



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Mag. Helga Hochrieser, Felicitas Seebach und Christian Schuckert im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der JB, 2000, H.str., vertreten durch Dr. Norbert Schnabl, Steuerberater, 1130 Wien, Hummelgasse 14, vom 17. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf vom 17. Juni 2003 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 2001 nach der am 12. September 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungswerberin (Bw.) ist die Gemeinschaft der Miteigentümer der Liegenschaft in 2100, H.str. . Strittig ist, ob in den Streitjahren eine einkunftsquellenrelevante Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 21. April 1999 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit, dass sich die gegenständliche Hausgemeinschaft durch Änderungen der Eigentümer im Zuge einer Erbschaft ergeben habe und die Einnahmen aus der Vermietung bis zum Jahre 1996 unter einer anderen Steuernummer veranlagt worden seien. Die Vermietung sei seinerzeit an den inzwischen in Konkurs gegangenen K und im Anschluß daran an ein Lebensmittelgeschäft erfolgt, welche aber 1996 beendet worden sei.

Mit Vorhalt vom 8. April 2003 ersuchte das Finanzamt die Bw. um den Nachweis, dass seit 1997 ernsthaft die Aufnahme einer Vermietungstätigkeit anvisiert wurde. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

In der Folge hat das Finanzamt bezüglich der gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die bisher (vorläufig) erklärungsgemäß festgestellten negativen Einkünfte im Rahmen der Erlassung abweichender endgültiger Bescheide mittels Nullstellung annulliert (Zeitraum 1997 bis 2000) bzw. mittels Nullstellung veranlagt (2001).

Infolge der Beurteilung, dass keine Unternehmereigenschaft gegeben sei, wurden die im Zeitraum 1997 bis 2001 erklärten Vorsteuern aberkannt. Die aus einem Anlagenverkauf 1998 resultierende Umsatzsteuer werde (laut Bescheidbegründung durch das Finanzamt) gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet.

In der Berufung wurde dagegen folgendes vorgebracht:

"Mit den gegenständlichen Bescheiden wurde der Ansicht des Finanzamtes, dass es sich bei der Vermietung um eine Liebhaberei handelt, Rechnung getragen. Hiebei hat das Finanzamt jedoch nicht die gesamte Situation bei der gegenständlichen Vermietung berücksichtigt, sondern sich nur auf den Zeitraum ab 1997 konzentriert.

Zur näheren Erläuterung wird ausgeführt, dass es sich – wie dies bereits im Zuge der Anmeldung der Steuernummer für die Miteigentümergemeinschaft "JB&" dem Finanzamt mitgeteilt wurde – um die Fortsetzung der Miteigentümergemeinschaft 'N@ (Liegenschaft 2100, H.str.) handelte, die seinerzeit unter der Steuernummer 100 beim Finanzamt Wien-Umgebung geführt wurde. Die jetzige Miteigentümergemeinschaft ergab sich im Jahre 1997 infolge des Ablebens von Frau CN. Die seinerzeitigen Besitzverhältnisse bei der Steuernummer 100 (je 25 % JBetc) änderten sich bei der nachfolgenden Gemeinschaft infolge der Erbschaft und der Schenkung des Anteils von Herrn FN an die beiden Kinder insoweit, als dann je 25 % auf JBetc. entfielen.

Die Miteigentümergemeinschaft "N@ " vermietete das Gebäude seinerzeit jahrelang an den K und wurden hier regelmäßig Überschüsse erzielt (z.B. 1995 rd. ATS 45.500,-, 1996 rd. 78.800,-). Die Vermietung an den K erfolgte seit 1985, alleine in den beiden Jahren 1995 und 1996 ergab sich fast schon ein so hoher Überschuss, als in den Jahren 1997-2001 an Verlust in der Nachfolge-Miteigentümer-Gemeinschaft vorliegt.

Durch den Konkurs des Ks fielen die Mieteinnahmen dann weg, es kam dann noch zu kurzfristigen Weitervermietung an einen Lebensmitteleinzelhändler (der aber ebenfalls infolge einer Insolvenz etwas später ausfiel) und lagen durch die Änderung der Besitzverhältnisse in der Nachfolge-Miteigentümergemeinschaft Verluste vor, die bei Fortbestand der ursprünglichen Miteigentümergemeinschaft aber keine Annahme einer Liebhaberei nach sich gezogen hätten.

Es wurde auch seit Beendigung der Vermietung an den K versucht, eine brauchbare Verwertung der vorhandenen Liegenschaft zu erreichen. Alle Versuche, mit Lebensmittelketten ins Geschäft zu kommen, schlugen fehl, da von diesen das Kundenpotential in der Gemeinde M als zu gering angesehen wurde, da inzwischen in der Ortschaft M eine Billa-Filiale eröffnet wurde. So wurde u.a. auch mit der Fa. Schlecker Kontakt aufgenommen, um eine Verwertung des Gebäudes zu erreichen. Durch die vorhergehende Nutzung und die vorhandenen Kühlräume etc., war das Gebäude natürlich eher für ein Lebensmittelgeschäft geeignet, es wurden aber auch andere Möglichkeiten der Verwertung wie z.B. die Vermietung als Lager ins Auge gefasst. Im Zuge dessen kam es auch zu Verhandlungen mit einer Kosmetikfirma aus Hörsching, welche die Räumlichkeiten als Zwischenlager nutzen wollte. Die Verhandlungen wurden abgebrochen, als die Firma ein günstiges Lager im Zentrum von Wien gefunden hatte. Die Überlegungen, einen Umbau durchzuführen und Wohnungseinheiten zu schaffen, wurde nach Durchrechnung der Rentabilität der dafür notwendigen hohen Investitionen wieder fallengelassen. Aus Gründen der Kostenersparnis wurde zwar auf großartige Einschaltungen in den Printmedien verzichtet, kostengünstige Inserate in der Zeitschrift "Bazar" aber geschaltet und vermehrt mit Interessenten, die entsprechende Räumlichkeiten suchten, telefonisch Kontakt aufgenommen.

Es kann daher vom Finanzamt nicht davon gesprochen werden, dass keine ernsthaften Bemühungen zur Findung eines zahlenden Mieters vorlagen. Es lag bei den Verhandlungen mit Interessenten vor allem auch das Augenmerk darauf, inwieweit die zukünftigen Mieteinnahmen gesichert sind. Aufgrund der negativen Erfahrungen im Vermietungsbereich der Gesellschafter genügt es ja nicht, nur einen Mieter zu finden, sondern muss dieser auch die Miete vollständig und laufend bezahlen.

Das Finanzamt wird sicher nicht annehmen, dass die laufenden Kosten nur zum Spass entrichtet wurden, sondern wurden die Weiterführung der Nachfolge-Miteigentümergemeinschaft immer mit der Hoffnung auf einen brauchbaren Mieter bzw. einer möglichst ertragreichen Verwertung des Gebäudes verknüpft. Da leider alle Versuche in diese Richtung fehlschlugen und keine Aussichten auf Erfolg bestanden, wurde schlussendlich im Jahre 2002 der Entschluss gefasst, die durch die Zeit der Nichtvermietung auch nicht gerade besser gewordene Bausubstanz zu schleifen. Ein entsprechender Abbruchsbescheid konnte erwirkt werden, sodass mit Ende 2002 die Beendigung der Tätigkeit der Miteigentümergemeinschaft "JB& " erfolgte. Über die weitere Verwertung des Grundes wurde bisher noch nicht entschieden.

Die Festsetzung der Einkünfte 1997 bis 2001 mit ATS/EURO 0,00 sowie die Stornierung der bisherigen Umsatzsteuerveranlagungen und die Nichtveranlagung 2001 basiert daher auf einer unvollständigen Betrachtung des Gesamtbildes bei den Einkünften aus Vermietung der Liegenschaft 2100, H.str.. Bei einer globalen Betrachtung des Zeitraumes 1985-2001 kann

nicht davon gesprochen werden, dass eine Liebhaberei bei der Miteigentümergemeinschaft "JB&" vorliegt. Die alleinige Betrachtung des Zeitraumes 1997-2001 führt daher zu einem falschen Schluß seitens des Finanzamtes."

Der Unabhängige Finanzsenat richtete am 9. Mai 2005 einen Vorhalt mit der Aufforderung an die Bw., zwecks Dokumentation der Vermietungsabsicht ab 1997 diese durch Belege (z.B. Vorlage des Mietvertrages mit dem Lebensmitteleinzelhändler, Korrespondenz mit Fa. Schlecker, Kosmetikfirma u.a., Belege zu den Inseraten etc.) nachzuweisen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Juni 2005 wurden in der Beilage 5 Kopien (betreffend die Dokumentation der Vermietungsabsicht) übermittelt, welche einerseits handschriftliche Notizen und andererseits Kopien von Zeitungsinseraten darstellen. Die gekennzeichneten Inserate sind ausschließlich solche von Inserenten, die Baugründe bzw. Grundstücke zum Kauf suchen. Ergänzend wurde dazu folgendes ausgeführt:

"Mehr Unterlagen stehen leider nicht mehr zur Verfügung, da sich die meisten Kontakte nur telefonisch ergaben und auch etliche Unterlagen nach Klarheit darüber, dass es keine weiteren Kontakte mehr geben wird, nicht aufbewahrt wurden. Um Kosten zu sparen, wurden die eigenen Inserate im Bazar geschaltet (z.B. Inseratentext vom 7.1. 2000). Bei der Fa. Schlecker/BRD (siehe Beilage Tel. 00497391/504, diese hat Filialen in den Gemeinden H und G) ergaben die Verhandlungen am Ende, dass die Firma wegen dem zu geringen Einzugsgebiet aus der Gemeinde M von einer Anmietung Abstand genommen hat.

Die Situation war insoweit auch unverständlich, als bereits ein für die Größe der Lokalität verhältnismäßig geringer Mietzins (selbst bei Verwendung als Lager) ausgereicht hätte, um die laufenden Spesen zu decken und sogar einen Gewinn zu erzielen. Bereits bei einer monatlichen Einnahme von € 200,-- bis 220,-- wäre dies in den letzten Jahren der Fall gewesen. In dieser Hinsicht führt auch eine Prognoserechnung zu einem Überschuss, sodass die Annahme einer Liebhaberei nicht zutreffend ist.

Nachdem die jahrelangen Bemühungen hinsichtlich der Vermietung der ehemaligen Konsumfiliale erfolglos blieben, wurde an eine Verwertung gedacht. Weiters fanden auch Besprechungen mit einem Baumeister statt, wo an den Umbau des Gebäudes und die Schaffung von Wohnungen gedacht wurde. Aufgrund der diesbezüglichen Kosten-Nutzenrechnung wurde das Projekt dann fallengelassen.

Nachdem nach etlichen Jahren der vergeblichen Bemühungen keine weitere sinnvolle Nutzung des Altbestandes absehbar war, wurde dann 2002 die Hausgemeinschaft beendet und im Jahre 2003 das Gebäude geschliffen. Die weitere Verwendung des Grundstückes steht derzeit noch nicht fest."

In der am 12. September 2005 auf Antrag der Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass die streitgegenständliche Liegenschaft jahrelang vermietet gewesen sei und durchaus

beträchtliche Überschüsse erbracht habe. Es sei nun nicht einzusehen, dass es an der Reihenfolge liegen solle, ob ein Verlust Anerkennung finde oder nicht. Fest stehe jedenfalls, dass für den Fall, dass vor Beginn der Vermietung Verluste entstanden wären, diese zweifellos als Anlaufverluste Berücksichtigung gefunden hätten. Wenn nun der Mieter ohne Verschulden der Bw. weggefallen sei, und überdies festzustellen sei, dass der Verlust der in Rede stehenden fünf Jahre geringer sei als ein einziges Überschussjahr, so könne dies einer steuerlichen Anerkennung der Verluste nicht entgegen stehen. Betreffend Inserate sei auszuführen, dass das vermietende Ehepaar schon über 70 Jahre alt und nicht bereit gewesen sei, für Zeitungsinserate einen Betrag von mehreren 100 Euro aufzuwenden. So sei es zu den in der Vorhaltsbeantwortung näher dargestellten Versuchen der Verwertung der Liegenschaft gekommen. Über Befragen durch den Vorsitzenden gab er bekannt, dass das Gebäude nunmehr geschliffen worden sei und das unbebaute Grundstück derzeit auf eine Verwertung vermutlich durch Verkauf warte. Der Finanzamtsvertreter verwies auf die Ausführungen des Finanzamtes und gab insbesondere zu bedenken, dass die Liegenschaft nach Vermietungsende fünf Jahre leer gestanden sei, bevor man sich entschlossen habe, das Gebäude abzureißen. Darauf erwiderte der steuerliche Vertreter der Bw., dass man dann wohl zumindest die ersten beiden Jahre anerkennen hätte müssen, da wohl nicht erwartet werden könne, dass nach Ende des Mietverhältnisses sofort ein neuer Mieter gefunden werde. Der Finanzamtsvertreter brachte vor, dass auf Grund der wirtschaftlichen Verhältnisse im Lagegebiet wohl nicht mit einer gewinnbringenden Vermietung von vornherein gerechnet werden konnte. Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass ja tatsächlich jahrelang eine Vermietung erfolgt sei. Über Befragen durch die Referentin, die darauf hinwies, dass die vorgelegten Ablichtungen der Inserate hauptsächlich eine Verwertung durch Verkauf beabsichtigten und kein Datum tragen würden, führte der steuerliche Vertreter aus, dass er jetzt nicht sagen könne, wann diese Inserate geschaltet worden seien. Fest stehe jedenfalls, dass zu einem bestimmten Termin erkannt worden sei, dass eine Vermietung nicht erfolgversprechend sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die berufungswerbende Eigentürmergemeinschaft begeht im vorliegenden Fall die Feststellung von Einkünften bzw. die Veranlagung zur Umsatzsteuer, während nach Ansicht des Finanzamtes weder eine ertragsteuerlich relevante Einkunftsquelle noch eine unternehmerische Betätigung iSd. UStG vorliegt.

§ 2 Abs. 3 EStG führt unter den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften ua. jene aus Vermietung und Verpachtung an. In umsatzsteuerlicher Hinsicht gilt gemäß § 2 Abs. 1 UStG als - vorsteuerabzugsberechtigter - Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist iSd. letztgenannten Bestimmung jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Gemäß § 1 Abs. 1 der im Berufungsfall in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich anwendbaren Liebhabereiverordnung (BGBl. 33/1993) liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter Abs. 2 dieser Bestimmung fällt. § 1 Abs. 2 der Verordnung umschreibt das Erscheinungsbild jener Betätigungen, bei deren Vorliegen Liebhaberei anzunehmen ist.

Vor einer allfälligen Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst aber die Beurteilung der Frage zu treten, ob die Bw. die zu prüfenden Ergebnisse (hier der Verlust aus Vermietung und Verpachtung) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG "erwirtschaftet" hat. In Bezug auf die Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob die Bw. mit ihrer Tätigkeit als Unternehmerin iSd. § 2 UStG tätig geworden ist (so zB. VwGH vom 18. März 1997, 96/14/0045; sowie vom 25. April 2001, 96/13/0031).

Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Objekt können uU. auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Andererseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein solches (Miet-)Objekt sind vielmehr steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage. Die Abgrenzung, ob bloß Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder Werbungskosten vorliegen, kann Schwierigkeiten bereiten, wenn aus einem Gebäude (noch) keine Mieteinnahmen erzielt werden, nach den Behauptungen des Steuerpflichtigen aber (später einmal) erzielt werden sollen. Das Vorliegen von Werbungskosten ist diesfalls nach Ansicht des VwGH nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist (siehe zB. das Erkenntnis vom 22. Jänner 1985, 84/14/0016).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23. Juni 1992, 92/14/0037, zum Ausdruck gebracht, dass für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, ausreichen.

Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, können steuerlich vielmehr nur dann (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Vermietungsabsicht entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit "ziemlicher Sicherheit" feststeht (in diesem Sinne - neben dem vorzitierten Erkenntnis - etwa auch VwGH vom 18. März 1997, 96/14/0045). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete

Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und allenfalls sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (vgl. VwGH vom 29. Juli 1997, 93/14/0132; vom 22. September 1987, 86/14/0198; sowie zuletzt vom 30. April 2003, 98/13/0127).

Führt eine Betätigung zu Verlusten bzw. wird Vorsteuer abgezogen, obwohl der sich Betätigende keine ernsthafte, nach außen hin erkennbare Absicht zur Erzielung Einkünften bzw. Einnahmen glaubhaft machen kann, so liegt keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG bzw. keine unternehmerische Betätigung iSd. § 2 UStG vor (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*, 70).

Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist sohin entscheidungswesentlich, ob eine ernsthafte Vermietungsabsicht der Bw. hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2001 als klar erwiesen angesehen werden kann. Hierbei ist ausschließlich auf das von der Bw. in den Streitjahren nach außen hin (Dritten gegenüber) erkennbare Verhalten abzustellen.

Der Umstand, dass die der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Juni 2005 beigelegten Inserate überwiegend solche von Kaufinteressenten von Grundstücken - nicht jedoch von Personen, die eine Anmietung eines Geschäftslokales anstreben – sind sowie die Tatsache, dass die letzte Vermietung des Gebäudes bereits im Jahr 1996 (an einen Lebensmitteleinzelhändler, der aber ebenfalls infolge einer Insolvenz etwas später ausfiel – siehe Vorhaltsbeantwortung vom 21. April 1999 bzw. Berufung) erfolgte, machen deutlich, dass im Streitzeitraum die Vermietung des Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und allenfalls sondiert wurde, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Aufgrund dieser Sachverhaltskonstellation erachtet der unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Fall ein nachhaltiges Betreiben der Weitervermietung in den Streitjahren in einem wieder zur Ertragsfähigkeit führenden Umfang als nicht erwiesen (vgl. VwGH ZI.2003/13/0142 vom 31.3.2004).

Daher ist die Einkunftsquelleneigenschaft des gegenständlichen Objektes infolge der Beendigung der Vermietung (im Jahre 1996) ab dem Jahre 1997 als beendet anzusehen und es liegt in diesem Zeitraum keine unternehmerische Betätigung iSd § 2 UStG vor.

Somit ergingen die angefochteten Bescheide zu Recht und die Berufung war abzuweisen.

Wien, am 19. September 2005