



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Hrn. NB, Eiserzeuger, 1090 Wien, Lstraße, vertreten durch Fr. Charlotte Zeisel, Steuerberater, 1180 Wien, Hofstattgasse 16/5, vom 5. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 5. September 2001 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer des Jahres 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Hr. NB (im folgenden Bw. genannt) erzielte im Zeitraum 1. 3. bis 30. 9. 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Firma BGmbH. i. H. v. S. 103.068. Aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung wird für das Jahr 2000 ein Verlust in Höhe von S 52.378,50 erwirtschaftet.

Die Firma BGmbH., handelsrechtliche Geschäftsführer Frau MB (die Gattin des Bw.) und Hr. NB, wurde mit 13. 2. 1998 beim Handelsgericht Wien zum Firmenbuch eingetragen (Gesellschafter ist Fr. MB). Mit Eintragung vom 7. 12. 2002 wurde die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht.

Der Mietvertrag vom 1. 3. 1998 wurde abgeschlossen zwischen dem Bw., wohnhaft in 1090 Wien, BGasse als Hauptmieter, und der Firma BGmbH. in 1090, BGasse.

§ 1 des Mietvertrages bestimmt, dass die Geschäftsräume im Haus 1090 Wien, BGasse (Tür Nr. 6), (bestehend aus 1 Straßenlokal, 1 Abstellraum, 1 WC, und zwei darüber befindliche

Räume zu einem Hauptmietzins (ohne Betriebskosten, öffentliche Abgaben etc.) von S 7.344 (§ 3) vermietet werden.

In der Einnahmen – Ausgabenrechnung des Bw. werden die Mitzahlungen einnahmen- und ausgabenseitig in gleicher Höhe erfasst. Der Verlust des Jahrs 2000 in Höhe von S 52.378,50 beruht darauf, dass die GmbH. dem Bw für fünf Monate die Miete nicht bezahlt hat.

Im Umsatzsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid vom 5. 9. 2001 wertet das Finanzamt die Tätigkeit der Vermietung des Geschäftslokales als Liebhabereibetrieb im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, mit der Begründung, dass *nach der Art der Gestaltung der Mietvereinbarung, ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben nicht erzielt werden könne.*

In der Berufung wird dazu wie folgt Stellung genommen:

"Eine Liebhabereitätigkeit im Sinne des § 1 (2) liegt in diesem Fall keineswegs vor. Das Mietverhältnis wurde aus dem Grund bei Abschluss derart minder berechnet, damit die Firma im Anfangsstadium nicht überfordert wird. Die Höhe der Miete wäre ab 1. 3. 2002 der Lage des Geschäftes entsprechend erhöht worden.

In der Zwischenzeit wurde wegen des schlechten Betriebsergebnisses die Liquidation der BGmbH per 30. 9. 2001 beschlossen, der Mietvertrag somit per 30. 9. 2001 mit dem Mieter BGasse aufgekündigt.

Da der Pflichtige die Einrichtung des Lokals der GmbH abkauft um im Jahre 2002 in seinem Lokal einen Eissalon aufzumachen, kann von einer Liebhaberei keine Rede sein."

Mit 14. 10. 2003 wird die Berufung gem. § 276 Bundesabgabenordnung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen:

"Der Bw. wendet sich gegen die Beurteilung seiner Vermietungstätigkeit der Jahre 1998 bis 2001 als Liebhaberei mit der Begründung, die Höhe der Miete wäre ab 1. 3. 2002 der Lage des Geschäftes entsprechend erhöht worden, was jedoch infolge der Liquidation des Mieters per 30. 9. 2001 nicht vorgenommen werden konnte. Weiters habe der Bw. im Jahr 2002 die Einrichtung vom Mieter gekauft und betreibe nun den Eissalon selbst, weshalb keine Liebhaberei vorliege.

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Vermietung des Lokales einerseits und beim Betrieb des Eissalons andererseits um zwei verschiedene Betätigungen handelt, die jeweils gesondert zu betrachten sind. Es ist für beide Betätigungen einzeln zu beurteilen, ob sie von ihrer Bewirtschaftung her so gestaltet sind, dass sie objektiv ertragsfähig sind.

Im vorliegenden Fall geht es also allein um die Beurteilung, ob die Vermietungstätigkeit der Jahre 1998 bis 2001 Liebhaberei darstellt bzw. steuerlich anzuerkennen ist. Der spätere Betrieb des Eissalons stelle eine Änderung der Bewirtschaftung dar und ist daher für die vorzunehmende Beurteilung unbeachtlich.

Festzustellen ist, dass die gegenständlichen Geschäftsräume in der Berggasse von Herrn NB an die BGmbH vermietet wurden. Die Anteile dieser GmbH. gehörten zu 100 % Frau MB, der Gattin von

Herrn NB. Aufgrund dieses Naheverhältnisses war der Mietvertrag auf seine Angemessenheit zu prüfen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nämlich nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Aus dem vorgelegten Mietvertrag vom 1. 3. 1998 geht hervor, dass das Geschäftslokal zu den gleichen Bedingungen weitervermietet wurde, wie es selbst angemietet wurde. Eine Bestimmung, wonach die Miete bei gutem Geschäftsgang angehoben werden hätte können, findet sich dagegen nicht in dem Vertrag.

Bezieht man nun das Zahlungsrisiko mit ein, so ist klar damit zu rechnen, dass diese Vermietung allenfalls Verluste, niemals jedoch Gewinne erwirtschaften kann.

Da ein solcher Vertrag mit einem "Familienfremden" nicht abgeschlossen worden wäre, ist dieser Mietvertrag steuerlich nicht anzuerkennen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass in den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen ist. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses (s. Pt. 7 und 8) in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss. Die Annahme von Liebhaberei bleibt so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt.

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielung dieses Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten im Sinne des Punktes 6.2. (in Verbindung mit Pt. 13. 2) vorliegen, für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten, Motiven beendet wird (vgl. ÖStZ. 1998/4, S. 69, Z 15 a und Z 13.1 und 13.3).

Wie bereits dargestellt, war die Vermietung –soweit sie an der BGmbH. erfolgte – objektiv nicht ertragsfähig. Nach Beendigung dieses Mietverhältnisses wurde kein neuer Mieter mehr gesucht, somit die Vermietungstätigkeit aus privaten Motiven beendet. Dementsprechend liegen hier alle Voraussetzungen für das Vorliegen von Liebhaberei vor."

Im Vorlageantrag vom 12. 11. 2003 wird von Seiten des Bw. ausgeführt:

"Die Behörde geht davon aus, dass ein solcher Vertrag mit einem "Familienfremden" niemals abgeschlossen worden wäre. Diese Annahme ist eine willkürliche, denn der Mietvertrag, den der Pflichtige abgeschlossen hat, bestimmt eindeutig, dass nur der Gewerbebetrieb eines Eissalons in den

angemieteten Räumen betrieben werden darf. Da der Pflichtigen aber immer schon die Absicht gehabt hat, den Gewerbebetrieb persönlich eines Eissalons zu eröffnen, zu dem Zeitpunkt des erhaltenen Mietvertrages aber dazu aus persönlichen Gründen nicht in der Lage war, hat er das Lokal weitervermietet.

Hätte er es an einen "Familienfremden" weitervermietet, hätte er auch keine höhere Miete verlangen können, denn keine Firma hätte sich das leisten können. Allein schon deshalb, weil das Lokal vom Vormieter her einen schlechten Ruf hatte und erst wieder neu eingeführt werden musste.

Er war daher gezwungen, um den für seine Zukunft wichtigen Mietvertrag nicht zu verlieren, zu den gleichen Bedingungen weiterzuvermieten. Egal ob an "Fremde" oder "Familienmitglieder".

Ein aus der wirtschaftlichen Situation ohne ersichtlichen Gewinn abgeschlossener Vertrag, kann sicher nicht vom Gesetzgeber als Liebhaberei gewertet werden, zumal es "abzusehen" war, wann der abgeschlossene Mietvertrag gewinnbringend wird.

Und da der Pflichtige den Mietvertrag bereits gewinnbringend nutzt, kann die Vermietung keine Liebhaberei darstellen".

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Liebhabereibeurteilung:

Betätigungen im Sinn der Liebhabereiverordnung sind Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen. Die Anwendung der Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst. Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften - einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung - ermittelte Verlust. Ist ein solcher nicht gegeben, so ist die Verordnung auch bei Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2) grundsätzlich nicht anzuwenden. Wenn die Beurteilung nach dem Gesamtbild der Betätigung ergibt, dass Liebhaberei vorliegt, dann ist die Verordnung auch in Gewinn(Überschuss)-jahren anzuwenden.

Einordnung der Betätigung:

Für die Einordnung einer Betätigung unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 bzw. des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung ist zu untersuchen, worin die Betätigung ihrem Schwerpunkt nach besteht.

Gebäude, die sich *nach der Verkehrsauffassung* (konkrete Nutzung unerheblich) nicht in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (Eignung auf Grund von Beschaffenheit, Größe und Ausstattung) – der *Betrieb des Geschäftslokales* eines Eissalons – lassen eine Betätigung mit der *Annahme einer Einkunftsquelle* im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung zu.

Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht:

Das in § 1 Abs. 1 vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss) - erzielungsabsicht ist für die Tätigkeit der Vermietung und Verpachtung nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1) darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn), bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem *Überhang der Überschüsse* gegenüber den Verlusten (Gesamtüberschuss) führen.

Da der Bw. bei Abschluss des Mietvertrages mit der GmbH. eine Vereinbarung getroffen hat, bei der bestenfalls keine Verluste erwirtschaftet werden können, fehlt es für diese Tätigkeit der **objektiven Eignung** zur Erwirtschaftung eines Überschusses. Dass unerwarteter Umstände den Verlust begründet hätten, hat der Bw. nicht vorgebracht.

Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften hat nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg zu gelten. Treten daher durch unerwartete Umstände (z.B. unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, „Verlust“ der persönlichen Arbeitskraft und vergleichbare Unabwägbarkeiten) unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH. 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139).

Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" in § 2 EStG haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, dass nur Tätigkeiten die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind.

Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit (einem Betrieb) objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinn vor.

Dabei ist zu beachten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muss, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt.

Ob nun eine Tätigkeit nach den genannten Kriterien einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im weiteren steuerrechtlichen Sinn zu werten ist, kann also regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden (siehe Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, § 2 Tz. 13 sowie Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 21 ff. zu § 2).

Erst nach Ablauf dieses Beobachtungszeitraumes kann mit der notwendigen Sicherheit beurteilt werden, ob die Wirtschaftsführung so erfolgt, dass sie auf längere Sicht eine gewinnbringende Tätigkeit erwarten lässt (vgl. VwGH vom 6. 3. 1984, 83/14/0188, 0195).

Gewinnerzielungsmöglichkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben, wenn eine Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu einem positiven Gesamtergebnis führt (vgl. VwGH vom 12. September 1989, 88/14/0137).

Der Beobachtungszeitraum ist erforderlich, um beurteilen zu können, ob die Tätigkeit bei der gewählten Bewirtschaftungsart nach einer Anlaufphase (diese richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles in die Gewinnzone kommt) und ob eine Grobprognose die Möglichkeit eines Gesamtgewinnes ergibt. Dabei ist grundsätzlich auch eine Analyse der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vorzunehmen und darauf aufbauend eine Prognose für die zu erwartende, künftige Erfolgsentwicklung (Entwicklung der Jahreserfolge) zu erstellen (7. 5. 1980, 1466/79, 856/80).

Die Finanzbehörden haben die Ertragsfähigkeit gem. § 167 BAO. unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Gefordert ist, dass die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig waren, d.h. den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (VwGH 16. 6. 1978, 85/14/0125).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Ergibt die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben, also dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei dieses Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist.

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse *innerhalb dieses Zeitraumes* heranzuziehen. Ergibt sich auf Grund der Kriterienprüfung, dass eine Betätigung in einer Art betrieben wird, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwarten lässt, so liegt

ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Wird eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist

- a) für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten im Sinne des Punktes 6.2 vorliegen,
- b) für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten, Motiven beendet wird.

2. Vorprüfung zur Liebhaberei:

Lt. Mietvertrag vom 1. 3. 1998 werden die Geschäftsräume im Haus 1090 Wien, Berggasse 13, Liechtensteinstraße 18 (Tür Nr. 6), (bestehend aus 1 Straßenlokal, 1 Abstellraum, 1 WC, und zwei darüber befindliche Räumen) vermietet.

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Vermietung des Lokals einerseits und beim Betrieb des Eissalons andererseits um zwei verschiedene Betätigungen handelt, die jeweils gesondert zu betrachten sind. Es ist für beide Betätigungen einzeln zu beurteilen, ob sie von ihrer Bewirtschaftung her so gestaltet sind, dass sie objektiv ertragsfähig sind.

Im vorliegenden Fall geht es also allein um die Beurteilung, ob die *Vermietungstätigkeit* der Jahre 1998 bis 2001 Liebhaberei darstellt bzw. steuerlich anzuerkennen ist. Der spätere Betrieb des Eissalons ist für die vorzunehmende Beurteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, entgegen den Ausführungen des Bw. in der Berufung und vor allem im Vorlageantrag, unbeachtlich.

Festzustellen ist, dass die gegenständlichen Geschäftsräume in der BGasse von Herrn NB an die Bislimi Eiserzeugung GmbH vermietet wurden. Die Anteile dieser GmbH. gehörten zu 100 % Frau Magbule Bislimi, der Gattin von Herrn NB.

Als **Vorprüfung zur Liebhabereibeurteilung** bei der Vermietung von Liegenschaften ist zu klären, ob eine *Betätigung* im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG bzw. eine *unternehmerische Tätigkeit* im Sinne des § 2 UStG vorliegt (Vgl. VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0132). bzw. ist zu klären, ob das der Vermietung zu Grund liegende Mietverhältnis *fremdüblich* gestaltet ist (Vgl. VwGH 7. 12. 1994, 93/13/0012).

Aufgrund dieses Naheverhältnisses ist der Mietvertrag auf seine Angemessenheit zu prüfen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nämlich nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und *zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären*.

In der Regel fehlt es nämlich bei derartigen Rechtsbeziehungen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0087, 0088; 6.4.1995, 93/15/0064; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185) und durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Das Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien rechtfertigt auch bei derartigen Verträgen eine genaue Prüfung, ob sie durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221). Die Fremdüblichkeit ist aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.7.1996, 94/15/0039).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung (VwGH 6.4.1995, 93/15/0064, 26.1.1999, 98/14/0095) oder Vortäuschung (VwGH 15.3.1989, 88/16/0225) abgabenrechtlicher Wirkungen vermieden werden.

Aus dem vorgelegten Mietvertrag vom 1. 3. 1998 geht hervor, dass das Geschäftslokal *zu den gleichen Bedingungen weitervermietet wurde, wie es selbst angemietet wurde*. Eine Bestimmung, wonach die Miete bei gutem Geschäftsgang angehoben werden hätte können, findet sich dagegen nicht in dem Vertrag.

Bezieht man nun das Zahlungsrisiko mit ein, so ist klar damit zu rechnen, dass diese Vermietung allenfalls Verluste, niemals jedoch Gewinne erwirtschaften kann. Ein derartiger Vertrag wäre mit einem nicht Nahestehenden in dieser Form nicht abgeschlossen worden.

Da die "Vorprüfung" zur Liebhabereibeurteilung bereits ergab, dass die der Vermietung zugrunde liegenden Mietverhältnisse nicht fremdüblich gestaltet waren, somit eine Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG nicht vorliegt und ein solcher Vertrag mit einem "Familienfremden" nicht abgeschlossen worden wäre, war der Mietvertrag steuerlich nicht anzuerkennen.

Darüber hinaus wird noch bemerkt:

Hat der Steuerpflichtige neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkung eine Liebhaberei zu "leisten", ist dies ebenfalls

ein Indiz für eine mangelnde Gewinnabsicht (VwGH 18.11.1987, 86/13/0132). Hinzu kommt, dass der Bw. einerseits bei der GmbH als Arbeiter angestellt ist und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, andererseits mit der gleichen GmbH. anrechenbare Verluste aus der Vermietungstätigkeit dahingehend zu berücksichtigen haben möchte, als die Mieteinnahmen aus der GmbH. von dieser für einen bestimmten Zeitraum (im Jahre 2000 für fünf Monate) nicht bezahlt werden.

Da der Bw. bei Abschluss des Mietvertrages mit der GmbH. eine Vereinbarung getroffen hat, bei der bestenfalls keine Verluste erwirtschaftet werden können, fehlt es für diese Tätigkeit der **objektiven Eignung** zur Erwirtschaftung eines Überschusses. Das in § 1 Abs. 1 vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss) -erzielungsabsicht ist für den hier zu beurteilenden Fall (siehe oben) überdies nicht unmittelbar erkennbar.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 19. April 2005