



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat im Beisein der Schriftführerin A. über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA, betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 12. April 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Jahr 2005 u. a. (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines unbebauten Grundstücks.

Mit „Fragebogen anlässlich des Beginns einer Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit“ vom 16. Februar 2001 (Formular Verf. 24) teilte die Bw. dem Finanzamt (FA) mit, dass ab 1. Dezember 2000 ein unbebautes Grundstück (4.000 m<sup>2</sup> Lagerfläche auf den Grundstücken 468/30 und 31 EZ 3886 Gemeinde O.) vermietet werde. Das Mietobjekt sei mit Kaufvertrag vom 27. Oktober 2000 erworben und mit Sparguthaben sowie einem Kredit über 1,5 Mio. finanziert worden. Mieter sei der Ehemann der Bw., der ein Einzelunternehmen für Kunststoffverarbeitung betreibe. Eine Privatnutzung der Liegenschaft finde nicht statt.

Mit Ergänzungsersuchen des FA vom 14. April 2005 (betreffend die Jahre 2000 bis 2003) wurde die Bw. aufgefordert mitzuteilen, bis zu welchem Zeitpunkt die Liegenschaft vermietet worden sei und welche Maßnahmen gesetzt worden seien, um wieder einen Mieter zu finden.

Mit Schriftsatz vom 30. Mai 2005 teilte die steuerliche Vertretung der Bw. mit, dass die Liegenschaft bis Herbst 2004 vermietet gewesen sei, wobei jedoch folgende Probleme aufgetreten seien. Ab 1. April 2003 sei als neuer Mieter W. K. Nutzungsberechtigter, jedoch habe dieser kein einziges Mal die Miete bezahlt, sodass ein langwieriges Gerichtsverfahren folgte und die Räumung erst im Herbst 2004 durchgeführt werden konnte. In der Zwischenzeit bemühe man sich jedoch einen seriösen Mieter zu finden, die Suche sei jedoch noch nicht abgeschlossen.

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 langte am 26. Jänner 2007 elektronisch ein, am 29. Jänner 2007 wurde die Einkommensteuer erklärungskgemäß veranlagt.

Am 5. Oktober 2007 erging ein neuerliches Ergänzungsersuchen des FA:

*„Sie werden neuerlich aufgefordert die Vermietungsabsicht nachzuweisen. Sollten Sie dieser Aufforderung nicht nachkommen, wird über ihre Berufung lt. Aktenlage entschieden.“*

Daraufhin übermittelte die Bw. mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2007 einen seitens der Bw. erteilten Vermittlungsauftrag an die I. Immobilien GmbH, datiert mit 15. Juni 2007.

Mit Bescheid vom 6. August 2007 hob das FA den Einkommensteuerbescheid für 2005 gemäß § 299 BAO auf. Im neuen Sachbescheid wurde der aus der gegenständlichen Vermietung geltend gemachte Verlust von € 5.041,11 nicht anerkannt, da die Vermietungsabsicht bis dato weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden sei.

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass in der Liebhabereiverordnung Unwägbarkeiten aufgezählt seien und solche im gegenständlichen Fall vorlägen. Der Pächter habe über geraume Zeit keine Pacht entrichtet und sei es trotz Klage schwierig den Pachtgegenstand räumen zu lassen. Aus diesem Grund sei bis jetzt auch noch kein neuer Pächter gefunden worden, obwohl Vermietungsabsicht vorliege. Durch gezielte Auswahl eines Pächters wolle man solche Probleme in Zukunft vermeiden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2007 wies das FA die Berufung als unbegründet ab. Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Objekt könnten unter Umständen auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüber stünden. Andererseits seien aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden könne.

Aufwendungen auf ein solches (Miet-)Objekt seien vielmehr steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage.

Das Vorliegen von Werbungskosten sei nach Ansicht des VwGH nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen sei (VwGH 22. 1. 1985, 84/14/0016). Weiters habe der VwGH zum Ausdruck gebracht (23.6.1992, 92/14/0037), dass für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten 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 fasse, ausreichend seien.

Für die Beurteilung sei entscheidungswesentlich, ob die ernsthafte Vermietungsabsicht zum Zeitpunkt der Tätigkeit als klar erwiesen angesehen werden könne. Mit Vorhalt vom 5. Oktober 2007 sei neuerlich (seit Mai 2007 sei mehrmals telefonisch erfolglos urgiert worden) um Nachweis über die Vermietungsabsicht ersucht worden. Im Rahmen der Beantwortung sei lediglich die Abschrift eines Vermittlungsauftrages, datiert mit 15. Juni 2007, vorgelegt worden.

Die Tatsache, dass bereits seit 2003 keine Mieteinnahmen erzielt werden und eine entsprechend klare Vermietungsabsicht nicht nachgewiesen werden konnte, führe zur Beurteilung, dass keine steuerlich zu berücksichtigende Einkunftsquelle vorliege.

Daraufhin stellte die Bw. – ohne näher auf die Ausführungen des FA in der Berufungsvor-entscheidung einzugehen – den Antrag auf Vorlage der Berufung an den UFS und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Am 17. August 2010 erging folgendes Ergänzungsersuchen des UFS:

*Wie dem Steuerakt sowie der Berufung zu entnehmen, haben Sie im Jahr 2000 ein unbebautes Grundstück erworben und erstmalig ab Dezember 2000 vermietet. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang ein (unbefristeter) Mietvertrag vom 1. Dezember 2000 mit Ihrem Ehegatten als Mieter. Ab 1. April 2003 sei ein neuer Mieter eingetreten, der jedoch kein einziges Mal Miete bezahlt habe und erst nach einem langwierigen Gerichtsverfahren im Herbst 2004 gekündigt werden konnte.*

*In den Jahren 2000 bis 2005 wurden folgende Ergebnisse aus dieser Vermietung erzielt:*

	<i>Einnahmen</i>	<i>Werbungskosten</i>	<i>Überschuss/Verlust</i>
<i>2000</i>	<i>1.366,25</i>	<i>1.809,26</i>	<b>-443,01</b>
<i>2001</i>	<i>13.295,57</i>	<i>10.648,88</i>	<b>2.646,69</b>
<i>2002</i>	<i>1.366,45</i>	<i>7.928,81</i>	<b>-6.562,36</b>
<i>2003</i>	<i>0,00</i>	<i>8.547,82</i>	<b>-8.547,82</b>
<i>2004</i>	<i>0,00</i>	<i>6.172,04</i>	<b>-6.172,04</b>
<i>2005</i>	<i>0,00</i>	<i>5.041,11</i>	<b>-5.041,11</b>

*Unklar ist, wie lange das Mietverhältnis mit Ihrem Ehegatten tatsächlich gedauert hat und wie viele Monatsmieten dieser entrichtet hat. Um Vorlage diesbezüglicher Unterlagen (Kündigungsschreiben, Nachweis der Mietzahlungen etc.) wird ersucht. Weiters sind der Mietvertrag mit dem Nachfolgemietler sowie die Unterlagen im Zusammenhang mit dem Gerichtsverfahren gegen diesen vorzulegen.*

*Zum Nachweis der aufrechten Vermietungsabsicht wurde die Kopie eines an die I. Immobilien GmbH erteilten Vermittlungsauftrages vom Juni 2007 vorgelegt. Welche weiteren, nach außen hin erkennbaren Aktivitäten haben Sie – insbesondere im Zeitraum Herbst 2004 bis Juni 2007 – gesetzt, aus denen eine ernsthafte Vermietungsabsicht hervorgeht. Bitte legen Sie entsprechende Unterlagen vor.*

*Wurde die Liegenschaft mittlerweile vermietet? Wenn ja, wird um Vorlage des Mietvertrages ersucht.*

Mit Antwortschreiben vom 13. Oktober 2010 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. folgende Unterlagen:

- Vermittlungsauftrag an die Firma P. vom 8. 2. 2006 (betreffend ein Büro mit 73,94 m<sup>2</sup> in V.)
- Schreiben Rechtsanwalt Dr. F. betreffend Bw. – K. vom 10. 9. 2003
- Räumungsbeschluss Wolfgang K. vom 22.5.2003
- Räumungsverfahren Wolfgang K. vom 26.5.2003
- Ladung wegen Räumung vom 22.5.2003
- Mietvertrag zwischen der Bw. und Christian L. vom 1. 12. 2000
- Mietvertrag zwischen der Bw. und Wolfgang K.
- Grundstücksplan vom 29. 4. 2003

In der am 12. April 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass mit dem Vermittlungsauftrag an die Firma P. betreffend das Büro in V. auch das berufungsgegenständliche Grundstück von der damaligen Bearbeiterin, Frau Manuela L., in die Kartei aufgenommen worden sei. Es sei aber für den Lagerplatz nur ein einziger Interessent gefunden worden, der von der Bw. allerdings abgelehnt wurde, weil es sich um einen „Hendlbrater“ gehandelt habe.

Die Unwägbarkeit im gegenständlichen Fall sei beim damaligen Mieter K. gelegen. Das Gerichtsverfahren bzw. Räumungsverfahren habe sich längere Zeit gezogen, der Mieter habe sich auch an den Vergleich nicht gehalten und das Grundstück nicht geräumt. Erst nach massiver Drohung durch den Ehegatten der Bw. habe dieser das Grundstück in der zweiten Jahreshälfte 2004 geräumt. Wäre dies nicht passiert, wären aus der Vermietung Überschüsse angefallen. Aus diesen Gründen ergebe sich, dass für 2005 jedenfalls noch Vermietungsabsicht bestanden habe. Derzeit werde der Lagerplatz nicht genutzt. Es hätten sich zwar etliche Bauern gemeldet, diese seien aber nicht bereit, die von der Bw. vorgesehene Pacht zu leisten. Es seien lediglich 100 € geboten worden.

Über Befragung hinsichtlich der eklatanten Preisunterschiede betreffend die Bruttomonatsmieten – € 1,636,20 laut Mietvertrag mit dem Ehegatten, rund € 940,00 laut Mietvertrag mit Wolfgang K. und € 3.350,00 laut Vermittlungsauftrag an die I. vom 15. Juni 2007 – führte der

steuerliche Vertreter aus, dass Herr K. auf dem Lagerplatz nur Hasenställe aufgestellt hatte, woraus die geringe Miete resultierte. Würde hingegen ein Industrieunternehmen den Lagerplatz mieten, wäre eine Bruttomiete von € 3.350,00 durchaus vorstellbar. Aufgrund des Vermittlungsauftrages vom Juni 2007 hätten sich bisher allerdings keine Interessenten gemeldet. Ob die Bw. ihre Preisvorstellungen geändert bzw. reduziert habe, sei ihm nicht bekannt.

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

Strittig ist, ob für das Jahr 2005 in Bezug auf die in Rede stehende Liegenschaft eine Betätigung vorliegt, die der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist.

Seitens des FA wurde der geltend gemachte Werbungskostenüberschuss nicht anerkannt, da die Bw. bereits seit 2003 keine Mieteinnahmen mehr erzielt und die Vermietungsabsicht weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht habe.

In der Berufung wurde eingewendet es lägen Unwägbarkeiten vor, da der Pächter der Liegenschaft für geraume Zeit keine Pacht entrichtet habe und es trotz Klage schwierig gewesen sei, den Pachtgegenstand räumen zu lassen. Bis dato sei noch kein neuer Pächter gefunden worden, es liege jedoch Vermietungsabsicht vor.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind notwendige Aufwendungen, auch wenn sie nicht unmittelbar der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen dienen, sondern nur durch die Tatsache bedingt sind, dass ein Mietobjekt vorhanden ist, als Werbungskosten anzusehen. Dementsprechend bewirken Aufwendungen auf das Mietobjekt (einschließlich AfA) auch schon vor der Erzielung von Mieteinnahmen Werbungskosten, weiters aber auch Aufwendungen, die während einer Zeit der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen. Auch sie sind Voraussetzung für eine künftige Einnahmenerzielung und dienen ebenso wie die vor der Einnahmenerzielung anfallenden Beträge im Sinne von Werbungskosten der Erwerbung von Einnahmen.

Wird jedoch während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung der Entschluss gefasst, das Objekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, so sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr. Auf einen solchen Willensentschluss, der keine beweisbare Tatsache, sondern nur das Ergebnis eines Denkvorganges ist, kann nur aus einem in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Sachverhalt geschlossen werden (VwGH 29. Juli 1997, 93/14/0132, 27. März 1996, 93/15/0210, 25. Juni 1997, 94/15/0227, 4. März 2009, 2006/15/0175).

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. in den Jahren 2000 bis 2005 folgende Ergebnisse aus der Vermietung erklärt:

	Einnahmen	Werbungskosten	Überschuss/Verlust
2000	1.366,25	1.809,26	<b>-443,01</b>
2001	13.295,57	10.648,88	<b>2.646,69</b>
2002	1.366,45	7.928,81	<b>-6.562,36</b>
2003	0,00	8.547,82	<b>-8.547,82</b>
2004	0,00	6.172,04	<b>-6.172,04</b>
2005	0,00	5.041,11	<b>-5.041,11</b>

In den ab dem Jahr 2006 eingereichten Einkommensteuererklärungen hat die Bw. keine Einkünfte bzw. Verluste aus der gegenständlichen Vermietung geltend gemacht.

Laut den vorliegenden Unterlagen hat die Bw. das von ihr im Jahr 2000 erworbene Grundstück ab 1. Dezember 2000 auf unbestimmte Zeit an ihren Ehegatten vermietet. Als Hauptmietzins wurden monatlich € 1.636,20 brutto vereinbart. Unklar ist, wie lange das Mietverhältnis mit dem Ehegatten tatsächlich gedauert hat und wie viele Monatsmieten dieser entrichtet hat. Wie sich aus der Aufstellung der Einnahmen ergibt, hat dieser im Jahr 2001 lediglich 10 Monatsmieten und im Jahr 2002 lediglich eine Monatsmiete bezahlt. Trotz Aufforderung des UFS hat sich die Bw. dazu nicht geäußert und auch keine diesbezüglichen Unterlagen (Kündigungsschreiben, Nachweis der Mietzahlungen etc.) vorgelegt.

Ab 1. Jänner 2003 hat die Bw. einen auf 10 Jahre befristeten Mietvertrag mit Wolfgang K. abgeschlossen, wobei als Mietzins für den 4.245 m<sup>2</sup> großen Lagerplatz 0,15 € pro m<sup>2</sup> zuzüglich 0,036 €/m<sup>2</sup> Betriebskosten und gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart wurden. Nach den Ausführungen der Bw. habe dieser Mieter kein einziges Mal Miete bezahlt und wurde gegen diesen beim Bezirksgericht B. ein Mietzins- und Räumungsverfahren eingeleitet. Laut vorgelegtem Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. F. wurde dieses Verfahren mit Vergleich vom 9. September 2003 abgeschlossen. Danach hat sich der ehemalige Mieter Wolfgang K. verpflichtet, das Mietobjekt bis längstens 30. September 2003 zu räumen und einen Betrag von € 8.529,39 zuzüglich Zinsen und Verfahrenskosten binnen 8 Wochen zu bezahlen oder sich von dieser Verpflichtung zu befreien, indem er bis längstens 15. Oktober 2003 einen Betrag von € 4.200,00 zuzüglich Verfahrenskosten überweist. Nach den Darlegungen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der Berufungsverhandlung hat sich der ehemalige Mieter nicht an diesen Vergleich gehalten und das Grundstück letztlich erst in der zweiten Jahreshälfte 2004 geräumt.

Zum Nachweis der aufrechten Vermietungsabsicht hat die Bw. im Berufungsverfahren einen am 15. Juni 2007 an die I. erteilten Vermittlungsauftrag vorgelegt. Über Aufforderung des UFS wurde ein weiterer Vermittlungsauftrag an die Firma P. vom 8. Februar 2006 vorgelegt.

Abgesehen davon, dass dieser Vermittlungsauftrag unvollständig ist (Angaben über Mietzins, Betriebskosten etc. fehlen völlig) bezieht er sich gar nicht auf das gegenständliche Objekt, sondern auf ein 73,94 m<sup>2</sup> großes Büro in V.. In der Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter dies damit erklärt, dass gleichzeitig mit der Erteilung dieses Auftrages auch das streitgegenständliche Grundstück in die Kartei des Immobilienmaklers aufgenommen worden sei. Allerdings sei nur ein einziger Interessent gefunden worden, den die Bw. allerdings abgelehnt habe, weil es sich um einen „Hendlbrater“ gehandelt habe.

Nach Ansicht des Berufungssenates kann aus den Gesamtumständen, insbesondere der Beauftragung eines Vermittlungsbüros im Jahr 2007, also rund vier Jahre nach der letzten Verpachtung bzw. der Räumungsklage gegen den Vorpächter sowie der angeblichen, nicht nachgewiesenen Beauftragung eines Immobilienmaklers im Februar 2006, kein ernsthaftes Bemühen um eine Vermietung dokumentiert werden. Auch ist nicht erkennbar, warum für das Mietobjekt derart unterschiedliche Mietpreise gefordert wurden – zuletzt € 3.350,00 und damit mehr als das Zweifache als im Mietvertrag mit dem Ehegatten vereinbart – und die Bw. offensichtlich auch keine Bereitschaft gezeigt hat, aufgrund mangelnder Nachfrage ihre Preisvorstellungen zu überdenken. Weiters ist nicht einsichtig, warum ein Mieter, der angeblich „Hasenställe“ auf dem Grundstück betrieben hat, akzeptiert wurde, ein Interessent mit einer „Hendlbraterei“ jedoch nicht.

Der Berufungssenat geht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon aus, dass es bereits vor dem 1. Jänner 2005 (nämlich mit der 2004 erfolgten Räumung des Objektes durch den Pächter K.) an einer ausreichend ernsthaften Vermietungsabsicht gefehlt hat und eine derartige nicht nachgewiesene bzw. glaubhaft gemachte werden konnte, weshalb für das Berufungsjahr nicht vom Vorliegen einer Betätigung auszugehen ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. April 2011