



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JS gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 2. Oktober 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtene Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

**(1)** Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) erzielte ua. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Verpachtung eines Gasthauses.

Mit Eingabe vom 5. August 2004 ersuchte er von Vorauszahlungen an Einkommensteuer Abstand zu nehmen, weil das Mietobjekt leer stehe und seit 1. Dezember 2003 keine Mieteinnahmen mehr erzielt würden.

**(2)** Hinsichtlich des Jahres 2004 erklärte der Bw. iZm. der Vermietungstätigkeit keine einnahmen bzw. Umsätze, jedoch einen Vorsteuerüberhang von 229,60 EUR sowie einen Werbungskostenüberschuss von 6.442,49 EUR welcher sich aus AfA iHv 3.765,03 EUR sowie übrigen Werbungskosten iHv. 2.677,46 EUR zusammensetzte.

Es erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung (Bescheid vom 27. Mai 2005).

**(3)** Über Vorhalt vom 11. November 2005 gab der Bw. bekannt, dass das Haus nicht mehr vermietet würde, weil „*intensiv nach einem Käufer gesucht wird*“.

**(4)** Mit Bescheid vom 12. Jänner 2006 wurden die ursprünglichen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben und neue Sachbescheide erlassen, in deren Begründung im Wesentlichen ausgeführt wurde, dass laut Angaben des Bw. das Gebäude nicht mehr vermietet, sondern verkauft werden würde. Da eine Vermietung nicht mehr stattfinden und auch keine Vermietungsabsicht bestehe, könnten Vorsteuerbeträge bzw. Ausgaben nicht anerkannt werden.

**(5)** Gegen die neu erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2004 wurde Berufung erhoben und zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt, dass *„2004 selbstverständlich noch Vermietungsabsicht bestanden hat“*. Als sich herausgestellt habe, dass auf Grund der schlechten Gebäudesubstanz eine Weitervermietung ohne größere Sanierung nicht möglich gewesen sei, sei der Verkauf der Liegenschaft Ende 2005 *„als letzter Ausweg gesucht“* worden. Die Liegenschaft sei im Dezember 2005 an die Wohnsitzgemeinde verkauft worden.

**(6)** Im Zuge der Bearbeitung der Berufung wies das Finanzamt mit Vorhalt vom 6. Februar 2006 den Bw. darauf hin, dass die Vermietungsabsicht zu dokumentieren sei. In der Beantwortung verwies der Bw. darauf, dass eine Brauerei beauftragt worden sei, einen Pächter zu gewinnen. Nach zweijähriger intensiver, jedoch ergebnisloser Suche sei wegen des großen Investitionsvolumens der Verkauf die einzige Möglichkeit gewesen.

**(7)** Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2006 wies das Finanzamt die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, ab, dass die Vermietungsabsicht nicht habe nachgewiesen werden können.

**(8)** Im Vorlageantrag vom 25. April 2006 verwies der Bw. darauf, dass nach jahrelanger Vermietung des Gasthauses das Mietverhältnis infolge wirtschaftlicher Schwierigkeiten des Mieters Ende 2003 beendet worden sei.

Der Bw. habe sich in der Folge intensiv mit der Neuvermietung des Gebäudes beschäftigt, die sich aber für ein *„in die Jahre gekommenes Gasthaus“* als äußerst schwierig herausgestellt habe.

Ansprechpartner für Pächtersuche sei insbesondere eine Brauerei gewesen; es habe Besprechungen und Termine mit einem dort tätigen Direktor gegeben. Im Zuge dieser Gespräche habe sich herausgestellt, dass ohne vorherige Sanierung und Einsatz beträchtlicher Geldmittel eine Neuvermietung nicht möglich sei. Im bestehenden Zustand des Gebäudes wäre eine Neuvermietung schon wegen der Vorschriften der Bau- und Gewerbebehörde nur sehr schwer möglich gewesen. Daraufhin habe es Sanierungsvorschläge der Brauerei gegeben, die einen Investitionsbedarf von 300.000 EUR ergeben hätten. Dieses Investitionsvolumen habe der Bw. nicht finanzieren können.

Im Jahr 2005 habe es aus diesem Grund Gespräche mit der Wohnsitzgemeinde gegeben, die die Immobilie mit Jahresende 2005 angekauft habe, um sie nach Umbau und Sanierung wieder zu vermieten.

Daher seien die im Jahr 2004 angefallenen Werbungskosten als Aufwand gemäß § 28 EStG 1988 iZm. der beabsichtigten Neuvermietung des Gasthauses zu werten. Auch der VwGH, BFH und UFS hätten Verluste anerkannt, wenn es plötzlich zu keinen Einnahmen mehr gekommen sei, vorher jedoch Vermietungsabsicht bestanden habe.

Alleine die Tatsache der jahrelangen Vermietung spreche für die Vermietungsabsicht. Erst das Hervorkommen von nicht in der Sphäre des Bw. gelegenen Umständen und damit letztlich der Unmöglichkeit der Neuvermietung hätten zum Entschluss für den Verkauf im Jahr 2005 geführt.

**(9)** Über ein Auskunftersuchen der Amtspartei vom 5. August 2006 gab der in der Rechtsmittelschrift angeführte Direktor der Brauerei am 18. August 2006 an:

Der Bw. sei wegen einer Weitervermietung an ihn herangetreten und habe die Absicht gehabt, das Gebäude ab 2004 weiterzuvermieten.

Er habe den Bw. mit einer Besichtigung des Gebäudes, Schätzung der Voraussetzungen für eine Neuvermietung, Schätzung einer angemessenen Miethöhe, einem Entgegenkommen bei der Übernahme des Bierliefervertrages, Durchsicht der Kartei für mögliche Interessenten, etc. unterstützt.

Vom Bw. sei seines Wissens nach als weitere Maßnahmen zum Finden eines Nachmieters Kontakt zu Maklern unterhalten worden.

Über einen Verkauf des Gasthauses sei gesprochen worden, als sich herausgestellt habe, dass ohne größere Investitionen eine Neuvermietung fast unmöglich sei. Dazu habe es seitens der Brauerei eine Planung und Kostenschätzung in einer Größenordnung von ca 300.000 EUR gegeben. Dies habe der Bw. nicht finanzieren wollen und können, deshalb habe sich ab der zweiten Jahreshälfte 2004 neben der Vermietung auch ein Verkauf als weitere Alternative herauskristallisiert. Schließlich sei es Ende 2005 zum Verkauf an die Gemeinde gekommen, nachdem der Leerstand immer länger gedauert habe und die Möglichkeit der Vermietung immer kleiner geworden sei.

**(10)** Das Finanzamt gab daraufhin dem Berufungsbegehren durch Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung am 30. August 2006 statt.

**(11)** Hinsichtlich des Jahres 2005 erklärte der Bw. iZm. der Vermietungstätigkeit keine Einnahmen bzw. Umsätze, jedoch einen Vorsteuerüberhang von 127,05 EUR sowie einen Werbungskostenüberschuss von 4.707,11 EUR welcher sich aus AfA iHv 3.765,03 EUR sowie übrigen Werbungskosten iHv. 1.324,12 EUR (zB. Abgaben, Versicherungen, etc.)

zusammensetzte.

Hinsichtlich Einkommensteuer erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung (Bescheid vom 26. Februar 2007); eine Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgte zunächst hingegen nicht.

**(12)** Mit Vorhalt vom 11. Juni 2007 führte das Finanzamt aus, dass auf Grund der das Jahr 2004 betreffenden Sachverhaltsermittlung festgestellt worden sei, dass in der zweiten Jahreshälfte 2004 bereits festgestanden sei, dass das Gebäude zum Verkauf angeboten werde. Ab diesem Zeitpunkt könne von einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit nicht mehr ausgegangen werden. Es werde um Klärung ersucht.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

**(13)** Mit Bescheid vom 2. Oktober 2007 wurden der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Mit neuem Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer bzw. Erstbescheid hinsichtlich Umsatzsteuer anerkannte das Finanzamt die erklärten Werbungskostenüberschüsse bzw. Vorsteuerbeträge nicht an (Bescheide vom 2. Oktober 2007), verwies auf das Ergänzungsersuchen vom 11. Juni 2007 und dass auf Grund der Nichtbeantwortung nach Aktenlage entschieden worden sei.

**(14)** Gegen diese Bescheide erhob der Bw. am 30. Oktober 2007 eine mit dem das Jahr 2004 betreffenden Vorlageantrag idente Berufung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

**(15)** Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. verpachtete einen Gasthausbetrieb, wobei das Bestandverhältnis mit Ende 2003 beendet wurde. Seither stand das Gebäude leer und es flossen keine Einnahmen mehr zu. Zum Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses war das Gebäude sanierungsbedürftig. Der Bw. führte hinsichtlich einer möglichen Neuverpachtung Gespräche mit einem Direktor einer Brauerei. Dessen Bemühungen, eine Neuverpachtung zu ermöglichen, bestanden ua. in einer Besichtigung des Gebäudes, Schätzung der Voraussetzungen für eine Neuvermietung sowie einer angemessenen Miethöhe und der Durchsicht der Kartei für mögliche Interessenten.

In weiterer Folge stellte sich heraus, dass ohne größere Investitionen (Ausmaß ca. 300.000 EUR) eine Neuvermietung fast unmöglich sei. Der Bw. war nicht bereit und auch nicht in der Lage, eine Sanierung in dieser Größenordnung zu finanzieren.

Ab der zweiten Jahreshälfte 2004 wurde daher neben der Vermietung auch ein Verkauf des Gebäudes als weitere Alternative ins Auge gefasst. Im Jahr 2005 wurden Gespräche mit der

Wohnsitzgemeinde als mögliche Interessentin geführt; Ende 2005 kam zum Verkauf an die Gemeinde.

**(16)** Im vorliegenden Fall ist strittig, ob im Jahr 2005 noch eine unternehmerische bzw. einkommensteuerlich relevante Betätigung bestanden hat, welche die Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen bzw. Werbungskostenüberschüssen zulässt.

Nach § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach dem in der Literatur und Judikatur anerkannten Umfang des Werbungskostenbegriffes (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Rz 2) fallen Ausgaben, die erst nach dem Zufließen von Einnahmen anfallen, dann unter den Werbungskostenbegriff, wenn der Veranlassungszusammenhang mit den früheren Einnahmen gegeben ist (VwGH 3.11.2005, 2002715/0070).

Nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zählen Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zur Einkunftsart Vermietung und Verpachtung.

Gemäß § 2 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

**(17)** Bei Überprüfung der Frage, ob von einer Betätigung iSd. Einkommensteuerrechts bzw. einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist, ist bei erklärten Verlusten bzw. Werbungskostenüberschüssen der Überprüfung, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, eine Untersuchung dahin gehend vorgelagert, ob insoweit überhaupt ein einkommensteuerbarer Vorgang vorliegt (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, Anhang I/2 Anm. 5; *Doralt/Renner*, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 324 und Tz 504; *Jakom/Laudacher*, EStG 2009, § 2 Rz 227, jeweils mwN.). Dasselbe gilt analog für die Frage, ob von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist. In diesem Zusammenhang reichen daher bloße Absichtserklärungen, ein Objekt vermieten bzw. verpachten zu wollen, die allerdings durch keine nach außen erkennbare konkrete Handlungen dokumentiert sind, nicht aus, um eine einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle bzw. eine unternehmerische Tätigkeit zu begründen (*Doralt/Renner*, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz. 325, mwN.; UFS 6.11.2008, RV/0951-L/06; vgl. *Renner*, Werbungskosten bei langfristig leerstehenden Mietobjekten, UFSjournal 2/2009, 51).

Die zu dieser Thematik bestehenden Judikatur- und Literaturaussagen zielen bei diesem Untersuchungsgrundsatz zwar vornehmlich auf (von vornherein) gar „nicht entfaltete“ Betätigungen ab, also auf Sachverhaltskonstellationen, bei denen zwar negative Ergebnisse erklärt werden, eine tatsächliche Betätigung iSd. Einkommensteuer- bzw. Umsatzsteuerrechts aber nie begonnen wird, dh. es niemals zu einer Vermietung oder Verpachtung kommt. Nichts

anderes kann aber nach Ansicht des UFS für Sachverhalte gelten, bei denen nach Beendigung einer vormals einkommensteuerbaren bzw. unternehmerischen Betätigung weiterhin negative Ergebnisse erklärt werden, aber keine für Dritte nachvollziehbare Aussicht besteht, dass diese Betätigung (in absehbarer Zeit) wieder aufgenommen wird. Man kann in derartigen Fällen somit von einer „*nicht mehr entfalteten*“ Betätigung mit der Konsequenz sprechen, dass damit im Zusammenhang stehende Ausgaben gleichfalls nicht abzugsfähig sind.

Ein (vorübergehendes) Leerstehen eines Objektes nach Beendigung eines Bestandverhältnisses führt jedoch nicht zwingend dazu, dass die entsprechende Betätigung als „*nicht mehr entfaltet*“ anzusehen ist (UFS 3.7.2006, RV/0098-S/06). Hat nämlich ein Steuerpflichtiger ein leer stehendes Objekt nach auf Dauer angelegter Vermietung oder Verpachtung weiterhin zu vermieten oder verpachten versucht, daneben aber zugleich zum Verkauf angeboten, so hatte er seine Tätigkeit bereits auf dauerhaftes Vermieten ausgerichtet und sich deshalb in der Vergangenheit endgültig zur Einkünfteerzielung entschieden. Er hat diese Absicht aber noch nicht endgültig aufgegeben, während sein Mietobjekt leer stand (BFH 9.7.2003, IX R 102/00, BStBl II 2003, 940 bzw. 28.10.2008, IX R 1/07; vgl. hierzu *Renner*, Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung bei leerstehender Wohnung, *ÖStZ* 2009/333, 158).

Bei einer Immobilie, die bereits jahrelang vermietet wurde, für die es aber nach Kündigung durch den Mieter dem Vermieter trotz laufender Vermietungsbemühungen nicht möglich war, weitere Mieter zu finden kam der VwGH ebenfalls zum Schluss, dass sich ein derartiger Fall von Sachverhalten, bei denen bislang noch keine Vermietung erfolgt sei, unterscheide: die erforderliche Vermietungsabsicht liege nämlich erst dann nicht mehr vor, wenn entweder Immobilien objektiv erkennbar für private Zwecke gewidmet oder sonst objektiv erkennbar Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet würden. Die zu den Vermietungsbemühungen hinzutretende Suche nach potenziellen Käufern stehe der Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung jedoch genauso wenig entgegen, wie bei einer Suche nach potentiellen Käufern im Falle einer aktuell vermieteten Immobilie. Im Hinblick auf die in den Vorjahren erfolgte jahrelange Vermietung, dh. somit die Beweiserbringung der tatsächlich vorhandenen Vermietungsabsicht, führe daher die – neben Vermietungsanstrengungen unternommene – Suche nach Käufern noch nicht dazu, dass nicht weiterhin die Vermietungsabsicht im Vordergrund stünde (Erk. vom 21.6.2007, 2005/15/0069; vgl. hierzu *Renner*, *ÖStZ* 2009/333, 158).

**(18)** Bezogen auf den konkreten Fall ist daher eine Untersuchung anzustellen, ob im Jahr 2005 angesichts der Leerstehung iVm. den unstrittigen Verkaufsbemühungen und des letztendlich tatsächlich durchgeführten Verkaufs von einer dermaßen bereits beendeten Betätigung auszugehen ist.

Die Verfahrensparteien gehen übereinstimmend davon aus, dass jedenfalls im Jahr 2004 noch eine Vermietungsabsicht seitens des Bw. bestanden hat. Zwar konnte der Bw. nicht darlegen, dass er etwa durch Beauftragung eines Maklers oder Einschaltung von Inseraten in Zeitungen, etc. nach einem Bestandnehmer gesucht habe, doch sind entsprechende Bemühungen seinerseits durch die Beantwortung des Auskunftersuchens seitens des Direktors der Brauerei dokumentiert.

Dies gilt allerdings nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates explizit nur für das Jahr 2004. Im berufungsgegenständlichen Jahr 2005 hat sich hingegen herausgestellt, dass eine Neuverpachtung ohne erhebliche Investitionen nicht mehr möglich gewesen wäre. Mit anderen Worten: um die Absicht, das Gasthaus weiterhin verpachten zu wollen zu dokumentieren, hätte der Bw. jedenfalls Investitionsmaßnahmen setzen müssen. Hierzu war er aber nicht mehr bereit bzw. nicht in der Lage, sodass er – unabhängig davon, welche Gründe hierfür ausschlaggebend waren - durch dieses Unterlassen des Ergreifens der erforderlichen Maßnahmen de facto die Einkunftserzielungsabsicht aufgegeben hat.

Unter einer derartigen Sachverhaltskonstellation steht die Suche nach einem Käufer als Verwertungsmöglichkeit des Gebäudes – anders als in den unter Pkt. 17 erwähnten Rechtsansichten des BFH bzw. des VwGH jedoch sehr wohl der erforderlichen Einkunftserzielungsabsicht entgegen, hatte doch der Bw. durch das Unterlassen der notwendigen Investitionen eindeutig dokumentiert, aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung iSd. § 28 EStG 1988 keine Einnahmen mehr erzielen zu wollen.

Für die vom Bw. erwähnte „*Unmöglichkeit der Neuvermietung*“ (vgl. Pkt. 8), die seiner Ansicht nach die Einkunftserzielungsabsicht nicht verhindert hat, war somit in der Tat gerade sein eigenes Verhalten kausal.

**(19)** Aus den genannten Gründen war daher von keiner einkommensteuerbaren bzw. unternehmerischen Betätigung auszugehen.

Die Berufung war somit abzuweisen und die erklärten Werbungskostenüberschüsse bzw. Vorsteuerbeträge nicht zu berücksichtigen.

Linz, am 23. Juli 2009