



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vertreten durch MGI Ennstal StB, Steuerberatungskanzlei, 8940 Liezen, Fronleichnamsweg 15/II, vom 5. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vom 7. April 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1990 bis 1997 und für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem in der Steiermark gelegenen Betriebsgebäude. Seit dem Jahr 1988 erklärte die Bw. Verluste (ausgenommen im Jahr 1991), da der Mieter den Mietvertrag gekündigt hat und seitdem kein neuer Mieter gefunden wurde.

Im Jahr 1992 wurde die Bw. im Zuge der Veranlagung bereits um eine Stellungnahme gebeten, da den Werbungskosten hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Einnahmen gegenüberstehen und folglich die Werbungskosten nicht in Abzug gebracht werden könnten, und ob in den Folgejahren mit positiven Einkünften gerechnet werden könne.

Dieses Schreiben beantwortete der steuerliche Vertreter dahingehend, dass der Mieter der Liegenschaft im Jahr 1988 in Konkurs gegangen sei und die Bw. eine Räumungsklage eingereicht habe. Dieser Prozess endete im Juli 1991. Seit diesem Zeitpunkt bemühte sich die

Bw. um einen neuen Mieter. Bis zum Zeitpunkt des Schreibens vom steuerlichen Vertreter vom 25. Februar 1992 hatte die Bw. keinen neuen Mieter gefunden, "der bereit ist die äquivalente Miete zu bezahlen". Im Laufe des Jahres 1992 werde sich jedoch ein Mieter finden, und danach werden sich entsprechende Überschüsse ergeben. Auch für das Jahr 1991 würde sich ein Überschuss ergeben, da die Bw. eine nachträgliche Miete von 100.000 S erhalten habe.

Die Bw. erklärte in den Jahren 1988 bis 2003 folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Jahr	Einnahmen	Gewinn/Verlust
1988	21.801,82 S	- 131.388,82 S
1989	2.400,00 S	- 49.563,20 S
1990	3.333,34 S	- 64.261,66 S
1991	83.333,30 S	32.189,10 S
1992	6.818,19 S	- 94.561,22 S
1993	0,00 S	- 71.391,73 S
1994	0,00 S	- 62.066,83 S
1995	0,00 S	- 81.287,96 S
1996	0,00 S	- 89.992,98 S
1997	0,00 S	- 91.654,60 S
1998	0,00 S	- 95.701,19 S
1999	41.258,00 S	- 96.486,17 S
2000	65.000,00 S	- 39.582,95 S
2001	0,00 S	- 117.674,41 S
2002	0,00 S	- 7.078,55 € (- 97.402,97 S)
2003	0,00 S	- 5.100,72 € (- 70.187,43 S)

Die Einnahmen in den Jahren 1999 und 2000 resultieren aus Versicherungsvergütungen.

Seit dem Jahr 1993 standen den Verlusten keine Einnahmen gegenüber. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden seit dem Jahr 1990 vorläufig veranlagt.

Nach der Aktenlage (persönliches Gespräch der Bw. am 3. Mai 2000) erklärte sich die Bw. im Jahr 2000 bereit, intensiv nach einem Mieter für das Betriebsgebäude zu suchen. In diesem Gespräch wurde vereinbart, dass für den Fall der Nichtanerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Bescheide für die Jahre 1998 bis 2000 vorläufig ohne Ansetzen der erklärten Verluste aus der Vermietung erlassen werden. Nach Abschluss eines Mietvertrages werde die Bw. umgehend das Finanzamt verständigen.

Am 4. April 2004 wurden die Bescheide hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1997 und 2001 für endgültig erklärt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Liegenschaft nach entsprechendem Beobachtungszeitraum nicht geeignet sei, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, daher wurden die Einkünfte gemäß der Liebhabereiverordnung außer Ansatz gelassen.

Ebenso wurde die Umsatzsteuer gemäß § 6 Liebhaberei-VO außer Ansatz gelassen. Auf die persönliche Vorsprache vom 3. Mai 2000 wurde verwiesen, wobei vereinbart wurde, dass bei Nichtzustandekommen eines Mietvertrages bis Ende 2002 die Einkünfte außer Ansatz gelassen werden.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und führt begründend aus:

Die Bw. sei in intensiven Verhandlungen zur Vermietung und hoffe auf einen positiven Abschluss dieser Verhandlungen. Da sich der künftige Mieter bis August 2004 im Ausland aufhalte, können die Verhandlungen und Verträge erst danach abgeschlossen werden. Den Mietvertrag werde die Bw. der Berufung nachreichen.

Nach Abschluss des Mietvertrages könne wieder mit laufenden Erträgen gerechnet werden und daher könne nicht Liebhaberei vorliegen, sodass die negativen Einkünfte aus den Vorjahren anzuerkennen seien.

Mit Schreiben vom 10. Mai 2004 ersuchte das Finanzamt bekannt zu geben, welche Maßnahmen seit dem Jahr 1990 zur Erzielung von Mieteinnahmen gesetzt wurden (Inserate, Vermittlungsaufträge,...). Der Schriftverkehr zu den in der Berufung angedeuteten Verhandlungen möge vorgelegt werden (Verhandlungspartner, Netto-Mietentgelt). Weiters wurde die Bw. ersucht darzulegen, worin die Ursachen der erfolglosen Mietersuche gelegen sein könnten.

Dieses Schreiben beantwortete die Bw. dahingehend, dass laut Auskunft eines Immobilienmaklers die Ursache der Nichtverwertung in der schlechten wirtschaftlichen Lage des Objektes in der Region St liege. Eine weitere Ursache liege darin, dass größere Firmen selbst bauen und damit als potentielle Mieter nicht in Betracht kommen.

Die Bw. bekräftigt in diesem Schreiben nochmals, dass sie laufend versuchte einen neuen Mieter zu finden. Dabei habe sie folgende Möglichkeiten genutzt:

- Persönliche Vorsprache bei diversen Firmen
- Inserate in verschiedenen Zeitungen, z.B. Kronen-Zeitung, PRINT, Fundgrube, Bazar, Salzburger Nachrichten, MUT der Wirtschaftskammer Steiermark
- Auftrag an verschiedene Immobilienmakler (z.B. Firma R)

Die Unterlagen können nicht vollständig vorgelegt werden, da nicht mehr alle vorhanden seien.

Zur Höhe des Mietentgeltes führte die Bw. begründend aus, dass nach Auskunft eines Maklers ein Mieterlös von 2.450 € monatlich exklusive Mehrwertsteuer erzielt werden könne. Dieser Betrag sei jedoch derzeit nicht erwirtschaftbar.

Die Bw. bekräftigt in ihrem Schreiben ihr Interesse an einer wirtschaftlichen, ertragreichen Nutzung des Objektes.

Angesprochen auf den konkreten Namen des Verhandlungspartners, der sich bis Ende August 2004 im Ausland befinden sollte, führt die Bw. aus, dass "die jeweiligen Verhandlungspartner den Beilagen zu entnehmen seien".

Diesem Schreiben wurde als Beilagen beigelegt:

- Schreiben der Fa. Z vom 13. Mai 2004 betreffend die Versicherung des Gebäudes als Betriebsgebäude: Da dieses Gebäude leer steht (keine betriebliche Nutzung seit 13. Juni 1990), wird versicherungstechnisch eine Eigenheimversicherung tarifiert. Die Natur des Objektes sei prinzipiell nur für eine betriebliche Nutzung geeignet.
- Schreiben der Fa. RS vom 27. April 2000 zum Auftrag vom 8. Juni 1993 betreffend die Vermietung des Objektes: Einschaltung von Inseraten in folgenden Zeitungen: Liezener Bezirksnachrichten, Wohnraum, Mit uns-Zeitung, Salzburger Nachrichten und Kleine Zeitung.
- Schreiben der Fa. R: Bestätigung der Aktivitäten hinsichtlich der Vermietung des Objektes im Zeitraum vom 1. Mai 1992 bis 2. Juni 1998. Es seien mehrere interessante Mieter angeschrieben bzw. persönlich akquiriert worden. Die Anfragen waren wegen der dezentralen Lage und der daraus entstehenden Mehrkosten bezüglich

Umsiedlungskosten, Logistik und Transportkosten ohne Erfolg. Die vorgeschlagene Miete in Höhe von 1.450 € exklusive Betriebskosten und exklusive Umsatzsteuer sei die untere Grenze, dennoch wurde kein Mieter gefunden.

- Schreiben der Firmen B, D, S und L, die ihr Desinteresse an diesem Objekt bekunden.
- Weiters zwei Schreiben an Herrn ST, in dem die Bw. ihr Objekt anbietet.

Diese Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Bw. in den streitgegenständlichen Jahren im Hinblick auf die beabsichtigte Vermietung des Betriebsgebäudes als Unternehmerin anzusehen ist und folglich die Vorsteuern und die Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen sind.

§ 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 führt unter den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften unter anderem jene aus Vermietung und Verpachtung an.

Die Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" umfasst die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsgutes zum Gebrauch und/oder Nutzung (VwGH 19.2.1997, 94/13/0239).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht gilt gemäß § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1972 bzw. 1994 als – vorsteuerabzugsberechtigter – Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Vor einer allfälligen Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten der Liebhabereibeurteilung hat zunächst aber die Beurteilung der Frage zu treten, ob die Bw. die zu prüfenden Ergebnisse (hier nur der Verlust aus Vermietung und Verpachtung) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 erwirtschaftet hat (VwGH 25.4.2001, 96/13/0031) bzw. ob die Tätigkeit überhaupt unternehmerisch im Sinne des UStG ist.

Werden aus einem Objekt (im gegenständlichen Verfahren eine Produktions- und Lagerhalle) keine Mieteinnahmen erzielt, ist die Anerkennung von Werbungskosten nicht grundsätzlich ausgeschlossen.

Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Objekt können unter Umständen auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade vorübergehend keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Andererseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein

solches (Miet-)Objekt sind vielmehr steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage. Die Abgrenzung, ob bloß Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder Werbungskosten vorliegen, kann Schwierigkeiten bereiten, wenn aus einem Gebäude (noch) keine Mieteinnahmen erzielt werden, nach den Behauptungen der Bw. jedoch später einmal erzielt werden sollen. Das Vorliegen von Werbungskosten ist nach Ansicht des VwGH nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist. Die Absicht der Vermietung eines Gebäudes muss in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH vom 22.1.1985, 84/14/0016).

Im gegenständlichen Verfahren liegen bindende Vereinbarungen nicht vor und aus den anderen Umstand geht ebenfalls nicht hervor, dass mit Einnahmen aus dieser Liegenschaft in absehbarer Zeit zu rechnen ist. Gefragt nach den Namen "des Verhandlungspartners, der sich bis Ende August 2004 im Ausland aufhalte", antwortete die Bw., dass dieser den Beilagen zu entnehmen sei. Dabei handelt es sich lediglich um Absagen diverser Firmen, denen das Gebäude angeboten wurde, aber ihr Desinteresse bekunden. Bei den zwei Schreiben der Bw. an Herrn ST, handelt es sich einerseits um ein unverbindliches Anbieten des Objektes und andererseits um ein formloses Schreiben. Schriftliche Schreiben des Herrn ST liegen nicht vor.

Unter Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen.

Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 EStG 1988 über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zugrunde liegt.

Dem subjektiven Ertragstreben desjenigen, der sich betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, diese allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven

Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen (VwGH vom 30.10.1996, 94/13/0165).

Da der ehemalige Mieter bereits im Jahr 1991 das Objekt geräumt hat, die Bw. seitdem (seit mittlerweile 14 Jahren) keinen Nachmieter gefunden und folglich keine Einnahmen erzielt hat, kann die Tätigkeit der Vermietung in dieser betriebenen Weise objektiv nicht zu einem Gesamterfolg führen, da den ständig anfallenden Ausgaben keine Einnahmen gegenüberstehen. Da die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung ein klares Bild ergibt, tritt das subjektive Ertragsstreben der Bw., das ihr nicht abgesprochen werden möchte, in den Hintergrund und ist ohne Bedeutung.

Unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter und vergleichbare Unwägbarkeiten können bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungsabsicht unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Maßgebend ist aber nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigen nach einem solchen Erfolg (Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171). Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein (VwGH vom 25.11.1999, 97/15/0144).

Im gegenständlichen Verfahren kommt es somit darauf an, ob die von der Bw. entfaltete Tätigkeit als geeignet anzusehen ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften.

Da das Objekt viele Jahre, seit dem Jahr 1991, hindurch nicht vermietet wurde, kann von einem bloß vorübergehenden Zustand der Einnahmenlosigkeit nicht gesprochen werden, wie es sich bei einem Mieterwechsel sehr wohl ergeben kann. In Anbetracht der Länge des Zeitraumes der Nichtvermietung kann davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit nicht mehr ausgeübt wird und folglich keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.6.1992, 92/14/0037 zum Ausdruck gebracht, dass für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern 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 fasst, ausreicht.

Im Erkenntnis vom 28.10.1997, 95/14/0060 spricht der VwGH sogar bei der Vermietung einer Liegenschaft mit Fabriksgebäude an eine insolvente GmbH die Einkunftsquelleneigenschaft ab,

mit der Begründung, dass bei einer Bewirtschaftungsart, die nur zu Werbungskosten, nicht jedoch zum Zufluss von Einnahmen geführt hat, von vornherein festgestanden ist, dass dies Liegenschaft keine Einkunftsquelle darstellt.

Einer Liebhabereiprüfung zugänglich sind hingegen ernsthaft geplante "Betätigungen", die eine Einkunftsquelle darstellen, die jedoch auf Grund unvorhersehbarer Ereignisse (Unwägbarkeiten) letztlich nicht entfaltet wurden, jedoch zu Aufwendungen (Ausgaben) geführt haben (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Seite 70).

Selbst im Fall einer Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wäre zu prüfen, ob sich der Umstand, nämlich keinen Mieter zu finden, als Unwägbarkeit zu beurteilen wäre. Nach der Liebhabereiverordnung liegt trotz Auftretens von Verlusten Liebhaberei nur dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt (objektive Ertragsfähigkeit). Daher führt ein Handeln, das als Reaktion auf gewöhnliche Risiken gesetzt wird, selbst dann zur Änderung der Bewirtschaftung und damit zur Liebhaberei der gesamten Betätigung, wenn es Wirtschaftlichkeitsprinzipien folgt. Nur bei Unwägbarkeiten kann ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien Liebhaberei vermeiden. Aus diesem Grund ist zwischen Unwägbarkeit und gewöhnlichem Risiko zu unterscheiden.

Selbst die Tatsache, keinen Nachmieter zu finden, gehört nicht zu den Unwägbarkeiten, da Probleme einen Mieter zu finden, bei der Vermietung eigentlich zum betätigungstypischen Risiko gehören. Der Unternehmer ist aufgefordert, darauf nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientiert rasch zu reagieren.

Danach hätte die Bw. im Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion bei Auftreten bei Problemen auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter agieren müssen, und das Gebäude in angemessener Zeit veräußern. Jahrelanges Leer-Stehen-Lassen des Gebäudes erfüllt nicht das Erfordernis einer nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierten raschen Reaktion.

In Bezug auf die Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob die Bw. mit ihrer Tätigkeit als Unternehmerin im Sinne des § 2 UStG 1972 bzw. 1994 tätig geworden ist (VwGH vom 18. März 1997, 96/14/0045 und vom 25. April 2001, 96/13/0031).

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient. Die Erbringung von Leistungen ist dazu (noch) 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, so liegt keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG bzw. keine unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 UStG vor.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass sich in den Folgejahren – bei entsprechendem Tätigwerden – durchaus die Aufnahme einer steuerlich beachtlichen Betätigung durch die Bw. ergeben kann.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2005