



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0051-G/11,
miterledigt RV/0052-G/11,
RV/0055-G/11, RV/0056-G/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Rauschenberger SteuerberatungsGmbH, 8430 Leibnitz, Marburgerstraße 6, vom 7. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg vom 26. November 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 und vom 30. Juli 2010 gegen die Bescheide vom 26. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2009 nach der am 30. Jänner 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat im Jahr 1999 einen Dachboden in Graz, Xstraße 1, gekauft und darin 6 Wohneinheiten errichtet. Im Jahr 2001 wurden 5 Wohneinheiten verkauft und eine vom Bw. vermietet.

Anlässlich einer Überprüfung durch die Baubehörde am 20. Juli 2003 und am 19. November 2003 wurde festgestellt, dass die bewilligte bauliche Anlage (Dachgeschossausbau) ohne behördliche Bewilligung in Benützung genommen wurde.

Nach durchgeführten baulichen Änderungen an den Wohnungen wurde mit Bescheid vom 27. März 2009 die Benützungsbewilligung für den Dachgeschossausbau erteilt.

Bis einschließlich dem Jahr 2004 erzielte der Bw. Einnahmen aus der Vermietung und erklärte einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen.

Ab dem Jahr 2005 wurden vom Bw. nur mehr Werbungskosten geltend gemacht.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 28. Juni 2007, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung das Jahr 2005 betreffend, verwies der Bw. auf den oben angeführten Rechtsstreit und führte weiter aus, dass die Wohnung nach endgültiger Erledigung dieses Rechtsstreites sofort verkauft werde und es dafür bereits mehrere Angebote gebe.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2007 betreffend teilte der Bw. neuerlich mit, dass mit einer Klärung dieser Rechts- und Sachlage bis Mitte 2009 zu rechnen sei und die Wohnung sofort zum Verkauf gelangen werde.

Mit Schreiben vom 23. Februar 2010 erklärte der Bw., dass die betreffende Wohnung nunmehr am 1. Februar 2010 verkauft worden sei.

Anlässlich einer beim Bw. durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2005 – 2008 traf der Prüfer am 22. Juli 2010 im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO die Feststellung, es habe vorliegendenfalls vordergründig die ganz konkrete Absicht bestanden, die Wohnung zu verkaufen. Ab dem Jahr 2005 liege somit die konkrete Absicht vor, eine Vermögensverwertung vorzunehmen, weshalb ab 2005 weder die Werbungskosten, noch die Vorsteuern anzuerkennen seien.

Unter Hinweis auf diese Feststellung erließ das Finanzamt im wieder aufgenommenen Verfahren die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2008 und in der Folge auch die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2009.

Dagegen wandte sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung. Darin wies er auf sein Schreiben vom 28. Juni 2007, in dem der Abgabenbehörde mitgeteilt worden war, dass er nach Erteilung der Benützungsbewilligung, die Wohnung sofort verkaufen werde.

Im Zeitraum zwischen 2004 und 2009 sei die fragliche Wohnung aufgrund der Untersagung der Benützung weder vermietbar noch verkaufbar gewesen. Erst mit Bescheid vom 23. März 2009 sei die Benützungsbewilligung erteilt worden.

Die Wohnung sei danach am 21. September 2009 vermietet worden. Diese Vermietung habe sich bis zum 31. Jänner 2010 erstreckt, da die Wohnung mit 1. Februar 2010 an die Mutter der Mieterin verkauft worden sei. Dieser Sachverhalt lege eindeutig klar, dass das Verkaufsinteresse nach Erteilung der Benützungsbewilligung nicht mehr gegeben gewesen sei.

Dazu führte der steuerliche Vertreter aus:

„Wenn die Behörde aus den Schriftsätzen im Zuge des Vorhaltsverfahrens entnehmen möchte, dass dadurch nur eine Verkaufsabsicht und damit Vermögensverwertung vorgelegen hat, so ist ihr entgegengehalten, dass in jedem Menschen eine Änderung der Meinung eintreten kann, noch dazu, wenn dies, so wie im gegebenen Fall auch wirkliche erfolgte und vor Durchführung etwaiger abgabenrechtlicher Verfahren erfolgt ist.

Hätte unser Mandant lediglich eine Verkaufsabsicht gehabt, so wie dies von der Behörde unterstellt wird, gehabt, so hätte eine Vermietung keinesfalls stattgefunden, sondern wäre unser Mandant direkt in Verkaufsverhandlungen mit möglichen Interessenten getreten.“

So aber sei die Wohnung vermietet worden und erst im Zuge der Vermietung habe die Mutter der Mieterin ein Angebot gelegt, das ihn zum Verkauf bewogen hätte.

In der am 30. Jänner 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung nimmt der steuerliche Vertreter nochmals auf die Streitigkeiten mit der Baubehörde Bezug und erklärt die von ihm verfassten Schreiben, welche ausschließlich eine Verkaufsabsicht zum Ausdruck bringen, mit den durch diese Streitigkeiten entstandenen Emotionen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Grundsätzlich bewirken Aufwendungen für ein Mietobjekt vor der Erzielung von Mieteinnahmen ebenso Werbungskosten wie Aufwendungen, die während einer Zeit der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175, 29.7.1997, 93/14/0132) stellt jedoch klar, dass Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ohne Einnahmenerzielung nur dann geltend gemacht werden können, wenn die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als erwiesen angesehen werden kann (Massoner in ecolex 2007, S 717).

Dazu führt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2001/15/0085, dezidiert aus, dass Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden können, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für eine Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.

Diese auf Vorwerbungskosten bezogene Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes muss nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch für die Prüfung von Sachverhalten gelten, bei denen nach Beendigung einer vormals einkommensteuerbaren Betätigung weiterhin negative Ergebnisse erklärt werden (siehe auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 281, Fußnote 578).

Entscheidungsrelevant ist im vorliegenden Fall die Frage, ob es sich um eine vorübergehende Einnahmenunterbrechung, bedingt durch das behördliche Untersagen der Benützung, handelt, oder ob es dem Bw. in dieser Zeit des Leerstehens an einer ausreichend ernsten Vermietungsabsicht gefehlt und er den Entschluss gefasst hat, das Objekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden. Nur dann handelt es sich um eine bereits beendete Vermietungstätigkeit und es liegt in den Jahren der Leerstehung keine Vermietungstätigkeit iS des § 28 EStG 1988 und gleichzeitig auch keine unternehmerische Tätigkeit iS des § 2 UStG 1994 mehr vor.

Auf einen solchen Willensentschluss, der keine beweisbare Tatsache, sondern nur das Ergebnis eines Denkvorganges ist, kann nur aus einem nach außen hin in Erscheinung tretenden Sachverhalt geschlossen werden (vgl. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069).

Das bedeutet das Vorliegen von vor allem für Dritte erkennbaren effektiven Bemühungen, tatsächlich vermieten zu wollen (z.B. Einschaltung eines Maklers, Zeitungsinserate etc.) (vgl. dazu Doralt, EStG¹⁴, § 2 Tz. 325).

Versucht der Vermieter mit allen zumutbaren Mitteln einen Mieter zu finden und kann er dies auch dokumentieren, kann eine ernsthafte Vermietungsabsicht angenommen werden.

Der Verkauf der Liegenschaft ändert an der grundsätzlichen Beurteilung des Sachverhaltes nichts, wenn die Vermietungsabsicht bis zu diesem Zeitpunkt gegeben war.

Zur Klärung dieser Frage, ob es sich im vorliegenden Fall um einen vorübergehenden Zustand der Einnahmenlosigkeit während der Zeit der fehlenden Benützungsbewilligung oder ob die ernsthafte Absicht zu vermieten mit dem Zeitpunkt des Auszugs des Mieters aufgegeben worden ist, wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass nach ständiger Rechtsprechung der auf Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten muss.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2012 führte der steuerliche Vertreter des Bw. an, dass bei anderen Objekten, die der Bw. vermiete, Aushänge getätigt und auf die Vermietung des streitgegenständlichen Objektes hingewiesen worden seien. Zum Nachweis wurden Inserate in der Kleinen Zeitung vorgelegt und die Namen von Interessenten genannt. Weitere eventuelle Nachweise seien weggeworfen worden.

Aus nachstehenden Gründen vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass der Bw. seine Vermietungsabsicht bereits mit Auszug seines Mieters im Jahr 2004 aufgegeben hat:

Wie sich die Situation vorliegendenfalls darstellt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. mit allen zumutbaren Mitteln versucht hat einen Mieter zu finden.

Der Bw. hat in seinen oben angeführten Schreiben keinen Zweifel darüber offen gelassen, dass er seine Vermietungstätigkeit als beendet betrachtet und nur mehr die Verwertung seiner Liegenschaft ins Auge gefasst hat. Wenn er in seinen Berufungen nun behauptet, er habe seine Absicht nach Erteilung der Benützungsbewilligung geändert, so fehlt es an den von der Rechtsprechung geforderten Nachweisen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates entspricht es nicht der Lebenserfahrung, die Vermietungsabsicht einer Wohnung nur mittels „Aushang“ bekannt zu machen. Der Aushang für eine in Graz gelegene Wohnung in L. und G. erscheint weder professionell noch zielführend. Dass der Bw., der nach eigenen Aussagen 39 Wohnungen vermietet, sehr wohl professionell vorgeht, zeigen die von ihm in der Kleinen Zeitung geschalteten Inserate, seine Wohnungen in L. oder W. betreffend. Aber auch die Behauptung, einige Personen hätten ihr Interesse an der Wohnung bekundet, ist kein Nachweis für die Annahme, dass der Bw. ernsthaft und in geeigneter Form nach neuen Mietern gesucht habe.

Da der Bw. mit Schreiben vom 5. März 2009 mitgeteilt hat, dass ein Ende des Rechtsstreites bis Mitte 2009 zu erwarten ist, hätte er konsequenterweise, bei tatsächlichem Bestehen einer Vermietungsabsicht bereits zu diesem Zeitpunkt Inserate schalten oder einen Makler

beauftragen müssen und nicht neuerlich den Verkauf der Wohnung „sofort“ in Aussicht stellen.

Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass ein Vermieter so zahlreicher Objekte sich von „Emotionen“ leiten lässt und deshalb jahrelang den Verkauf der Wohnung ankündet. Selbst wenn man davon ausginge, hätte spätestens am Tag nach der Erteilung der Benützungsbewilligung nach außen erkennbare Handlungen gesetzt werden müssen. Dies vor allem in Hinblick auf die Problematik, die sich für Werbungskosten und Vorsteuern bei leer stehenden Wohnungen stellt und die bei einem erfahrenen und steuerlich vertretenen Vermieter als bekannt voraus gesetzt werden kann.

Für den Bw. ist es offensichtlich ausreichend, dass er die Wohnung an die zukünftige Käuferin, die bereits eine Wohnung von ihm gekauft hatte, vorher kurzfristig vermietet hat. Mit Vorhalt vom 28. Juni 2012 wurde der Bw. eingeladen, den Mietvertrag vorzulegen. In der Beantwortung dieses Vorhaltes wurde bekannt gegeben, dass dieser Mietvertrag momentan nicht auffindbar sei. Über Befragen in der mündlichen Berufungsverhandlung, gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass dieser Vertrag sowohl vom Bw. als auch von der Käuferin vernichtet worden sei und er keine Kenntnis der wesentlichen Vertragsvereinbarungen habe.

Unbeachtlich dieser ungewöhnlichen Vorgehensweise, blieb es der Bw. auch hier schuldig, eine tatsächliche zielstrebige Mietersuche darzulegen.

Im Zuge des Verfahrens war es dem Bw. somit weder gelungen seine eigenen konkreten Behauptungen, die eine Aufgabe der Vermietungsabsicht bezeugen, zu widerlegen, noch war es ihm möglich, die von der Rechtsprechung vorgegebenen Kriterien für die Annahme einer ernsthaften Vermietungsabsicht zu erfüllen.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt somit zu der Auffassung, dass im vorliegenden Fall ab dem Jahr 2005 von einer „nicht mehr entfalteten“ Betätigung zu sprechen ist, mit der Konsequenz, dass damit im Zusammenhang stehende Ausgaben nicht abzugsfähig sind.

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient. Die Erbringung von Leistungen ist dazu nicht erforderlich. Erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Führt eine Betätigung zu Verlusten bzw. wird Vorsteuer abgezogen, obwohl der sich Betätigende keine ernsthafte, nach außen erkennbare Absicht zur Erzielung von Einkünften bzw. Einnahmen glaubhaft machen kann, liegt auch keine unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 UStG 1994 vor. Aufgrund der dargestellten Erwägungen konnte

der Vorsteuerabzug mangels unternehmerischer Tätigkeit im vorliegenden Fall nicht gewährt werden.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. Februar 2013