



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FL, in W 10/2/4, vertreten durch Causa, Wirtschaftstreuhand GmbH., 1090 Wien, Türkenstraße 25/8, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden in Höhe der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 vom 28. 8. 2007 für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer einer GmbH, die ein A nahe Wiens betreibt. Weiters erzielt der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der L GmbH und F KG. Der Bw. ist Eigentümer eines Grundstückes, welches er an die A GmbH zwecks Betrieb des As vermietet und erzielte daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die sich im Veranlagungszeitraum als negative Einkünfte ergaben.

Die **Einkommensteuerbescheide** der Jahre 2003 bis 2005 werden seitens des Finanzamtes gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen und weichen hinsichtlich der Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung von den Abgabenerklärungen des Bw. ab. Die Bescheidbegründung lautet:

„Hinsichtlich der Vermietung des Objektes Astraße wird nach der derzeitigen Aktenlage unter Hinblick auf die wirtschaftliche Gegebenheit der Vermietung ab dem Jahr 2003 vorläufig auf Liebhaberei gem. § 1 Abs. 1 der LVO entschieden, da aus derzeitiger Sicht eine Mietennachzahlung respektive eine laufende Mietenzahlung seitens der L GmbH nicht gegeben scheint. Die daraus resultierende Duldung von Verlusten aus der Vermietung entspricht nicht einem marktkonformen Verhalten, eine Änderung der bisher als Einkunftsquelle anerkannten Tätigkeit zur Liebhabereibetätigung ist vorerst als wahrscheinlich anzunehmen.“.

Gegen die mit 28. August 2007 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 sowie gegen die in diesem Zusammenhang erlassenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes betreffend die Jahre 2003 bis 2005 wird mit Schriftsatz vom 27. September 2007 das Rechtsmittel der **Berufung** erhoben und darin ausgeführt:

„Das Finanzamt geht hinsichtlich der Vermietung des Objektes Astraße von (einer) Liebhaberei aus, da derzeit keine Mietenzahlungen fließen.

Der Argumentation des Finanzamtes können wir uns nicht anschließen, zumal seitens unseres Mandanten auf die Mietenzahlungen nicht endgültig verzichtet wurde, sondern diese lediglich ausgesetzt wurden. Sobald eine Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der L GmbH (A) erreicht wurde, ist die ausgesetzte Miete an unseren Mandanten nachzubezahlen.

Diese Vorgangsweise ist mit entsprechenden Urkunden und Gesellschafterbeschlüssen dokumentiert. Darüber hinaus ist dies aus dem beim Firmenbuchgericht bereits am 10. 7. 2006 offen gelegten Anhang zum Jahresabschluss 2005 ersichtlich (siehe beiliegende Fotokopie des offen gelegten Jahresabschlusses samt Anhang und Übermittlungsprotokoll) ersichtlich.

Unser Mandant ist als Geschäftsführer des As GE bemüht, durch Innovation und verschiedene Events dem ständigen Rückgang an KBesuchern – dieser ist nicht nur beim A GE festzustellen, sondern auch bei anderen Ks – entgegenzuwirken.

Die temporäre Aussetzung der Mietenforderung zur Vermeidung, dass beim A Maßnahmen nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz erforderlich werden, kann nicht von vornherein als Liebhaberei qualifiziert werden ...“.

Mit 29. April 2008 weist das Finanzamt die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** gem. § 276 BAO als unbegründet ab und führt dabei aus:

„Abgabenbescheide dürfen vorläufig erlassen werden, wenn eine zeitlich beschränkte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabenpflicht besteht. Es muss sich

um Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar sind. Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, ist die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam. Da selbst in der Berufung von einer temporären Aussetzung der Mietenforderungen ausgegangen wird, kann zum jetzigen Zeitpunkt pro futuro nicht ermittelt werden, ob die ausgesetzte Miete jemals einbringlich ist. Außerdem wird noch auf die private Verflechtung zwischen Mieter und Vermieter hingewiesen: Hr. L Franz ist 100 % iger Gesellschafter Geschäftsführer der GmbH. Bei fremden Mietern wäre eine Räumungs- bzw. Unterlassungsklage bei erstmaligem Mietentfall eingebracht worden. Da somit die o. a. Punkte nicht widerlegt werden können, ist die Erlassung vorläufiger Bescheide gerechtfertigt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2003 bis 2005 ist deshalb gerechtfertigt, da Tatsachen neu hervorgekommen sind (s. Begründung der Wiederaufnahmbescheide vom 28. 8. 2007 für die Jahre 2003 bis 2005).

Im **Vorlageantrag** vom 2. Juni 2008 ersucht der Bw. um Vorlage der Berufung vom 27. September 2007 gegen die Wiederaufnahmbescheide sowie gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 an den Unabhängigen Finanzsenat:

„Das Finanzamt geht hinsichtlich der Vermietung des Objektes A Straße von (einer) Liebhaberei aus, da derzeit keine Mietenzahlungen fließen. In der Begründung der abschlägigen Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt das Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieter in der Person der A GmbH an. Weiters wird ausgeführt, dass bei fremden Mietern bei erstmaligem Mietentfall eine Räumungs- bzw. Unterlassungsklage eingebracht worden wäre. Das Finanzamt geht hier aber nicht auf die Besonderheit des Falles ein. Die gesamte Liegenschaft ist für den Betrieb eines Autokinos mit allen dafür erforderlichen technischen Einrichtungen ausgelegt. Da es sich bei der L GmbH um den einzigen ABetreiber in der Osthälfte Österreichs – wenn nicht überhaupt schon um den einzigen ABetreiber in Österreich handelt – hätte eine Räumungsklage zum sofortigen und nachhaltigen Verlust der Einkunftsquelle geführt.

So aber besteht nach wie vor eine Möglichkeit, dass die L GmbH bei entsprechendem Geschäftsgang die offenen Mieten bezahlt. Seitens unseres Mandanten wurde auf die Mietenzahlungen nicht endgültig verzichtet, sondern diese lediglich ausgesetzt. Die temporäre Aussetzung der Mietenforderung zur Vermeidung von insolvenzrechtlichen Maßnahmen kann unseres Erachtens nicht von vornherein als Liebhaberei qualifiziert werden.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 21. Juli 2008 wird die Berufung Zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 führt unter den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften u. a. jene aus Vermietung und Verpachtung an.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung liegen Einkünfte jedoch nur bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter Abs. 2 dieser Bestimmung fällt. § 1 Abs. 2 der Verordnung umschreibt das Erscheinungsbild jener Betätigungen, bei deren Vorliegen Liebhaberei anzunehmen ist.

Weiters sind Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen darauf hin zu untersuchen, ob Steuerpflichtige durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage mittels Absetzung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen lassen, mit deren Zufluss diese jedoch idR entweder gar keiner Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression unterliegen.

Die Begründung liegt darin, dass es nämlich bei derartigen Rechtsbeziehungen in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0087; VwGH 6.4.1995, 93/15/0064; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185) und durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden können (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

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).

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, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) oder Vortäuschung (VwGH 15.3.1989, 88/16/0225) abgabenrechtlicher Wirkungen vermieden werden.

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16.6.1987, G 52/87), weil es sich bei der

Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223/78; VwGH 27.5.1981, 1299/80).

In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23.5.1978, 1943/77, 2557/77).

Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat somit derjenige beizutragen, der sich darauf beruft (VwGH 29.6.1995, 93/15/0115).

Hiebei ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich; erforderlichenfalls sind entsprechende Ermittlungen durchzuführen (VwGH 4.10.1983, 83/14/0017; VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Ein Indiz für die Fremdunüblichkeit eines Vertrages liegt vor, wenn die Höhe der Entlohnung bzw. der Arbeitsumfang vom Erreichen steuerlicher Grenzen abhängt (VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, betr. Bagatellregelung des § 21 Abs. 6 UStG 1972).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Auf dieser Basis ist die Vergleichsprüfung in zweifacher Form anzustellen:

- Die erste Prüfung erfolgt dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten **äußereren Form** abgeschlossen worden wäre.
- Dann ist ein am **Vertragsinhalt** orientierter Fremdvergleich anzustellen (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041), wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen - unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann.

Ein Mietverhältnis ist - ungeachtet der zivilrechtlichen Behandlung - steuerlich insbesondere dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person *unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen*, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen wird. Hat der Mietvertrag mit einem Angehörigen ursprünglich den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprochen, schöpft aber in der Folge der Hauseigentümer nicht die vom MRG zugelassenen Möglichkeiten aus - er

hebt etwa einen Erhaltungsbeitrag nur von den Fremdmietern ein - ist zu prüfen, ob die Wohnung nicht ab diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle ausscheidet.

Einer Vermietung an Angehörige steht die Vermietung an eine Kapitalgesellschaft gleich, an deren Stammkapital der Hauseigentümer und/oder dessen Angehörige beteiligt sind. Ist das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen, stellen die anteiligen Aufwendungen keine Werbungskosten dar. In diesem Fall können die auszuscheidenden Werbungskosten auch nicht bei der Kapitalgesellschaft als Betriebsausgaben - auch nicht im Wege einer Nutzungseinlage - abgesetzt werden.

Vor einer allfälligen Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst aber die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Bw. die zu prüfenden Ergebnisse (hier der Verlust aus Vermietung und Verpachtung) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG "erwirtschaftet" hat, weiters ob überhaupt Rechtsbeziehungen zwischen verschiedenen Personen vorgelegen sind, und ob die der Betätigung zu Grunde liegenden Verhältnisse fremdüblich gestaltet waren.

Was die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw. und der Autokino GmbH anlangt, so sind, zumal auf beiden Seiten Vertragspartner der Bw. ist - 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 Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. auch VwGH vom 26. 7. 2007, 2005/15/0013).

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabensrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten,
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.

Dass eine solcherart vorgenommene behördliche Beweiswürdigung der dem Verwaltungsgerichtshof aufgetragenen Schlüssigkeitskontrolle in der Regel standhält, hat seinen Grund in den für die Sachverhaltsbeurteilung im Abgabensverfahren maßgebenden Vorschriften der §§ 21 ff BAO, denen das Ziel innewohnt, Verletzungen des im § 114 BAO normierten Gleichbehandlungsgebotes auf dem Wege mangels wirtschaftlicher Interessenkollisionen unschwer herstellbarer Anscheinstatbestände hintanzuhalten.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23. Juni 1992, 92/14/0037 zum Ausdruck gebracht, dass für die steuerliche Berücksichtigung einer Einkunftsquelle weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung und damit künftiger Mieteinnahmen, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, ausreichen.

Führt eine Betätigung zu Verlusten (bzw. wird Vorsteuer abgezogen), obwohl der sich Betätigende keine ernsthafte, nach außen hin erkennbare Absicht zur Erzielung Einkünften bzw. Einnahmen glaubhaft machen kann, so liegt keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG bzw. keine unternehmerische Betätigung iSd. § 2 UStG vor (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 70*).

Es widersprach somit weder den Denkgesetzen noch dem allgemein menschlichen Erfahrungsgut, wenn die Bescheiderlassende Behörde den im Zuge ihres Ermittlungsverfahrens hervorgekommenen Sachverhalt einer Beweiswürdigung mit dem Ergebnis unterzogen hat, dass den vom Bw. dargelegten Bestandsvertrag im Lichte der für das Abgabenverfahren geltenden Sachverhaltsermittlungsgrundsätze nicht als fremdüblich abgeschlossen angesehen werden konnte. Jedenfalls kann eine Vermietungstätigkeit, die derart vertraglich geregelt wurde, dass die Zahlung der Miete nur unter der Bedingung zu erfolgen hat, dass der Mieter gerade über die entsprechenden finanziellen Mittel zur Mietzahlung verfügt, als nicht allgemein üblich und im wirtschaftlichen Leben gebräuchlich angesehen werden. Im vorliegenden Fall hat der Bw. durch sein Verhalten dargelegt, dass die Mietzahlungen von Seiten der GmbH. in deren Belieben gelegen sind. Der Fehlbetrag des Jahres 1998 (der schriftliche Pachtvertrag wurde erst am 30. Dezember 2002 abgeschlossen) in Höhe von € 9.932,63, und des Jahres 1999 in Höhe von € 7.571,64 resultierte betragsmäßig daraus, dass eben die Mieteinnahmen in Höhe von € 8.721 pro Jahr für den Bw. ausgeblieben sind. So resultierte der Überschuss des Jahres 2000 in Höhe von € 7.661,90 auch nur dadurch, dass die GmbH. die Miete der Jahre 1998 und 1999 in diesem Jahr beglichen hat. Gleiches ist für das Jahr 2001 zu sagen. In diesem wurde die Miete des Jahres 2000 mitbezahlt, wodurch sich ein Überschuss in Höhe von € 9.191,22 ergeben hat. Für die im Jahre 1998 begonnene Vermietung wurde erstmals, das entsprechende Jahr betreffend, die Miete im Jahre 2001 auch im Jahre 2001, also war erst vier Jahre nach Beginn der Vermietung eine pünktliche Entrichtung der zu zahlenden Miete festzustellen. Eine derart gestaltete „Vermietungstätigkeit“ zwischen einander Nahestehenden kann nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr als fremdüblich gestaltet angesehen werden. Ausgehend von diesem von der Bescheiderlassende Behörde gefundenen Ergebnis ihrer Beweiswürdigung bedurfte es tatsächlich keiner Prüfung der Frage mehr, ob die demnach gar nicht vorliegende Vermietungstätigkeit des Bw. objektiv als von der Absicht begleitet

angesehen werden konnte, auf Dauer gesehen Überschüsse von Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen.

Bei dem gegebenen Sachverhalt kann nicht davon ausgegangen werden, dass in den Jahren 2003 bis 2005 zwischen der GmbH und dem Bw. ein allen Kriterien entsprechender fremdüblicher Mietvertrag bestanden hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens war gerechtfertigt, als nach Abgabe der Abgabenerklärung im Wege einer elektronisch indizierten nachprüfenden Kontrolle ein Vorhalteverfahren mit 1. Februar 2006 vom Bw. dahingehende beantwortet wurde, dass Liquiditätsprobleme zum Aussetzen der Mieteinnahmen beim Bw. geführt haben, und dabei ausgeführt wurde, dass eine anderwertige Vermietung der Liegenschaft auf Grund der speziellen Beschaffenheit dieser nicht möglich gewesen sei.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund musste der Berufung der Erfolg versagt bleiben. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. September 2008