



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Ewald Rabensteiner, Mag. Günter Miniböck und Peter Grund im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla über die Berufungen des Bw, vertreten durch Friedrich Burggasser, Steuerberater, 1020 Wien, Praterstraße 12/8, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Oberrätin Dr. Eleonore Ortmayr, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 nach der am 4. Juli 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) ist Eigentümer der Liegenschaft Adr. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Gebäude mit einem Geschäftslokal, das bis einschließlich 1998 vermietet war. Seit 1999 wurden keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Seit dem Jahr 1999 hat der Bw Verluste (Werbungskosten) sowie Vorsteuern aus der Vermietung geltend gemacht.

In den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2002 bis 2004 wurden weder die Verluste aus der Vermietung noch die Vorsteuern anerkannt. In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass der Bw trotz Vorhalts und Erinnerung keine Prognoserechnung vorgelegt habe bzw. die weitere Vermietungsabsicht nicht dokumentiert worden sei.

In den frist- und formgerechten Berufungen führt der Bw aus, es handle sich um ein Gassenlokal. Aus einer Kopie von 4 Bildern sei zu ersehen, dass sich das Lokal in einem desolaten Zustand befindet und sei es kaum möglich, ohne großen finanziellen Aufwand dieses momentan zu vermieten. Bei Regen rinne das Wasser ins Lokal und entstünden im Lokal jedesmal Pfützen. Aus diesem Grund bemühe sich der Bw schon seit einiger Zeit, eine Förderung bei der MA 7 – Wiener Altstadterhaltungsfonds – zu erhalten, welche einen nicht rückzahlbaren Zuschuss zur Wiederherstellung der vorher bestehenden Fassade samt Portal des Geschäftslokals gewähren werde. Solange diese Zusage nicht schriftlich erfolgt sei, dürfe der Bw keine Sanierungsmaßnahmen durchführen, da er sonst die nicht rückzahlbare Förderung verlieren würde. Aus diesem Grund sei es bis jetzt nicht möglich gewesen, dem Finanzamt eine Prognose vorzulegen.

Der Verlust entstehe dadurch, dass Betriebskosten anteilig anfielen und Zehntelabschreibungen samt Normalabschreibungen seit dem Jahr 1994 in Ansatz zu bringen seien. Letztere sei bei einer eventuellen Liebhabereibetrachtung auf Grund der Judikatur außer Acht zu lassen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer könne es auf Grund der Gesetzeslage keine Liebhaberei geben, so dass der Bescheid entsprechend der abgegebenen Steuererklärung neu zu erlassen sei.

Am 10.5.2005 erging an den Bw ein Vorhalt folgenden Inhalts:

*„1. Seit 1999 findet keine Vermietungstätigkeit mehr statt.*

*Bitte weisen Sie durch Vorlage von Unterlagen Ihre Bemühungen seit Ende der letzten Vermietung 1998 nach, eine weitere Vermietung herbeizuführen.*

*Legen Sie den Antrag an die MA 7 auf Förderung einer Sanierung etc sowie Unterlagen zum bisherigen Erledigungsstand (Absage etc.) vor.*

*Liegt eine Betätigung nicht vor, stellt sich auch die Frage einer Liebhabereibetrachtung nicht.*

*2. Das Ausmaß einer ev. Vermietung beträgt 31,25 % der Nutzfläche. Werbungskosten könnten gegebenenfalls in diesem Ausmaß anerkannt werden (nicht zu 50 %).*

*3. Eine Umrechnung auf eine „NormalAfA“ hat nur bei Maßnahmen gem. § 28 Abs. 3 EStG zu erfolgen. Im vorliegenden Fall handelt es sich jedoch bei den Zehntelabschreibungen um Maßnahmen nach § 28 Abs. 2 EStG.*

*4. Sollte eine Betätigung gegeben sein, wäre von Ihnen durch eine Planungsrechnung darzustellen, innerhalb welcher Zeit ein Einnahmenüberschuss bei Annahme der von Ihnen*

*objektiv erzielbaren Mieteinnahmen und bei Ansatz der notwendigen Sanierungen und sonstigen Aufwendungen erzielbar ist.“*

Dieser Vorhalt wurde vom Bw nicht beantwortet.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wird vom Finanzamt damit begründet, dass der Bw den Vorhalt nicht beantwortet habe und auf die Ausführungen im Vorhalt hingewiesen.

Lt. Judikatur des VwGH sei im Vorfeld der Liebhabereibeurteilung zu prüfen, ob Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet würden. Eine nicht entfaltete Betätigung entziehe sich der Beurteilung auf ihre konkreten Ertragsaussichten ebenso wie die Untersuchung darauf hin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinns veranlasst sei. Eine solche dem Abgabepflichtigen zurechenbare Betätigung liege dann nicht vor, wenn die steuerlichen Ergebnisse ihre Wurzel lediglich im Eigentum an der Liegenschaft hätten (vgl. VwGH vom 30.10.1996, 94/13/0165).

Es werde weiters darauf hingewiesen, dass auch dann, wenn Werbungskosten vor Beginn der Einnahmenerzielung anfielen, diese nur anerkannt werden könnten, wenn der auf Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über die bloße Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung trete.

Ein Nachweis irgendeiner Betätigung seit Ende der Vermietung 1998, eines Bemühens, wieder eine Vermietung herbeizuführen bzw. durch Erlangung der behaupteten Förderung eine Sanierung durchführen zu können und in der Folge zu vermieten sei in keiner Weise erbracht oder zumindest glaubhaft gemacht worden. Die in der Berufung vorgebrachten Argumente seien durch nichts nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden. Auf Grund der Aktenlage lägen keine Anhaltspunkte vor, die auf eine ernsthafte Betätigung hinwiesen.

Wenn das Gebäude seit 1999 nicht vermietet werde, mag es auch tatsächlich nicht vermietbar (gewesen) sein und würden seit damals keine Maßnahmen gesetzt, um eine Vermietbarkeit herzustellen und tatsächlich die Vermietung wieder aufzunehmen, so könnten mangels Vorliegens einer Betätigung im steuerlichen Sinn die geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt werden.

Die Frage der Liebhabereibeurteilung stelle sich daher nicht. Mangels Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit seien auch die Vorsteuern nicht abziehbar.

Mit Eingabe vom 29.6.2007 legte der steuerliche Vertreter nachstehende Unterlagen vor:  
Antrag an die MA 37 vom 8.5.2007 um Baugenehmigung, Einreichplan, Rechnungen der Fa A. vom 12.2.2007 bzw. 20.4.2007 betreffend Lieferung von Fenstern und einer Eingangstüre,

Kurznotiz der MA 7 vom 11.4.2006, Baubescheid der MA 37 vom 5.6.2007, 2 Kopien von Fotos.

Erhebungen bei der MA 7 haben ergeben, dass der Bw sowohl im Jahr 1999 als auch im Jahr 2006 Gespräche mit der MA 7 geführt hat, es aber nie zu einer Antragstellung seitens des Bw gekommen ist. Da die Liegenschaft außerhalb der Schutzone liegt, erhält der Bw keine Förderung. Dies wurde ihm im Jahr 2006 durch die MA 7 mitgeteilt.

In der am 4. Juli 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter den Mietvertrag vom 12.10.1981 vor und führte ergänzend aus:

Die Vermietungsabsicht sei sehr wohl nachgewiesen worden, wie insbesondere aus den vorgelegten Unterlagen zu ersehen sei. Seitens der MA 7 sei dem Bw mitgeteilt worden, dass er eine Förderung für die gegenständliche Liegenschaft nicht erhalte, weil sich das Objekt außerhalb der Schutzone befände. Diese Mitteilung der MA 7 sei erst nach der Besprechung am 11.4.2006 erfolgt. In der Folge sei dem Bw seitens der MA 19 aufgetragen worden, für den geplanten Umbau eine Baugenehmigung einzuholen. Mit Bescheid der MA 37 vom 5.6.2007 sei dem Bw die entsprechende Baubewilligung erteilt worden, daher liege nach Auffassung des steuerlichen Vertreters keine Liebhaberei vor.

Eine Vermietung in den Jahren ab 1999 sei auf Grund des desolaten Zustandes der Liegenschaft nicht möglich gewesen.

Der Antrag auf Zuerkennung einer Förderung sei vor dem 11.4.2006 gestellt worden, weil die Besprechung vom 11.6.2006 ohne einen entsprechenden Antrag nicht stattgefunden hätte. Der Bw habe sich vor allem im Hinblick darauf, dass er seit 2005 in Pension sei, verstärkt darum bemüht, die Liegenschaft in Zukunft wieder vermietbar zu machen. Über Ersuchen der Vorsitzenden, den Antrag an die MA 7 zur Erlangung der Förderung vorzulegen, erklärt der steuerliche Vertreter, er habe diesen Antrag nicht mit.

Die Rechnungen der Fa. A. vom 12.2. und vom 20.4.2007 beträfen die Lieferung von 2 Fenstern und einer Hauseingangstüre (Tür für das Geschäftslokal), die aber noch nicht eingebaut worden seien. Dem Baumeister sei aber der entsprechende Auftrag bereits erteilt worden.

Der Bw sei davon ausgegangen, dass die Baubewilligung erteilt werde und habe daher die Fenster und Türen schon vor Zustellung des Baubescheides liefern lassen. Auch eine Fußbodenheizung müsse in das Geschäftslokal eingebaut werden.

Über Vorhalt, dass Erhebungen bei der MA 7 ergeben hätten, dass an diese Abteilung nie ein Antrag auf Förderung gestellt worden sei, gibt der steuerliche Vertreter an, ohne entsprechenden Antrag hätte die Ortsbesichtigung am 11.4.2006 nicht stattgefunden.

Über weiteren Vorhalt, dass der Bw schon deshalb lt. Auskunft der MA 7 keinen Antrag gestellt hat, weil er gewusst habe, dass er eine Förderung nicht bekommen werde (weil sich die Liegenschaft nicht in der Schutzone befindet), gibt der steuerliche Vertreter an, es sei jedenfalls aktenkundig, dass der Bw Handlungen betreffend eine spätere Vermietung gesetzt habe.

Auf Vorhalt, dass lt. Auskunft der MA 7, Frau Bulla bereits im Jahr 1999 ein Ortstermin gemeinsam mit der MA 25 (Bautechnische Abteilung) stattgefunden habe gibt der steuerliche Vertreter an, darüber nichts zu wissen.

Die Vertreterin des Finanzamtes weist darauf hin, dass berufungsgegenständlich die Jahre 2002 bis 2004 seien. Auch wenn es im Jahr 1999 eine Vorsprache bei der MA 7 gegeben haben mag, so wurde doch in den darauffolgenden Jahren bis einschließlich 2006 keinerlei Betätigung, die auf eine Vermietung des Gebäudes schließen lässt, ausgeübt. Die Tatsache, dass der Bw. seit dem Jahr 2005 in Pension sei, spreche ebenfalls dafür, dass sich die Bemühungen hinsichtlich einer Sanierung des Gebäudes erst ab diesem Zeitpunkt manifestiert hätten. Letztlich sei seit dem Jahr 1999 eine Vermietung des Geschäftslokales nicht mehr erfolgt. Dass der Bw. eine Förderung nicht bekomme, weil das Gebäude außerhalb der Schutzone liegt, hat der Bw. bereits vor den gesetzten Maßnahmen im Jahr 2006 gewusst. Letztlich deute der Austausch von Fenstern bzw. der Eingangstüre nicht unbedingt auf die geplante Nutzung des Gebäudes hin.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass – sollte das Gebäude in Zukunft vermietet werden – die Einnahmen aus der Vermietung nicht steuerpflichtig wären, da eine Änderung der Bewirtschaftungsart nicht eintrete.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist darauf, dass eine Liebhabereibeurteilung erst gar nicht stattzufinden habe, wenn sich herausstellt, dass eine Betätigung nicht einer Einkunftsart im Sinne des EStG entspricht.

Über Befragen, worin sich die Vermietungsabsicht manifestiert, erklärt der steuerliche Vertreter, dass ein Gassenlokal nur dann saniert werde, wenn die Absicht der Vermietung gegeben sei. Vor allem wäre im Falle, dass eine Vermietung nicht beabsichtigt wäre, der Einbau einer Gassentüre nicht sinnvoll, weil ein weiterer Zugang über das Innere des Gebäudes bestehe.

Über Befragen, ob es schon potenzielle Mieter gebe, erklärt der steuerliche Vertreter, dass dies nicht möglich sei, da das Lokal noch unvermietbar sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes bringt vor, dass der Austausch von Fenstern und Türen nicht zwangsläufig auf eine Fremdvermietung hindeute, und im Übrigen verfüge das Geschäftslokal auch nicht über Toilettanlagen.

Der steuerliche Vertreter erklärt dazu es gebe zwar im Geschäftslokal keine Toilette, wohl aber im Erdgeschoß, welche im Falle der Vermietung mitvermietet würde.

Die Vertreterin des Finanzamtes weist darauf hin, dass ihrer Ansicht nach entscheidungswesentlich sei, ob in den Streitjahren eine wirtschaftliche Betätigung stattgefunden habe.

Der steuerliche Vertreter wendet darauf ein, dass diese Rechtsansicht der geltenden Rechtslage und der Judikatur des VwGH widerspreche.

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

Wirtschaftliche Betätigungen, welche wiederholt zu negativen Ergebnissen führen, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen überhaupt die Eigenschaft einer Einkunftsquelle im Sinne des Abgabenrechtes zukommt. Dies setzt zunächst voraus, dass eine Betätigung grundsätzlich einer der in § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) abschließend aufgezählten Einkunftsarten zuzuordnen ist. In einem zweiten Schritt ist sodann eine Prüfung auf Basis und nach den Vorgaben der zu § 2 Abs. 3 EStG ergangenen LiebhabereiVO (LVO) durchzuführen. Erst eine positive Beurteilung nach beiden Prüfungsmaßstäben führt zu einer steuerlichen Beachtlichkeit der erzielten, negativen Ergebnisse.

Entspricht eine Betätigung keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG, hat eine Prüfung nach der LVO von vorne herein nicht statt zu finden.

Eine dem Bw zurechenbare Betätigung liegt dann nicht vor, wenn die steuerlichen Ergebnisse ihre Wurzel lediglich im Eigentum an der Liegenschaft haben (vgl. VwGH vom 30.10.1996, 94/13/0165).

Werbungskosten vor Einnahmenerzielung aus Vermietung können steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung aufgrund bindender oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung eben soweit wie der Umstand, dass der Bw bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, reichen nicht aus (vgl. etwa VwGH vom 4.6.2003, 99/13/0173).

Für die Beurteilung des gg. Falles ist sohin entscheidungswesentlich, ob eine ernsthafte Vermietungsabsicht des Bw. hinsichtlich der Jahre ab 1999 im Sinne obiger Ausführungen als klar erwiesen angesehen werden kann.

Auf Grund der Aktenlage iVm dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung und den Ergebnissen des durchgeföhrten Beweisverfahrens ist davon auszugehen, dass der Bw. das in Rede stehende „Gassenlokal“ bis einschließlich 1998 bewirtschaftet hat. Seit dem Jahre 1999 wurde das Lokal nicht mehr vermietet und befindet sich dieses auch nicht in einem vermietbaren Zustand. Im Jahr 1999 haben zwar Vorgespräche betreffend eine allfällige Förderung von Sanierungsarbeiten mit der MA 7 stattgefunden, eine Antragstellung durch den Bw. ist jedoch nicht erfolgt. In den Jahren 2000 bis 2005 wurden keinerlei Maßnahmen, die darauf abzielen, eine Vermietung möglich zu machen, gesetzt. Solche Aktivitäten sind erst wieder im Jahr 2006 aktenkundig.

Insoweit in der Berufung behauptet wird, der Bw. „bemühe sich schon seit einiger Zeit, eine Förderung bei der MA 7 zu erhalten“, ist festzuhalten, dass Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates bei der MA 7 ergeben haben, dass der Bw einen Antrag auf Förderung weder im Jahr 1999 noch zu einem späteren Zeitpunkt eingebracht hat. Insofern steht sein Vorbringen im Widerspruch zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens. Zwar wurden mit der MA 7 seitens des Bw in den Jahren 1999 und 2006 Gespräche geföhrzt bzw. hat im Jahr 2006 auch ein Ortsaugenschein stattgefunden. Eine Förderung wurde aber laut Auskunft der MA 7 nicht gewährt. Warum die Gespräche im Jahr 1999 letztlich ergebnislos blieben, konnte auch seitens der MA 7 nicht mehr mitgeteilt werden. Auch der steuerliche Vertreter konnte hierzu keine Angaben machen. Tatsache ist jedoch, dass der Bw. zumindest im Jahr 2006 wieder Kontakt mit der MA 7 aufgenommen und in der Zwischenzeit keine Bemühungen unternommen hat, eine Förderung zu erlangen. Auch sonstige Bestrebungen, die Liegenschaft für eine allfällige spätere Vermietung zu sanieren bzw. Maßnahmen zu setzen, die geeignet wären, wieder eine Vermietung herbeizuföhren, sind hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2005 nicht aktenkundig.

In den streitgegenständlichen Jahren 2002 bis 2004 ist daher die Vermietungsabsicht nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen. Dies deckt sich auch mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, wonach der Bw seit dem Jahr 2005 in Pension sei und sich (erst) seit diesem Zeitpunkt verstärkt bemüht habe, die Liegenschaft in Zukunft wieder vermietbar zu machen. Ab welchem Zeitpunkt tatsächlich wieder vom Vorliegen einer Bestätigung auszugehen ist, wird das Finanzamt bei der Veranlagung der entsprechenden Jahre – allenfalls nach Vornahme der entsprechenden Ermittlungen – zu klären haben.

Dem steuerlichen Vertreter ist zwar insofern beizupflichten, dass die Sanierung eines Gassenlokals nur dann sinnvoll ist, wenn Vermietungsabsicht besteht, im vorliegenden Fall ist aber die Vermietungsabsicht deshalb nicht zu erkennen, da der Bw lt. Aktenlage zumindest in den Jahren 2000 bis 2005 keine Maßnahmen zur Vermietbarmachung des Gassenlokals gesetzt hat.

Nach der Judikatur des VwGH begründet der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, noch nicht die Unternehmereigenschaft. Es muss die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden können (VwGH vom 26. Juli 2006, 2003/14/0013 u.v.a).

Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH vom 7. Oktober 2001, 2001/15/0085) und objektiv nachweisbar sein. Nach dem Urteil des EuGH vom 8. Juni 2000, Rs. C- 400/98 "Breitsohl", Rnr. 39, gilt als Steuerpflichtiger, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hiefür tätigt. Maßgeblich ist somit, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist im vorliegenden Fall die Sanierungs- und damit die Vermietungsabsicht jedenfalls in den Streitjahren 2002 bis 2004 nach außen nicht zum Ausdruck gekommen, weshalb für diesen Zeitraum nicht vom Vorliegen einer Betätigung auszugehen ist.

Es sind somit weder Werbungskosten noch Vorsteuern abziehbar. Es ist daher weder auf die Frage, in welcher Höhe die Betriebskosten abzugsfähig sind, einzugehen noch muss geprüft werden, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht.

Es waren daher die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Juli 2007