



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 7

GZ. RV/0941-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw.1 und des Bw2 als ehemalige Gesellschafter der beendeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts „A- und Mitgesellschafter“, D., E-Str., vertreten durch Steuerberater, Jagersberger Walter, 2700 Wiener Neustadt, Johannesgasse 5, vom 23. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 23. Jänner 2009 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 entschieden:

S p r u c h

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die beiden im Streitzeitraum verehelichten Berufungswerber, Bw.1 (geschiedene X. und geschiedene Y.) und Bw2 (beide idF Bw. genannt) betrieben als Gesellschafter-Geschäftsführer seit 1998 das freie Handelsunternehmen, R. GmbH mit Sitz in Wiener Neustadt. Mit Kaufvertrag vom 30. März 2001, erwarben sie je zur Hälfte in W. (EZ 000) eine – mit einem kleinen Einfamilienhaus bebaute, 530 m² große Liegenschaft um ATS 500.000. Am 15. April 2001 vermietete die Hälfteeigentümerin, Bw.1 dieses Grundstück mit folgendem schriftlichen Mietvertrag an die R. GmbH.

„1. Mietgegenstand

Der Mietgegenstand ist das Grundstück und das Gebäude, W.. Die Nutzfläche des Mietgegenstandes beträgt für das Grundstück 500 m² und für das Büro im Gebäude ca. 50 m².

2. Mietdauer und Kündigung

Das Mietverhältnis beginnt mit 1.5.2001 und endet am 30.09.2001. Wird das Mietverhältnis nach Ablauf dieser Frist fortgesetzt, so verlängert es sich jeweils um ein weiteres Halbjahr. Es kann dass von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist ohne Angabe von Gründen zum Ende eines Kalendermonats aufgekündigt werden.

3. Gebrauchsrecht des Mieters

Der Mietgegenstand dient der Firma R. GmbH oder deren Gesellschafter als Verkaufs- und Büroraum, Ausstellungs- und Lagerfläche.

4. Mietzins

Der Mietzins besteht aus einer Miete inklusive Betriebskosten (als Firmenstarthilfe und für etwaige anfallende Umbau- und Renovierungskosten) und wird mit monatlich ATS 3.000 vereinbart. Bei allfälliger Mietzinsverlängerung nach 24 Monaten wird der Mietzins auf einen angemessenen Mietzins erhöht, wobei dieser Mietzins den Wertschwankungen des Verbraucherindex 1996 (Basismonat Mai 2001) unterliegt.“

In der Folge erklärten die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter für die Jahre 2001 bis 2005 folgende gemeinschaftlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (in EURO):

	2001	2002	2003	2004	2005
Einnahmen Miete a`218,01	1.744,15 (8 Monate)	2.616,24 (12 Monate)	1.090,10 (5 Monate)	0,00	0,00
Ausgaben davon Kreditzinsen Strom	3.187,63 2.699,91 56,68	2.337,20 1.776,93 35,66	1.878,89 1.537,69 27,16	1.387,11 1.084,77 0,00	-2.054,29 1.042,47 441,01
Gewinn/Verlust	-1.443,48	379,04	-788,79	-1.387,11	-2.054,29
Einkünfteanteil Bw.(je 50%)	-721,74	189,52	-394,40	-693,56	-1.027,15

Mit Schreiben vom September 2004 gab der steuerliche Vertreter zu den erklärten Mieteinkünften der Gemeinschaft folgende Stellungnahme ab: "Den Vermietern (Bw.) seien nur für die Monate Jänner bis Mai Mieteinnahmen zugeflossen. Aufgrund eines krankheitsbedingten Ausfalles eines der beiden Gesellschafter der Mieterin (Anmerkung: welcher zugleich auch Vermieter ist) sei der Mieterin der Mietgegenstand anschließend kurzfristig unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden. Nunmehr werde das Objekt umgebaut und könne daher währenddessen nicht vermietet werden.

In der Vorhaltsantwort vom 25. Juli 2005 erklärten die Bw., dass im Jahr 2004 und voraussichtlich auch noch im Jahr 2005 wegen Umbauarbeiten im vermieteten Haus, kein

Mieteinnahmen anfallen würde. Die Bw. gingen aber davon aus, die Liegenschaft ab Anfang 2006 (Anmerkung: offenbar irrtümlich geschrieben Anfang 2005) zu einem höheren Mietzins als bisher vermieten zu können.

Mit Vergleich vom 2. August 2005 wurde die Ehe der Bw. geschieden. Sämtliche Anteile an der R. GmbH und die ehemals an die F. GmbH vermietete Liegenschaft in W. wurden ins Alleneigentum des Bw2 übertragen. Dieser übernahm im Gegenzug dafür aushaltende Darlehen in Höhe von € 93.500 und leistete zusätzlich eine Ausgleichszahlung von € 70.000.

Der Bw., Bw2 führte seither als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer das Handelsunternehmen, R. GmbH weiter (Eintragung im Firmenbuch im Sept. 2005). Mit Beschluss vom Februar 2008 wurde der Konkurs über diese Gesellschaft eröffnet und diese im weiteren Verlauf wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht.

Mit Schreiben vom Nov. 2005 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Miteigentumsgemeinschaft infolge der Ehescheidung seit August 2005 aufgelöst sei und nunmehr die Liegenschaft im Alleineigentum des Bw2 stehe. Dieser beabsichtige in Zukunft die Liegenschaft nicht mehr zu vermieten.

Mit Kaufvertrag vom 4. April 2006 verkaufte Bw2 das Grundstück in W schließlich an seine geschiedene Gattin, Bw.1 (angeblich um € 72.000 lt. Amtsvermerk vom 1.9.2008). Diese verlegte daraufhin ihren Wohnsitz von der früheren gemeinsamen Ehewohnung (XYZ, K-Gasse) nach W..

Im Schreiben vom 27.6.2008 erklärte der steuerliche Vertreter, dass es sich bei der Veräußerung der Liegenschaft an Bw.1 um einen Notverkauf als Folge der Ehescheidung gehandelt habe. Da diese Umstände keine im voraus geplante Maßnahme seien, liege kein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor und käme bei der Liebhabereibetrachtung der 20-jährige Beobachtungszeitraum zur Anwendung. Innerhalb dieses Zeitraumes werde nach der im September 2005 dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung eindeutig ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt.

Anzumerken ist hierzu, dass vom Finanzamt zunächst telefonisch eine Prognoserechnung abverlangt wurde. Nachdem diesem behördlichen Verlangen nicht nachgekommen worden ist, wurde vom Finanzamt mit schriftlichem Vorhalt vom 13. Oktober 2005 nochmals die Vorlage einer Prognoserechnung gefordert. Im dem UFS vorgelegten Steuerakt war keine Prognoserechnung und auch kein Begleitschreiben, das auf deren Vorlage hinweisen würde, enthalten.

Hinsichtlich des Verfahrensverlaufes bezüglich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte dieser Miteigentümergemeinschaft ist Folgendes anzuführen:

Zunächst erließ das Finanzamt für die Jahre 2001 bis 2005 gegenüber der Gesellschaft „A.- und Mitgesellschafter“ vorläufige Feststellungsbescheide, in welchen die erklärten Einkünfte berücksichtigt wurden. Für die Jahre 2004 und 2005 ergingen diese vorläufigen Bescheide im März und Mai 2006, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Gesellschaft bereits beendet war.

In den endgültigen Feststellungsbescheiden für die Jahre 2001 bis 2005, alle vom 16.09.2008 und an die Gesellschaft gerichtet, wurden die Einkünfte wegen Vorliegens von Liebhaberei mit Null festgesetzt.

Da zu diesem Zeitpunkt die Gesellschaft bereits aufgelöst war, lagen Nichtbescheide an ein rechtlich nicht mehr existierendes Steuerrechtssubjekt vor. Das Finanzamt erkannte diesen Umstand und erließ daraufhin endgültige Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 vom 23. Jänner 2009 – jeweils adressiert an Bw2 und Bw.1 als ehemalige Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts „Bw.1 und Mitgesellschafter“ – und stellte darin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Euro 0,00 fest. In der ergänzenden Bescheidbegründung vom 23. Jänner 2009 wurde angeführt, dass die erklärten Einkünfte wegen des Vorliegens eines Gesamtwerbungskostenüberschusses als Liebhaberei beurteilt wurden. Die Einstellung der Vermietung sowie der Verkauf des Mietobjektes sei durch die private Lebensführung veranlasst worden. Diese Bescheide wurden den Gesellschaftern zugestellt und sind auch dem steuerlichen Vertreter tatsächlich zugekommen.

Die Bw. erhoben durch ihren steuerlichen Vertreter gegen diese Feststellungsbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 innerhalb offener Frist form- und fristgerecht Berufung. Die Bw. begehrten die Mieteinkünfte der Miteigentumsgemeinschaft in der erklärten Höhe festzustellen. Zur Begründung wurde auf die Schriftsätze vom 16.10.2008 und 30.12.2008 verwiesen. In diesen wurde sinngemäß Folgendes ausgeführt: Es sei unrichtig, die Vermietung von Teilen des Einfamilienhauses samt Gartenflächen als Liebhaberei zu beurteilen. Es sei zwar im herangezogenen abgeschlossenen Beobachtungszeitraum ein Werbungskostenüberschuss erzielt worden, dies aber vor allem deshalb, weil die Mieterin (R. GmbH) zahlungsunfähig geworden sei und in der Folge Konkurs habe anmelden müssen.

Es seien in der Vergangenheit Berechnungen vorgelegt worden, die bewiesen hätten, dass die Vermietung innerhalb eines 20-jährigen Beobachtungszeitraumes positiv gewesen wäre. Da die Ehescheidung keinesfalls geplant gewesen sei, könne nicht von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum – wie das Finanzamt vermeint – ausgegangen werden. Es liege daher eine steuerrechtlich beachtliche Einkunftsquelle vor.

Es sei noch darauf hinzuweisen, dass das Mietverhältnis – nicht wie das Finanzamt offensichtlich angenommen habe – bereits im Jahr 2003 mit Einstellung der Mietzahlungen geendet hätte, sondern tatsächlich noch bis August 2005, also bis zur Ehescheidung aufrecht gewesen sei. Doch habe die Mieterin, die später in Konkurs gegangen sei, die vereinbarte Miete nicht mehr bezahlen können. (Anmerkung: Der Beschluss über die Konkurseröffnung erfolgte im Februar 2008).

Mit Vorhalt des UFS vom Jänner 2011 wurden die Bw. zum Nachweis entscheidungserheblicher Sachverhalte durch Vorlage geeigneter Unterlagen aufgefordert. Vor allem wurde die Vorlage der bislang nicht aktenkundigen Prognoserechnung sowie der Nachweis der tatsächlichen Mietzahlungen, die Vorlage des Kündigungsschreibens zur Beendigung des Mietverhältnisses und Nachweise über Art, Umfang, Beginn und Ende der behaupteten Umbauarbeiten im Zeitraum 2004 bis 2005 und der Kaufvertrag über den Rückkauf der Liegenschaft durch Bw.1 und Bekanntgabe der Gründe hierfür verlangt.

Von den Bw. wurde die Beantwortung dieses Vorhaltes abgelehnt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkommen ist gemäß § 2 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Nach § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind zufolge des Abs. 4 leg.cit. bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in den zitierten Bestimmungen ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei (auch Voluptuar bezeichnet) gegeben. Die damit verbundenen Verluste (bzw. Verlustanteile) sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert (vgl. VwGH vom 3.7.1996, Zl. 93/13/0171).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt gemäß § 2 Abs. 4 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß § 3 Abs. 2 LVO der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Erwiesen ist, dass bis zum Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses – laut Angaben der Bw. trotz Einstellung der Mietzahlungen seit Mai 2003 - im August 2005 kein positiver Gesamteinnahmenüberschuss erzielt wurde. Das mehrmalige Vorhalteverlangen (vom Finanzamt wie auch vom UFS) eine Prognoserechnung über die voraussichtliche Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben innerhalb des Beobachtungszeitraumes vorzulegen, sind die Bw. nicht nachgekommen.

Bereits dadurch steht das Ergebnis der rechtlichen Beurteilung fest. Aus dem Gesamtbild der Vermietung zeigt sich eindeutig, dass ein Gesamtgewinn weder innerhalb eines absehbaren Zeitraumes noch innerhalb des vorzeitig beendeten Vermietungszeitraumes zu erwarten war.

Sowohl die Zahlungsschwierigkeiten der Mieterin, die im Eigentum der Bw. stand, ab Mai 2003 wie auch die Unmöglichkeit der Nutzung wegen Umbauarbeiten in den Jahren 2004 und 2005 gehen über die Behauptungsebene hinaus. Diese Behauptungen sind zudem widersprüchlich. Zunächst wurde der Mietenverzicht ab Mai 2003 mit der krankheitsbedingten Nichtnutzung durch den Geschäftsführer begründet, dann wegen Konkurs der Gesellschaft, der laut Firmenbuch aber erst im Februar 2008 eröffnet wurde. Die verlangten Nachweise über die Umbauarbeiten, deren Dauer und Hinderung einer Vermietung wurden nicht vorgelegt.

Die bloßen Aussagen der Bw. es sei eine auf einen wirtschaftlichen Gesamterfolg gerichtete Vermietung vorgelegen, erachtet der UFS aber als nicht glaubhaft.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 ausführt, ist die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu betrachten, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerten. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (vgl. auch das Erkenntnis vom 24. 6. 1999, 97/15/0082).

Von den Bw. wird im Mietvertrag selbst eingeräumt, dass ein monatlicher Mietzins von € 218 incl. Betriebskosten und verbrauchsabhängiger Stromkosten im Hinblick auf den Kaufpreis (€ 36.336) und den erklärten hohen Fremdfinanzierungskosten nicht angemessen sei. Als Grund für diesen niedrigen Mietzins, der objektiv nicht geeignete war einen wirtschaftlichen Gesamterfolg herbeizuführen, wir die Firmenstarthilfe für die im Jänner 1998 errichtete R. GmbH (Mieterin) angegeben. Dieser behauptete Grund ist aber im Rahmen der Liebhabereibeurteilung weder maßgebend noch glaubhaft.

Der UFS gelangt – so wie die Abgabenbehörde erster Instanz in den angefochtenen Bescheiden – zu der Auffassung, dass bei der Vermietung ein aus privaten Gründen vorzeitig abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorlag. Innerhalb dieses Zeitraumes war auf Grund der gesamten Umstände der Vermietung, die durch das persönlichen Naheverhältnis von Mieter und Vermieter geprägt waren, kein Gesamtüberschuss zu erwarten

Die Bw. haben keine Umstände dargetan, weshalb in der Einstellung der Mietzahlungen ab Mai 2003 sowie in der Scheidung im August 2006 objektive Unwägbarkeiten gelegen wären, die sie gehindert hätten die Liegenschaft innerhalb eines absehbaren Zeitraumes so zu vermieten, dass ein positives Gesamtergebnis erwartet hätte werden können (vgl. UFS, 12.07.2005, RV/0164-K/04). Auch die Übertragung der Liegenschaft ins Alleineigentum an den ehemaligen Gesellschafter, Bw2 sowie die anschließende Rückveräußerung ins Alleineigentum an die ehemalige Gesellschafterin, Bw.1, sind für sich allein betrachtet keine Gründe die auf Gesellschafterebene einer weiteren Vermietung zur Erzielung eines Gesamtüberschusses entgegenstehen.

Der Berufung war daher kein Erfolg beschieden und das Begehren als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. April 2011