



GZ. RV/0099-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von der Bw., vertreten durch KPMG Alpentreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994, Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1994 entschieden:

Der Berufung gegen den **Umsatzsteuerbescheid 1994** wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1994	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch	530.326,30 S	Umsatzsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	53.449,29 S -141.294,74 S +/-0,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)		gerundet	nach § 204 BAO	- 87.845,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				- 6.383,95 €

Der Berufung gegen die **Feststellung der Einkünfte 1994** wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Feststellung der erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	48.498,00 S 3.524,48 €
--	---------------------------

Die Anteile der Beteiligten sind der angeschlossenen Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Grundstücksgemeinschaft zwischen HS und KS und hat Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Aufteilung der Einkünfte erfolgt zu je 50%.

In den Beilagen zu den Steuererklärungen 1994 erklärte die Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 15.118,00. Die Bw. beantragte unter anderem die Anerkennung von Reisekosten in Höhe von S 40.793,00 für die Betreuung der vermieteten Objekte und für vorbereitende Werbungskosten für diverse neue Objekte. Im Zuge der Ermittlungen des Finanzamtes (Anforderung von Unterlagen am 22.01.1996 und 01.02.1996) wurde eine Aufgliederung der Reisekosten in Kilometergelder, Tagesgelder und Nächtigungsgelder und eine weitere Aufstellung vom 01.02.1996 mit den Zwecken der Fahrten und zwar – Besichtigung und Verhandlung bezüglich neuer Mietobjekte bzw. Hausverwaltungstätigkeiten bestehender Mietobjekte - vorgelegt. In einem Erstbescheid wurden die Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 22.536,00 festgestellt. An Reisekosten wurden S 7.418,00 nicht anerkannt.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. Berufung. Mit Berufungsvorentscheidung vom 02.04.1996 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit S 56.542,00 festgestellt. Es wurde ein Anteil von S 10.884,00 eines steuerfreien Betrages nicht anerkannt. Von den Reisekosten wurden nur mehr S 10.252,40 anerkannt. Es wurden diejenigen Reisekosten gestrichen, die als Fahrten zwecks Besichtigung und Verhandlung neuer Mietobjekte anzusehen waren, da keine über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umstände vorlagen, die die Vermietung als ziemlich sicher hätten erscheinen lassen. Weiters wurden anstatt 12 Fahrten zu bestehenden Mietobjekten in S nur 6 Fahrten anerkannt. Nicht zum Abzug zugelassen wurden auch diverse Nächtigungskosten. An Vorsteuer wurde ein Betrag von S 1.210,24 bei den Tagesgeldern gekürzt.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung erhab die Bw. einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz mit im Wesentlichen folgendem Begehr:

Gemäß den in der Berufungsvorentscheidung zitierten Verwaltungsgerichtshofberkenntnissen (VwGH 25.11.1986, 86/14/0045; VwGH 22.9.1987, 86/14/0198) seien vorbereitende Werbungskosten, die vor der Einnahmenerzielung entstehen, abzugsfähig, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften klar erwiesen ist.

Die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften sei zum einen dadurch erwiesen, dass 1995 zwei Liegenschaften in L und We erworben wurden und zum anderen seien bezüglich der inserierten Mietobjekte in W, I, St und G 1994 von den Steuerpflichtigen teilweise Verkaufsverhandlungen durchgeführt worden. Somit seien auch die Kosten für die Fahrten nach W, I, St und G anzuerkennen, obwohl bislang in diesen Städten noch keine Objekte erworben wurden. Es wäre vergleichend anzuführen, dass z.B. Planungskosten für ein zur Vermietung bestimmtes Gebäude auch dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn die Errichtung des Gebäudes unterbleibe.

Mit dieser Berufung wurden folgende Beweismittel vorgelegt: - Schreiben Notar Dr.R betreffend einen Erbschaftstermin der Miteigentümerin KS am 09.11.1994 in W und eine Notiz darüber, dass am 10.11.1994 die Eigentumswohnung aus der Verlassenschaft besichtigt wurde, aber der Preis in eine uninteressante Höhe getrieben wurde; - Angebot über eine Wohnung in S (top Nr. 1) vom Bauträger in dem Haus, in dem die Steuerpflichtigen bereits 2 Wohnungen besitzen und Notiz vom 26.5.1994, dass die Räumlichkeiten zu groß und damit schwer vermietbar seien; Notiz über Fahrt nach G am 27.9.1994 betreffend eine Wohnung,

die zu teuer war und zwei nicht näher bezeichnete Wohnungen in G, die wegen der Lage bzw. der Ausstattung nicht in Frage kamen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob vorbereitende oder vorweggenommene Werbungskosten in Form von Reisekosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für Mietobjekte, die nicht erworben wurden, abzugsfähig sind.

Laut Aktenlage vermietete die Bw. im Jahr 1994 ein Objekt in Gr und zwei Wohnungen in S und zwar top Nr. 5 und top Nr. 7. Die Wohnung top Nr. 7 in S wurde 1994 erworben. In einem Telefonat vom 28.03.1996 wurde von der Steuerkanzlei telefonisch bekannt gegeben, dass die Bw. im Jahr 1995 in L und in We je ein Mietobjekt erworben habe.

In rechtlicher Hinsicht ist der vorliegende Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden – siehe Aufzählung in § 16 Abs. 1 Z 1 bis 10 EStG 1988 - ausdrücklich zugelassen ist.

Grundsätzlich gehören das Vermögen bzw. die Wirtschaftsgüter im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten, zu denen die Vermietung und Verpachtung gehört, zum Privatvermögen. Veräußerungen vom Privatvermögen unterliegen – von Ausnahmen abgesehen – nicht der Einkommensteuer. Aufwendungen zum Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind deshalb steuerlich grundsätzlich unbeachtlich, außer das Gesetz bestimmt Abweichendes.

Werbungskosten liegen dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stehen. Das bedeutet, dass Werbungskosten **mit einer bestimmten Einkunftsquelle** im Sinne des Einkommensteuerrechtes in Zusammenhang stehen müssen. Liegen mehrere Einkunftsquellen vor, so sind sie stets **getrennt** als Einkunftsquellen zu beurteilen. Das gilt nach ständiger Rechtsprechung im Besonderen auch für mehrere Mietobjekte (VwGH 22.4.1998, 95/13/0129), die jeweils getrennt als Einkunftsquelle zu betrachten sind.

Die Anerkennung von Aufwendungen **vor** der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten setzt voraus, dass ein Mietobjekt vorhanden ist, dessen Vermietung in einer nach außen tretenden Weise erkennbar beabsichtigt ist (VwGH 22.4.1998, 95/13/0129).

Ein Abzug von Werbungskosten oder Vorsteuern **vor** einer Einnahmen- oder Einkünfterzielung kommt nur dann zum Tragen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in **bindenden** Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus **sonstigen**, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht (Verwaltungsgerichtshof (VwGH) 25.11.1986, 86/14/0045, VwGH 29.7.1997, 93/14/0132).

Andererseits sind Werbungskosten schon abzugsfähig, wenn Einnahmen infolge einer Fehlinvestition ausbleiben. Ist der Zusammenhang von Aufwendungen für die Planung später nicht durchgeführter Bauarbeiten an einem Reihenhaus mit der auf Einnahmenerzielung ausgerichteten Vermietung dieses Hauses objektiv erkennbar, können diese Aufwendungen als verlorener Bauaufwand als Werbungskosten geltend gemacht werden (VwGH 20.9.2001, 96/15/0231).

Reisekosten für eine Besichtigung eines Mietobjektes sind jedoch nicht mit Planungskosten zu vergleichen, da sie noch keinen Planungsaufwand darstellen. Mit Planungskosten wird bereits die Absicht dokumentiert, ein konkretes Mietprojekt in bestimmter Art und Weise zu verwirklichen oder zu bewirtschaften. Dieser Sachverhalt liegt hier nicht vor.

Auf Grund des von der Bw. vorgelegten Antrages zur Geltendmachung von Werbungskosten für das Jahr 1994 ist auszuführen:

Zur Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1994:

Im gegenständlichen Sachverhalt wurden von der Bw. zwei zahlenmäßige Aufgliederungen ihrer Reisekosten und diverse Notizen vorgelegt. Es gibt aber für 1994 keine detaillierten Aufzeichnungen über die einzelnen Reisetage, Reisedauer und den Reisezweck pro Reisetag. Aus dem Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass in den Folgejahren z.B. ab 1996 die Reiseaufzeichnungen immer genauer und übersichtlicher geführt wurden.

Zu den Reisekosten nach S:

Laut Aufstellung wurden von der Bw. Tagesgelder für jeden Miteigentümer für 12 Reisen nach S für die Besichtigung und Verhandlung bezüglich neuer Mietobjekte und die Hausverwaltungstätigkeit bestehender Mietobjekte geltend gemacht und ein Übernachtungsbetrag von S 1.284,00. Da der steuerlich relevante Sachverhalt bereits 10 Jahre zurückliegt wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen auf einen exakten Nachweis der einzelnen Reisekosten verzichtet.

Es wird der Bw. geglaubt, dass sie auf Grund des Erwerbes einer weiteren Eigentumswohnung in S im Jahr 1994, der Vermietung dieser neuen Wohnung und der Betreuung der

bereits bestehenden Eigentumswohnung insgesamt 12-mal nach S reisen musste. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird auch der Nächtigungsaufwand in S anerkannt. Beim Kilometeraufwand nach S werden wie in den Folgejahren 224 km pro Hin- und Rückfahrt berücksichtigt.

Nicht anerkannt werden alle Reiseaufwendungen im Zusammenhang mit Reisen nach L, W, I, St und G zur Besichtigung und/oder Verhandlung bezüglich neuer Mietobjekte, die nicht erworben wurden.

Der Reisekostenaufwand für die Besichtigung und/oder das Führen von Kaufvertragsverhandlungen über ein mögliches Mietobjekt fällt für **den Erwerb** eines Wirtschaftsgutes an. Die Beurteilung, ob ein Objekt überhaupt zur Vermietung geeignet ist oder nicht, ist eine Frage der Vermögensverwaltung. Das Besichtigen eines Mietobjektes oder das Führen von Kaufvertragsverhandlungen stellt ein steuerlich nicht relevantes Vorfeld zur Vermietung dar, wenn das Objekt nicht erworben wird. In diesem Zeitpunkt gibt es noch kein erkennbares Betreiben des potentiellen Mietobjektes als Einkunftsquelle, sodass auch keine Werbungskosten anfallen können (vgl VwGH 22.4.1998, 95/13/0129).

Es liegt auch keine Vorbereitungsphase betreffend die Aufnahme einer Vermietungstätigkeit vor. Für vorweggenommene Werbungskosten ist ein Zusammenhang mit konkreten Einnahmen zwar nicht Voraussetzung, aber anstatt konkreter Einnahmen müssen bindende Vereinbarungen vorliegen oder sonstige Umstände, die eine künftige Vermietung eines bestimmten Mietobjektes mit ziemlicher Sicherheit, annehmen lassen. Dies liegt im gegenständlichen Sachverhalt bei keinem besichtigten Mietobjekt vor.

Bei der Besichtigung und/oder dem Führen von Kaufvertragsverhandlungen über ein Mietobjekt besteht vorerst bloß die Möglichkeit, dass das Objekt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung verwendet wird, ohne dass der Entschluss des Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtigen zur Vermietung klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt. Es reichen weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung, noch kann aus der bereits laut Veranlagungsakt bestehenden Vermietung von anderen Objekten der Bw., geschlossen werden, dass sie ein besichtigtes Objekt zur Vermietung verwenden wird.

Reisekosten für die Besichtigung oder das Führen von Kaufvertragsverhandlungen über Mietobjekte, die nicht erworben werden, sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Der Reiseaufwand kann zu diesem Zeitpunkt weder einem Wirtschaftsgut von einer Einkunftsquelle, noch einer Einkunftsquelle selbst zugeordnet werden. Die bloße Möglichkeit, dass ein Objekt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet wird, stellt noch keine konkrete Vorbereitungshandlung bei dieser Einkunftsart dar.

Zum Umsatzsteuerbescheid 1994:

Die abzugsfähige Vorsteuer aus den Reisekosten ist der Neuberechnung der abzugsfähigen Werbungskosten zu entnehmen. Sie beträgt für das Jahr 1994 S 673,85. Die gesamte Vorsteuer laut Erklärung ist um die nichtabzugsfähige Vorsteuer in Höhe von S 1.016,39 zu kürzen.

Vorsteuer	laut BVE	laut BE, UFS
laut Erklärung	142.311,13	142.311,13
abzügl. Kürzung Vorsteuern Diäten	<u>-1.210,24</u>	<u>-1.016,39</u>
Summe	141.100,89	141.294,74

Die beiliegenden Berechnungsblätter stellen einen integrierenden Bestandteil dieser Beurteilungsentscheidung dar.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter für die Werbungskosten, 1 Blatt Aufteilung der Einkünfte

Linz, 2. Dezember 2004