



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/4129-W/08,
miterledigt RV/2801-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer 2006 im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec nach der am 18. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machte der Berufungswerber (Bw.) negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € -7.290,92 geltend, wobei € -5.790,52 auf das Mietobjekt in W, Adresse2 und € -1.500,40 auf das Mietobjekt Adresse1 entfielen.

Mit Bescheid vom 22. Oktober 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2006 in der Höhe von € -733,88 erklärungsgemäß fest.

Mit Vorhalt vom 1. Juli 2008 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass die Veranlagung 2006 vorerst ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt worden sei und ersuchte betreffend das Objekt Adresse2 um Vorlage einer Aufstellung der Werbungskosten, Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG sowie der Instandhaltungs- bzw.

Instandsetzungsaufwendungen. Betreffend das Objekt Adresse1 wurde erfragt, ab wann wieder mit Einnahmen zu rechnen sei.

Mit Eingabe vom 9. Juli 2008 übermittelte der Bw. eine Aufstellung der gewünschten Positionen und teilte betreffend das Mietobjekt Adresse1 mit, dass die Immobilie derzeit unvermietet sei und gerade nach einer weiteren Verwendung gesucht werde.

Mit Aufhebungsbescheid vom 15. Juli 2008 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. Oktober 2007 gemäß § 299 BAO auf und erließ mit Bescheid gleichen Datums einen neuen Sachbescheid, in welchem die Einkommensteuer 2006 in der Höhe von € 4.800,67 festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass einerseits die Instandsetzungsaufwendungen betreffend Adresse2 auf zehn Jahre abzusetzen seien und andererseits die Aufwendungen betreffend Adresse1 mangels Einkunftsquelle nicht haben anerkannt werden können.

Mit Eingabe vom 6. August 2008 erhob der Bw. gegen den Aufhebungsbescheid und den Einkommensteuerbescheid 2006, beide vom 15. Juli 2008, Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2008 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO statt und hob den angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 15. Juli 2008 auf. Ebenfalls mit Bescheid vom 3. September 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15. Juli 2008 als unzulässig (geworden) zurück.

Mit Aufhebungsbescheid vom 10. September 2008 hob das Finanzamt abermals den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 22. Oktober 2007 gemäß § 299 BAO auf und erließ mit Bescheid gleichen Datums einen neuen Sachbescheid, in welchem die Einkommensteuer 2006 in der Höhe von € 4.800,67 festgesetzt wurde.

Auch gegen diese beiden Bescheide erhob der Bw. rechtzeitig Berufung. In der gegen den neuen Sachbescheid 2006 eingebrochenen Berufung wendete der Bw. betreffend die Vermietung Adresse2 ein, dass als Begründung für die Annahme von Instandsetzungsaufwendungen lediglich angeführt worden sei, dass die Aufwendungen für Malerarbeiten und den Austausch von Parkettböden nicht als gering erachtet würden. Eine amtsweigige Belegprüfung sei jedoch nicht erfolgt, weshalb die Behörde auch nicht habe feststellen können, dass die Reparaturarbeiten am Bodenbelag und die Malerarbeiten nahezu

klassischen Instandhaltungsaufwand darstellen würden und keinesfalls als Instandsetzungsaufwand zu klassifizieren seien. Ein reines Abstellen auf die Höhe der Ausgaben greife jedenfalls zu kurz.

Betreffend die Vermietung Adresse1 habe die Behörde ab dem Jahr 2006 eine steuerliche Liebhaberei unterstellt, weil ab dem Jahr 2004 keine Mieteinnahmen geflossen seien und eine Besserungsvereinbarung mit der Mieterin, der mittlerweile nach erfolgter Konkursabwicklung amtswegig im Firmenbuch gelöschten Firma X GmbH, getroffen worden sei. Der Bw. habe seit Beginn des Mietverhältnisses im Jahre 1980 bis ins Jahr 2004 niemals steuerliche Verluste aus der Vermietung veranlagt. Auf Grund finanzieller Schwierigkeiten der Mieterin sei es ab dem Jahr 2004 zu Mietausfällen gekommen, wobei nicht sofort das weitere Schicksal der Mieterin festgestanden sei.

Für den Fall, dass dadurch eine Betrachtung im Sinne der Liebhabereiverordnung zum Tragen kommen solle, handle es sich nach Ansicht des Bw. um Verluste, die der objektiven Eignung der Vermietung als Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges nicht abträglich sein würden, da sie durch unerwartete Umstände (Zahlungsunfähigkeit eines Mieters) bewirkt worden seien.

Auch ohne Besserungsvereinbarung wäre es auf Grund des im November 2006 eröffneten Konkurses über die Mieterin zu keiner Besserstellung des Bw. gekommen, da auf Grund der besonderen Eignung der Liegenschaft für die Mieterin nicht sofort ein adäquater Nachmieter habe gefunden werden können. Durch den Besserungsschein wären die Ansprüche des Bw. im Falle der wirtschaftlichen Gesundung der Mieterin leichter und schneller durchsetzbar gewesen, eine Fälligstellung hätte die sofortige Zahlungsunfähigkeit der Mieterin bewirkt, womit die Ansprüche endgültig verloren gewesen wären. Seit Bekanntwerden der Konkurseröffnung sei und werde weiterhin die Verwertung der Liegenschaft intensiv betrieben worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid als unbegründet ab.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2008 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 insoweit statt, als es die für das Mietobjekt Adresse2 geltend gemachten Reparatur- und Malerarbeiten nunmehr als Instandhaltungsaufwand klassifizierte.

Mit Eingabe vom 28. November 2008 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung betreffend Einkommensteuer 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die

Entscheidung in mündlicher Berufungsverhandlung. Der Einkommensteuerbescheid 2006 welche jetzt nur noch im Hinblick auf das Mietobjekt Adresse1 von der Erklärung ab.

Ergänzend zu seiner Berufung brachte der Bw. vor, dass er im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2005 den Antrag auf Verteilung von Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG in der Höhe von € 15.003,97 gestellt habe, was auch von der Abgabenbehörde durch Berücksichtigung des ersten Zehntels im Ausmaß von € 1.500,40 im Rahmen der erklärungsgemäßen Veranlagung 2005 entsprechend berücksichtigt worden sei.

Für 2006 habe die Behörde im angefochtenen Bescheid die Berücksichtigung des zweiten Zehntels in der Höhe von € 1.500,40 jedoch verwehrt. Unabhängig von der Frage, ob die vom Jahr 1980 bis ins Jahr 2004 stets mit Überschuss betriebene Vermietung durch den in weiterer Folge eingetretenen Konkurs der Mieterin plötzlich ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle verliere oder nicht, seien diese Zehntelabsetzungen jedenfalls zumindest als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, da es sich dabei nur um die wahlweise Verteilung eines an sich sofort absetzbaren Erhaltungsaufwandes handle (EStR Tz 6457 bzw. 6487).

In der am 18. Juni 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass es sich bei der auf der Liegenschaft Adresse1 befindlichen Halle um eine Arbeitshalle eines Malereibetriebes handle, dessen Firmensitz sich in W, Adresse2 befindet. Die Halle sei auf die gewerbliche Nutzung des Malereibetriebes ausgerichtet und nicht für andere Zwecke nutzbar gewesen.

Zu den wirtschaftlichen Problemen der X GmbH führten die steuerlichen Vertreter aus, dass es in einem solchen Falle zwei Möglichkeiten gäbe, diesen Problemen zu begegnen. Eine bestehe in der sofortigen Schließung der GmbH, die andere in dem Bestreben, die Gesellschaft zu gesunden. Im konkreten Fall habe es Überlegungen gegeben, die Gesellschaft zu sanieren. Im Hinblick auf den Umstand, dass die Gesellschaft bereits vom Vater des Bw. geführt worden sei, habe zwischen dem Bw. und der Gesellschaft ein erhöhtes Vertrauensverhältnis bestanden. Der Bw. habe großes Interesse am Weiterbestehen der Gesellschaft gehabt, zumal er selbst die Gesellschaft einmal geführt habe und die Mieteinnahmen als Pensionseinkünfte habe nutzen wollen. Insofern sei der Bw. nicht primär an der Kündigung des Mietverhältnisses sondern vielmehr daran interessiert gewesen, die Gesellschaft zu sanieren und das Mietverhältnis aufrecht zu erhalten.

Über Mahnungen oder Eintreibungsmaßnahmen betreffend die ausständigen Mieten liege der steuerlichen Vertretung nichts Schriftliches vor, jedoch seien Gespräche betreffend die

Sanierung der Gesellschaft geführt worden, damit es wieder zum Fluss von Mietzahlungen kommen könne.

Auf die Frage, welche Versuche unternommen worden seien, einen Nachmieter zu finden, teilte die steuerliche Vertretung mit, dass die ersten Maßnahmen in Gesprächen mit Branchenkollegen und Betriebsnachbarn bestanden hätten. Es seien auch Makler beauftragt worden, Gespräche mit potenziellen Nachmietern zu führen. Schriftliche Unterlagen gäbe es keine, doch erinnere man sich an die Namen verschiedener Makler: Firma A. (Mag. H. und Frau P.), Firma R. (Frau G.). Bei der Vermietung betrieblicher Objekte würden nicht notwendigerweise Inserate geschaltet, außerdem sei nur ein Erfolgshonorar vereinbart gewesen.

Die Nutzung der Arbeitshalle sei eingeschränkt gewesen, zumal es sich um einen Lackierereibetrieb mit Sandstrahl- und Lackierboxen sowie speziellen Zwischenwänden gehandelt habe. Die im Jahr 2005 durchgeföhrten Arbeiten seien zur Nutzung der Halle als Mietobjekt erforderlich gewesen. Nach erfolgloser Suche eines Nachmieters sei die Halle im Jahr 2010 durch die Firma Spiegelfeld verkauft worden.

Zum Besserungsschein führte die steuerliche Vertretung aus, dass es sich ihrer Ansicht nach nicht um eine Stundung sondern um eine Vereinbarung handle, die auf die Verbesserung des Mietverhältnisses ausgerichtet gewesen sei. Es sei kein unbestimmtes Ende in der Besserungsvereinbarung vorgesehen, da sich das Ende dadurch ergebe, dass sich die Gesellschaft entweder wieder erhole oder in Konkurs gehe.

Die steuerliche Vertretung verwies auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates: RV/0195-L/11.

Betreffend die im Jahr 2005 durchgeföhrten Reparaturmaßnahmen an der Arbeitshalle habe es sich um Instandhaltungsmaßnahmen gehandelt, die freiwillig auf zehn Jahre verteilt abgesetzt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzustellen, dass sich der Bw. im Hinblick auf das Mietobjekt Adresse2 in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich mit der rechtlichen Beurteilung in der Berufungsvorentscheidung, wonach es sich bei den geltend gemachten Reparatur- und Malerarbeiten um Instandhaltungsaufwand handle, einverstanden erklärt und damit diesen Berufungspunkt außer Streit gestellt hat.

I) Im Übrigen geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Als Eigentümer der Liegenschaft Adresse1 in B vermietete der Bw. seit dem Jahr 1980 eine auf dieser Liegenschaft befindliche Arbeitshalle an die X GmbH, deren Gesellschafter er bis zum 1 Dezember 1994 war.

Auf Grund finanzieller Schwierigkeiten der X GmbH kam es ab dem Jahr 2004 zu Mietausfällen.

Der Bw. schloss daher am 31. Dezember 2004 mit der Mieterin eine Besserungsvereinbarung, in der er sich als Vermieter bereit erklärte, gegenüber der X GmbH einerseits auf die offenen Mietforderungen für das Jahr 2004 sowie andererseits auf weitere Mietzahlungen für den Zeitraum ab 1. Jänner 2005 bis zu dem Zeitpunkt zu verzichten, zu dem die Mieterin ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet.

Im Gegenzug erklärte sich die X GmbH bereit, neben den laufenden Mietzahlungen auch jene Mieten, die auf den Verzichtszeitraum entfielen, aus den künftigen Gewinnen nachzuzahlen, sobald sie ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet.

Ausdrücklich wurde auch vereinbart, dass der Verzicht auf das Mietentgelt unverzinslich bleibe und keine vorzeitige Nachzahlung der ausgesetzten Mietzahlungen vorgesehen sei.

In weiterer Folge wurde über das Vermögen der X GmbH mit Beschluss des Gerichtes vom 31. Oktober 2006 der Konkurs eröffnet und nach erfolgter Konkursabwicklung die Firma im Firmenbuch amtsweig gemäß [§ 40 FBG](#) gelöscht.

Im Jahr 2010 wurde die Geschäftshallte verkauft.

Im Streitjahr 2006 wurde für das Objekt Adresse1 ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung im Ausmaß von € 1.500,40 geltend gemacht.

Strittig ist zum einen, ob der Abschluss der Besserungsvereinbarung zwischen dem Bw. und der X GmbH eine fremdübliche Regelung darstellt bzw. ob die Vermietung des Mietobjektes Adresse1 mit der Ausstellung der Besserungsvereinbarung noch als steuerlich relevante Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG anzuerkennen ist.

Zum anderen besteht Streit darüber, ob die im Jahr 2005 durchgeführten Reparaturarbeiten an der Arbeitshalle nachträgliche Werbungskosten darstellen und in Form von Zehntelabschreibungen zu berücksichtigen sind.

II) Der Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

1) Bewirtschaftung des Mietobjektes Adresse1 *in B*:

a) Besserungsvereinbarung - Fremdüblichkeit

§ 2 Abs. 3 EStG führt unter den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften u.a. jene aus Vermietung und Verpachtung an.

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 EStG abschließend aufgezählten Einkunftsarten zuzuordnen ist. Entspricht eine Betätigung keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG, endet die Prüfung hier.

Andernfalls ist in einem zweiten Schritt eine Prüfung auf Basis und nach den Vorgaben der zu § 2 Abs. 3 EStG ergangenen Liebhabereiverordnung (LVO) durchzuführen. Erst eine positive Beurteilung nach beiden Prüfungsmaßstäben führt zu einer steuerlichen Beachtlichkeit der erzielten, negativen Ergebnisse.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der [§§ 22](#) und [23 BAO](#) ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen bzw. bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Dies deshalb, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (VwGH 29. Mai 1996, [92/13/0301](#)).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung finden Verträge zwischen nahen Angehörigen *unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit* für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- b) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen also nur in den Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichen Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, [92/14/0149](#), 92/14/0151). Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei welchem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 25.10.1994, [94/14/0067](#)).

Unter dem Gesichtspunkt obiger Ausführungen ist daher im vorliegenden Fall zunächst zu prüfen, ob die zwischen dem Bw. und der X GmbH geschlossene Besserungsvereinbarung vom 31. Dezember 2004 auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre und ob der Bw. den im Streitjahr aus der Vermietung der Arbeitshalle auf der Liegenschaft Adresse1 in B geltend gemachten Verlust aus Vermietung und Verpachtung auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG „erwirtschaftet“ hat.

Dazu ist festzustellen, dass das in den Jahren 1980 bis 2004 ausschließlich auf dem Mietvertrag vom 19. März 1981 basierende Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der X GmbH seitens des Finanzamtes als fremdüblich anerkannt wurde.

Jede Vertragsbeziehung besteht jedoch aus der Summe aller vertraglichen Regelungen, die dem Rechtsverhältnis zugrunde liegen.

Mit der Ausstellung des Besserungsscheines vom 31. Dezember 2004 trat zum Mietvertrag vom 19. März 1981 eine zusätzliche vertragliche Regelung hinzu, welche das Mietverhältnis abänderte und die Frage aufwarf, ob die ursprüngliche Beurteilung im Hinblick auf die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses noch beibehalten werden könne.

Bei der Prüfung, ob die infolge des Besserungsscheines geänderte Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter noch als fremdüblich (siehe Doralt, aaO, § 2 Tz 165ff) anerkannt werden kann, ist zunächst der Einwand des Bw. zu berücksichtigen, wonach das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der X GmbH bereits seit über zwanzig Jahren bestanden

habe und seit Beginn des Mietverhältnisses im Jahre 1980 bis ins Jahr 2004 niemals steuerliche Verluste aus der Vermietung erzielt worden seien.

Dazu ist zu bemerken, dass es für die Berufungsbehörde zwar nachvollziehbar ist, dass bei einem langjährigen Mietverhältnis und insbesondere auch deshalb, weil die Gesellschaft immer im Familienbesitz war, ein erhöhtes Vertrauen im Hinblick auf die Ernsthaftigkeit des Mietverhältnisses und die Zahlungsehrlichkeit zwischen Mieter und Vermieter bestanden hat. Dennoch ist bei einem Fremdvergleich die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich und somit zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zu Grunde liegt, im letzteren Fall die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft ist.

Was die Leistungsbeziehung zwischen dem Bw. und der X GmbH anlangt, so sind im Hinblick darauf, dass der Bw. auf Grund des Umstandes, dass die Gesellschaft bereits von seinem Vater, in weiterer Folge vom Bw. selbst und zuletzt im Zeitpunkt des Abschlusses der Besserungsvereinbarung vom Sohn des Bw. geführt wurde, ein starkes Naheverhältnis zur X GmbH hatte, die Kriterien für Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen zu untersuchen. Diese gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessensgegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. auch VwGH 26.7.2007, [2005/15/0013](#)).

Der Bw. bringt vor, dass es ab dem Jahr 2004 auf Grund finanzieller Schwierigkeiten der Mieterin erstmals zu Mietausfällen gekommen sei. In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde dazu ergänzend vorgetragen, dass es im Falle wirtschaftlicher Probleme einer Gesellschaft zwei Möglichkeiten gäbe, diesen Problemen zu begegnen. Eine bestehe in der sofortigen Schließung der GmbH, die andere Möglichkeit im Bestreben, die Gesellschaft zu sanieren. Im gegenständlichen Fall habe das primäre Interesse des Bw. nicht in der Kündigung des Mietverhältnisses bestanden. Vielmehr habe der Bw. großes Interesse am Fortbestand der Gesellschaft gehabt, zumal er diese selbst einmal geführt habe und die Mieteinnahmen als Pensionseinkünfte habe nützen wollen. Darüber hinaus sei es im Hinblick auf die eingeschränkte Nutzung der Halle nicht möglich gewesen, einen Nachmieter zu finden. Es hätten daher Gespräche betreffend die Sanierung der Gesellschaft stattgefunden.

Am 31. Dezember 2004 wurde zwischen dem Bw. und der X GmbH die Besserungsvereinbarung abgeschlossen und damit das Mietverhältnis dahingehend geändert, als der Gesellschaft rückwirkend für das Jahr 2004 und ab dem 1. Jänner 2005 die

Mietzinsschulden bis zum Zeitpunkt der Erwirtschaftung eines positiven Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erlassen wurden.

Rechtlich gesehen wurde die X GmbH durch den Abschluss der Besserungsvereinbarung mit dem Bw. zunächst entschuldet, verpflichtete sich aber für den Fall einer wirtschaftlichen Gesundung, die erlassenen Forderungen zurückzuzahlen. Das Instrument des Besserungsscheins geht also weiter als die Stundung einer Forderung, die nur einen zeitlichen Aufschub der Zins- und Tilgungszahlungen gewährt, denn im Falle des Besserungsscheins fallen die Forderungen gänzlich weg, leben aber unter dem Umstand, dass die Gesellschaft ein positives Ergebnis der Geschäftsführung erwirtschaftet, wieder auf.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde kann der Abschluss des Besserungsscheines vom 31. Dezember 2004 im gegenständlichen Fall – unbeschadet dessen zivilrechtlicher Wirksamkeit – per se nicht als fremdüblich angesehen werden. Dies deshalb, weil der Vermieter im Hinblick auf die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft ohnedies auf die sofortige Zahlung der Miete verzichtet hat. Es gibt keinen ersichtlichen Grund für einen Vermieter, zusätzlich zu diesem Nachteil einen Besserungsschein zu unterzeichnen, welcher lediglich die Rechtsposition der Gesellschaft, nicht jedoch seine eigene stärkt. Für gewöhnlich wird ein Besserungsschein auf Antrag des Schuldners (X GmbH) abgeschlossen, dessen Unternehmen sich in Zahlungsschwierigkeiten befindet. Dies erklärt sich damit, dass mit Abschluss des Besserungsscheines so lange keine Fälligkeit betreffend den Mietrückstand eintritt, bis die Gesellschaft wieder ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet. Der Vermieter hingegen, welcher bereits auf den momentanen Geldfluss verzichtet, beraubt sich mit der Unterzeichnung eines Besserungsscheines zusätzlich aller weiteren rechtlichen Schritte, wie z.B. der sofortigen Einklagbarkeit der Miete.

Eine solche Vorgangsweise seitens eines Vermieters kann nicht mit einem langjährigen Mietverhältnis begründet werden, sondern liegt vielmehr in der Nahebeziehung des Bw. als ehemaliger Gesellschafter bzw. Vater des späteren Gesellschafters (im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Besserungsscheines) der X GmbH begründet. Selbst ein langjähriger Vermieter hätte im Falle des Verzichtes auf die sofortige Zahlung der Mieten oder die vorübergehende Stundung der Miete nicht zusätzlich eine Besserungsvereinbarung abgeschlossen und damit seine Rechtsposition weiter verschlechtert. Vielmehr wäre es fremdüblich gewesen, hätte die X GmbH im Gegenzug dafür, dass der Bw. auf die sofortige Zahlung der Miete verzichtete, ihrerseits auf die Verjährungseinrede verzichtet.

Soweit der Bw. vorbringt, dass auf Grund der besonderen Eignung der Arbeitshalle (Lackierereibetrieb mit Sandstrahl- und Lackierboxen sowie Zwischenwänden) für die Mieterin nicht sofort ein adäquater Nachmieter hätte gefunden werden können, ist festzustellen, dass

der Bw. keinen entsprechenden Nachweis für die behaupteten Bemühungen, einen Nachmieter zu finden, erbringen konnte. Die steuerliche Vertretung hat in der mündlichen Berufungsverhandlung zwar glaubwürdig dargetan, dass bei der Vermietung von betrieblichen Objekten nicht notwendigerweise Inserate geschaltet werden und mit Immobilienmaklern lediglich ein Erfolgshonorar für den Fall der erfolgreichen Vermietung vereinbart wird. Nicht nachzuvollziehen ist jedoch der Umstand, dass – wie in der Berufungsverhandlung ebenfalls ausgeführt wurde – verschiedene Makler beauftragt wurden, Gespräche mit potenziellen Nachmieter zu führen, über derartige Auftragerteilungen jedoch keine schriftlichen Maklerverträge vorliegen, welche insbesondere den genauen Auftrag, die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien und die im Falle der erfolgreichen Vermietung anfallende Provision regeln. Nach Ansicht der Berufungsbehörde würde kein Makler ohne schriftliche Auftragerteilung rechtsverbindlich tätig werden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die im gegenständlichen Fall gewählte Form der Besserungsvereinbarung nicht als allgemein üblich und im Wirtschaftsleben gebräuchlich angesehen werden kann. Das Finanzamt hat somit zu Recht die Ansicht vertreten, dass die Bewirtschaftung des Mietobjektes Adresse1 mit der Ausstellung des Besserungsscheines vom 31. Dezember 2004 mangels Fremdüblichkeit nicht mehr als Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG anzuerkennen war. Die für das streitgegenständliche Jahr 2006 geltend gemachten Verluste aus Vermietung und Verpachtung können daher nicht mehr berücksichtigt werden.

Soweit der Bw. einwendet, dass die Behörde infolge des Nichtfließens von Einnahmen ab dem Jahr 2006 steuerliche Liebhaberei unterstellt habe, ist entgegenzuhalten, dass – wie bereits oben ausgeführt - die Frage, ob das zwischen dem Bw. und der X GmbH bestehende Mietverhältnis auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen bestanden hätte (Fremdvergleich) vor eine allfällige Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung zu treten hat. Erst wenn demnach ein Sachverhalt vorläge, welcher einer der in § 2 Abs. 3 EStG taxativ normierten Einkunftsarten zuzuordnen ist, hat eine Beurteilung nach den Maßstäben der Liebhabereiverordnung zu erfolgen. Da im gegenständlichen Fall die Prüfung des Mietverhältnisses ab dem Jahr 2004 dem Fremdvergleich nicht mehr stand hielt und somit keine Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG mehr vorlag, hat eine Prüfung nach den Kriterien der Liebhabereiverordnung nicht mehr stattgefunden.

b) Reparaturen an der Arbeitshalle – nachträgliche Werbungskosten?

Betreffend die im Jahr 2005 durchgeführten Reparaturarbeiten an der Arbeitshalle bringt die steuerliche Vertretung des Bw. vor, dass diese zur Nutzung der Halle als Mietobjekt notwendig

gewesen seien und im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2005 der Antrag auf Verteilung der Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG in der Höhe von € 15.003,97 gestellt worden sei. Die Abgabenbehörde habe diese Aufwendungen im Jahr 2005 durch Berücksichtigung des ersten Zehntels in der Höhe von € 1.500,40 im Rahmen der erklärungsgemäßen Veranlagung 2005 entsprechend berücksichtigt, während im angefochtenen Bescheid des Jahres 2006 die Berücksichtigung des zweiten Zehntels in der Höhe von € 1.500,40 verwehrt worden sei. Unabhängig von der Frage, ob die Vermietung ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle verliere oder nicht, seien diese Zehntelabsetzungen jedenfalls zumindest als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, da es sich dabei ja nur um die wahlweise Verteilung eines an sich sofort absetzbaren Erhaltungsaufwandes handle (EStR Tz 6457 bzw. 6487).

Dazu ist festzustellen, dass die Zehntelabschreibung von Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, die als Erhaltungsaufwand dem Grunde nach sofort absetzbar wären, nach Beendigung der Vermietung (und nachfolgender privater Nutzung oder Einlage ins Betriebsvermögen) als nachträgliche Werbungskosten fortgesetzt werden kann (vgl. Wiesner/Wagner/Wanke, *Einkommensteuergesetz*, Anm. 30 zu § 28).

Im gegenständlichen Fall jedoch war das Mietverhältnis im Zeitpunkt der Reparaturarbeiten an der Arbeitshalle (2005) bereits beendet (siehe Ausführungen oben unter 1a)). Das Finanzamt hätte daher richtigerweise schon im Jahr 2005 die geltend gemachten ersten Zehntel der Aufwendungen in der Höhe von € 1.500,40 mangels Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG nicht mehr berücksichtigen dürfen. Aus dem Umstand, dass diese Aufwendungen offensichtlich im Rahmen der erklärungsgemäßen Veranlagung des Jahres 2005 irrtümlich, aber rechtswidrig, anerkannt wurden, können keine Ansprüche für die Folgejahre abgeleitet werden.

Da somit bereits im Jahr 2005 von einer privaten Nutzung der Arbeitshalle auszugehen war und die Instandhaltungsaufwendungen somit nach Beendigung des Mietverhältnisses zwischen dem Bw. und der X GmbH vorgenommen wurden, können weder die seitens des Bw. für das Streitjahr 2006 noch die für die Folgejahre geltend gemachten Zehntelabschreibungen als nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt werden.

2) Bewirtschaftung des Mietobjektes W „Adresse2“:

Wie bereits die Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2008 ausführt, sind die für das Mietobjekt Adresse2 geltend gemachten Reparatur- und Malerarbeiten in der Höhe von € - 5.790,52 als Instandhaltungsaufwand zu berücksichtigen.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Juni 2013