Kunststoffabfälle gelagert werden sollten. Die C-GmbH hat ein neues Verfahren zur Weiterverarbeitung dieser Kunststoffabfälle entwickelt. Die langen Prüfverfahren haben die Ertragssituation im Jahr 1993 derart verschlechtert, dass die C-GmbH von der Bank keinen Kredit zum Ankauf eines Lagerplatzes bekommen hat. Aus diesem Grund hat der Bw. die Kredite aufgenommen.

In den Jahren danach hat der Bw. auf die Ertragssituation der C-GmbH insoweit Rücksicht genommen, dass er die Mietzahlungen nicht indexgebunden erhöht hat.

Vor dem Verkauf der Liegenschaft sind Inserate geschaltet worden. Die Verkaufsverhandlungen haben wegen der Schwierigkeit, einen geeigneten Käufer zu finden, länger gedauert.

Von der Steuerberaterin: Die Steuerberaterin geht davon aus, dass nicht der vollständige Mietvertrag vorgelegen worden ist. Der vollständige Mietvertrag sei nicht vorgelegt worden, weil er von den Finanzbehörden nicht abverlangt worden ist. Von einer Liebhabereibetätigung könne nicht ausgegangen werden; idF liege ein Spezialfall vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die Vermietung eines Grundstückes eine Einkunftsquelle oder "Liebhaberei" im steuerlichen Sinn ist.

Im Berufungsfall ist von folgender Sachlage auszugehen:

Der Bw. hat einen Mietvertrag abgeschlossen. Vermietet werden eine Fabrikshalle, Büro- und Sanitärräume. Die Fabrikshalle, Büro- und Sanitärräume befinden sich auf einer Liegenschaft, die lt. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1994 ein "Geschäftsgrundstück" ist.

Festzustellen ist, dass ein Fabrikshalle, Büro- und Sanitärräume nach ihrer Ausstattung nicht für Wohnzwecke verwendbar sind.

Der Bw. hat die Fabrikshalle, die Büro- und Sanitärräume an die C-GmbH vermietet. Der Bw. ist geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter der C-GmbH:

Festzustellen ist, dass der Bw. an eine Gesellschaft vermietet hat, deren geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter er ist.

Vor der Beantwortung der Streitfrage "Ist die Vermietung des Grundstückes an die C-GmbH eine Einkunftsquelle oder "Liebhaberei" im steuerlichen Sinn", ist zu prüfen, ob der von den Vertragspartner Bw. und C-GmbH abgeschlossene Mietvertrag steuerlich anzuerkennen ist.

Diese Prüfung hat vor der Beantwortung der v.a. Streitfrage stattzufinden: Ist ein Vertrag steuerlich nicht anzuerkennen, ist irrelevant, ob der Vertrag eine Einkunftsquelle darstellt oder nicht.

Im Berufungsfall ist von folgender Rechtslage auszugehen:

Die Kriterien, die der Verwaltungsgerichtshof für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt hat, sind auf Vereinbarungen anzuwenden, die ein die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer mit dieser Gesellschaft abschließt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei Gesellschaften und sie beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern auszuschließen ist und weil durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten - abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten - steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).



Maßgebliches Kriterium für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis.

Gemessen an den, vom Verwaltungsgerichtshof für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Gesellschaft und dem diese Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer entwickelten, Kriterien hält der Mietvertrag Bw. – C-GmbH (in der den Abgabenbehörden vorgelegten Fassung) dem Fremdvergleich nicht stand:

An diesem Mietvertrag fällt auf, dass er nicht datiert und von den Vertragsparteien nicht unterschrieben ist: Verträge unter Fremden werden datiert und werden von den Vertragsparteien unterschrieben.

Der Bw. hätte diesen Mietvertrag als Vermieter und in seiner Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Mieterin unterschreiben müssen: Wenn eine Person einen Vertrag für beide Vertragsparteien unterschreiben muss; besteht Interessenskollision: Die übliche Vorgangsweise in derartigen Fällen ist die Bestellung eines Kollisionskurators: IdF ist ein Kollisionskurator nicht bestellt worden.

Der Mietvertrag (in der den Abgabenbehörden vorgelegten Fassung) enthält keine Vereinbarungen über Beginn und Dauer des Mietverhältnisses: Fehlende Vereinbarungen über Beginn und Dauer des Mietverhältnisses sind fremdunüblich und stehen der steuerlichen Anerkennung der Rechtsbeziehung entgegen (vgl. UFS-Wien, 20.10.2003, RV/3077-W/02).

In der mündlichen Verhandlung ist vorgebracht worden, dass die dem UFS vorgelegte Fassung des Mietvertrages nicht jene Fassung ist, die alle damals getroffenen Vereinbarungen enthält. Die Nichtvorlage des alle Vereinbarungen enthaltenden Mietvertrages ist damit begründet worden, dass der vollständige Mietvertrag nicht abverlangt worden ist.

Diesem Vorbringen sind die in § 119 BAO normierten Offenlegungspflichten des Abgabepflichtigen entgegenzuhalten:

Gemäß § 119 Abs. 1 (letzter Satz) BAO muss die Offenlegung abgabenrechtlich bedeutsamer Umstände vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet idF, dass der Bw. – auch im Falle dass er den Mietvertrag unaufgefordert vorlegt - die vollständige Fassung des Mietvertrages vorzulegen hat.

Die Abgabenbehörde hat die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht sind Grenzen gesetzt; eine dieser Grenzen ist die fehlende Notwendigkeit der Sachverhaltsermittlung: Bestehen keine Zweifel an der Richtigkeit und Vollständigkeit von Aussagen und Dokumenten, haben weitere Ermittlungen zu unterbleiben.

Aus der dem UFS vorgelegten Seite des Mietvertrages ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich dabei um einen Vertragsentwurf handelt:

Im Allgemeinen wird ein Vertragsentwurf auch als "Vertragsentwurf" gekennzeichnet; die dem UFS vorgelegte Seite des Vertrages wird nicht als "Entwurf" (für einen Mietvertrag) bezeichnet, sondern als "Mietvertrag".

Wäre die dem UFS vorgelegten Seite ein "Vertragsentwurf", würde es sich dabei um einen eine Seite langen Vertragsentwurf handeln. Im Allgemeinen enthält ein Vertragsentwurf nicht einen Teil der getroffenen Vereinbarungen, sondern alle getroffenen Vereinbarungen. Logischerweise muss ein Vertragsentwurf zu einem mehrseitigen Vertrag auch aus mehreren Seiten bestehen.

Von ihrem Inhalt und ihrem Erscheinungsbild her gesehen, ist die dem UFS vorgelegten Seite kein "Vertragsentwurf". Für den UFS ist damit erwiesen, dass es sich bei dieser Seite um keinen "Vertragsentwurf" handelt.

Aus der dem UFS vorgelegten Seite des Mietvertrages ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich dabei um die erste Seite eines mehrseitigen Vertrages handeln könnte:

Die dem UFS vorgelegte, eine Seite lange, Fassung des Mietvertrages enthält keine Seitenzahl und der letzte Satz in Pkt. 2 ist ein vollständiger, mit dem Satzzeichen "Punkt" endenden Satz. Von ihrem Erscheinungsbild her gesehen, enthält diese eine Seite alle zwischen dem Bw. und der C-GmbH damals getroffenen Vereinbarungen, es bestand daher keine Veranlassung, nachzuprüfen, ob der Bw. auch den Mietvertrag und keinen Vertragsentwurf vorgelegt hat bzw. ob die vorgelegte Seite des Vertrages alle zwischen dem Bw. und der C-GmbH getroffenen Vereinbarungen enthält.

Die Anzahl der getroffenen Vereinbarungen und die Reihenfolge, in der sie in einem Vertrag festgehalten werden, bestimmen die Vertragsparteien; der Mietvertrag könnte mehr als eine Seite lang sein und die auf der ersten Seite fehlenden Vereinbarungen über Beginn und Dauer des Mietverhältnisses und die fehlenden Unterschriften könnten sich auf einer zweiten, dritten, vierten, ... Seite des Mietvertrages befinden.

Von einer Vertagung der mündlichen Verhandlung zur Vorlage von bisher nicht vorgelegten Seiten des Mietvertrages konnte dennoch Abstand genommen werden.

§ 115 Abs. 1 BAO bestimmt, dass alle abgabenrechtlich relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln sind. Umgekehrt sind alle abgabenrechtlich nicht relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nicht zu ermitteln.

IdF musste nicht ermittelt werden, welche Vertragspunkte auf nicht vorlegten Seiten des Mietvertrages festgehalten worden sind: Dies deshalb, weil bereits die fremdunübliche Gestaltung eines Vertragspunktes ausreicht, um einen Vertrag steuerlich nicht anzuerkennen.

IdF ergibt sich die – einer steuerlichen Anerkennung entgegenstehende - Fremdunüblichkeit aus den Motiven für den Liegenschafts Kauf, aus den Motiven für die Fremdfinanzierung durch den Bw., aus der Höhe der vereinbarten Mietzinse und aus dem Verzicht des Bw. auf die vereinbarte Indexanpassung der Mietzinse.

In der mündlichen Verhandlung hat der Bw. ausgesagt, er habe das Grundstück gekauft und an die C-GmbH vermietet, weil dort Kunststoffabfälle gelagert bzw. weiterverarbeitet werden sollten; er habe die Kredite zur Finanzierung des Ankaufs aufgenommen, weil die C-GmbH von der Bank nicht als Kreditnehmer akzeptiert worden ist.

Die C-GmbH brauchte eine Fabrikshalle, um dort die Kunststoffabfälle zu lagern und weiterzuverarbeiten; der Bw. hat nicht irgendeine Liegenschaft erworben, sondern eine Liegenschaft, auf der sich eine Fabrikshalle, Büro- und Sanitarräume befinden. Hätte die C-GmbH keine Fabrikshalle, Büro- und Sanitarräume gebraucht, hätte der Bw. die Liegenschaft nicht erworben.

Zu einer Gesellschaft Fremde nehmen keine Rücksicht auf die Bedürfnisse einer Gesellschaft; sie stellen ihre eigenen Interessen in den Vordergrund.

Der Bw. hat die Liegenschaft erworben, um die darauf befindlichen Gebäude an die C-GmbH zu vermieten; d.h. er hat den Kreis potentieller Mieter von vornherein auf eine bestimmte Gesellschaft eingeschränkt: Zu einer Gesellschaft Fremde schränken den Kreis potentieller Mieter nicht auf eine Gesellschaft ein, sie wollen den zukünftigen Mieter aus einem möglichst großen Kreis von Interessenten auswählen.

Der Bw. hat die Kredite für den Ankauf der Liegenschaft aufgenommen, weil die Bank die C-GmbH nicht als Kreditnehmer akzeptiert hat: Zur mietenden Gesellschaft Fremde finanzierenden den Ankauf der Liegenschaft nicht mittels Kredit, weil die Gesellschaft nicht als Kreditnehmer akzeptiert wird, sondern weil sie selbst für den Ankauf keine Eigenmittel zur Verfügung haben.

Die vom Bw. im Jahr 1993 aufgenommenen Kredite sind rückzahlbar in monatlichen Kapitalraten zu S 28.834,00 und vierteljährlichen Kapitalraten zu S 75.000,00; der monatliche Netto-

Mietzins beträgt S 24.000,00 (Mietvertrag, Pkt. 2): Die monatlichen und vierteljährlichen Kapitalraten sind höher als die in Pkt. 2 des Mietvertrages vereinbarten Mietzahlungen.

Erwirbt ein wirtschaftlich Denkender eine Liegenschaft um sie zu vermieten, ist er bestrebt, seine Ausgaben übersteigende Einnahmen zu erzielen. Finanziert ein wirtschaftlich Denkender eine Liegenschaft nicht aus Eigenmitteln sondern mit Krediten, ist er bestrebt, Kreditraten übersteigende Mieteinnahmen zu erzielen. Fremdunüblich ist demzufolge, dass die vereinbarten Mietzahlungen die Kreditraten nicht übersteigen.

Der Bw. hat auf die vereinbarte Indexanpassung der Mietzinse wegen Zahlungsschwierigkeiten der C-GmbH verzichtet: Üblicherweise erwartet sich der Vermieter einen wirtschaftlichen Nutzen aus der Vermietung und wird bestrebt sein, die Mietzinse an geänderte Verbraucherpreise anzupassen. Unüblich ist, auf die finanzielle Lage der Mieterin Rücksicht zu nehmen und auf die (vertraglich vereinbarte) Indexanpassung der Mietzinse zu verzichten.

Da der Mietvertrag steuerlich nicht anzuerkennen ist, erübrigen sich auch nähere Erörterungen darüber, ob in den Streitjahren auf Grundlage der (abgeänderten) Kreditverträge innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss aus der Vermietungstätigkeit zu erwarten war.

In der Berufung behauptet der Bw. einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Vermietung des Geschäftsgrundstückes und seinen (aus selbständiger Arbeit stammenden) Geschäftsführerbezügen; nach der im Berufungsfall vorliegenden Fallkonstellation (Grundstückskauf und Kreditaufnahme durch den Bw. weil die Bank auf der persönlichen Haftung des Bw. bestanden habe; offenbar keine Erhöhung der Gesellschaftsanteile nach Abschluss des Mietvertrages) könnte eine verdeckte Einlage in die Gesellschaft statt gefunden haben.

Grundsätzlich sind Einnahmen und Ausgaben der Einkunftsart zuzuordnen, bei der sie erwachsen sind.

Mangels steuerlich anzuerkennendem Mietvertrag musste nicht geprüft werden, ob die als Mieteinkünfte erklärten Einkünfte einer anderen Einkunftsart als jener aus Vermietung und Verpachtung Arbeit zuzuordnen waren.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Dezember 2004