



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vertreten durch Mag. W. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk in Wien und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war in den Streitjahren 1996, 1997 und 1998 als Gesellschafter zu 75 % an der H - GmbH, einem Bauunternehmen, beteiligt und vertrat dieses auch selbständig als Geschäftsführer.

Im Zuge eines den Streitzeitraum betreffenden Betriebsprüfungsverfahrens wurde festgestellt, dass der Bw. auf einer Liegenschaft in A bereits seit dem Jahre 1992 ein Gebäude bestehend aus Büro- und Geschäftsräumen (Top 1 und 12), einem Straßenlokal (Top 4a), zwei weiteren Räumen, einem Gartenhaus und einem ca. 50 m² großen Lagerplatz (Top 1a) angemietet hatte.

Nach den Prüfungsfeststellungen hätte die H - GmbH das gegenständliche Mietobjekt zunächst renovieren, danach für eigene betriebliche Zwecke mieten sollen. Mangels Realisierung dieses Vorhabens begann der Bw. die einzelnen von ihm angemieteten Wohnungen vorerst an verschiedene Personen befristet unter zu vermieten, beabsichtigte jedoch das mit dem Eigentümer der Liegenschaft bestehende Hauptmietverhältnis aufzulösen. Die H - GmbH habe letztlich doch den Auftrag erhalten, das gegenständliche Wohnobjekt zu renovieren, und der Bw. hätte die Suche nach Hauptmietern über Zeitungsannoncen übernommen, wobei für die besagten Renovierungsarbeiten entsprechende Investitionsablösen verlangt wurden.

Die Prüferin stellte zudem fest, dass der Bw. die schon am 31. Dezember 1996 der H - GmbH als Mieterin in Rechnung gestellten Mietentgelte für die Vermietung des genannten Lagerplatzes während der Zeiträume Dezember 1993 bis Dezember 1994 und Jänner 1998 bis Dezember 1999 (vgl. Bp. - Bericht Tz 17 a) in Höhe von insgesamt S 336.180,00 nicht erklärt hatte, und behandelte diese Erlöse sowohl einkommensteuer- als auch umsatzsteuerpflichtig. Gleichmaßen wurden die im Jahre 1996 erzielten, aber nicht erklärten Einnahmen aus der Untervermietung der Top 1a in Höhe von brutto S 15.840,00 steuerpflichtig behandelt, die Prüferin berücksichtigte den mit den festgestellten Einnahmen in Zusammenhang stehenden Mietaufwand im Ausmaß von S 80.294,40 als Werbungskosten (vgl. Bp. - Bericht 17b,d).

Im Rahmen der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1997 erklärte der Bw. erstmals Einkünfte aus der Untervermietung der besagten Liegenschaft und brachte unter einem sämtliche damit zusammenhängende Ausgaben als Werbungskosten in Abzug. Demgegenüber vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass für die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen einerseits der durch die vorliegenden Untermietverträge und dazugehörigen Geldflüsse zum Ausdruck gebrachte Beginn der tatsächlichen Vermietung, andererseits die wegen der durch den Bw. beabsichtigten Aufgabe der Hauptmietverhältnisse erfolgte Beendigung der Untermietverhältnisse entscheidend wäre. Daraus leitete die Prüferin ab, dass Aufwendungen, die der Bw. im Zusammenhang mit der Untervermietung geltend machte, in so fern nicht als Werbungskosten abzugsfähig wären, als diese "noch nicht oder nicht mehr eindeutig" der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienten.

Diesbezüglich gab die Prüferin an, dass erst ab dem Beginn des tatsächlichen Zustandekommens einer Vermietung, das im konkreten Fall durch den Vertragsabschluss und den Geldfluss dokumentiert werde, von einer Einnahmenerzielung auszugehen wäre. Die Korrektur des Mietaufwandes betrage daher nach Ansicht der Betriebsprüfung für das Jahr 1997 S 73.422,30, für 1998 S 75.006,95 (vgl 18b Bp - Bericht).

Aus einer die Jahre 1997 bis 1998 betreffenden Übersichtstabelle ergeben sich nachfolgende Untervermietungszeiten:

Top 12	104 m ²	von Oktober 1997	bis Juli 1998	weitere Nutzung: Inserate, Nachmietersuche
Top 1	35 m ²	von April 1997	bis Juli 1997	Inserate, Nachmietersuche
Top 4a	50 m ²	von Jänner 1997	bis Dezember 1998	Konkurs des Untermieters, Räumung 10/99
Top 1a, Gartenhaus	50 m ²	von Jänner 1997	Dezember 1997	Räumungsklage, steht leer
Lagerplatz	574 m ²	von Jänner 1997	bis Dezember 1998	laufend an H- GmbH vermietet

Die Erstbehörde folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ für den Streitzeitraum am 11. April 2000 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide.

Dagegen erhob der Bw., nach erfolgter Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO, am 21. Mai 2000 das Rechtsmittel der Berufung, in welchem er das Ausscheiden aller Einnahmen und Ausgaben betreffend das streitgegenständliche Mietobjekt beantragte. Begründend hiezuhin gab er an, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Liebhaberei mehrere Mietobjekte stets gesondert dahingehend zu untersuchen wären, ob diese eine Einkunftsquelle bilden würden. Angesichts der im Berufungsfall nicht vorliegenden durchgängigen Vermietung versagte die Betriebsprüfung die Anerkennung der strittigen Kosten als Werbungskosten und hätte in weiterer Folge von einem Nichtvorliegen einer

Einkunftsquelle ausgehen müssen. Darüber hinaus führte der Bw. aus, die mit 31. Dezember 1996 der H - GmbH für die Vermietung des Lagerplatzes in Rechnung gestellten Beträge in Höhe von S 336.180,00 wären keine Einnahmen, da diesbezüglich kein Geldfluss stattgefunden hätte. Die betreffenden Rechnungen wären bei der H - GmbH zu stornieren.

Aus der erstinstanzlichen Stellungnahme zur gegenständlichen Berufung geht hervor, dass die vom Bw. vereinnahmten Untermietzinse fremdüblich wären und bei deren Gegenüberstellung mit den vom Bw. zu leistenden Hauptmietzinsen Überschüsse und keine Verluste erzielt worden wären.

Für die untervermieteten Wohnungen ergaben sich während des Streitzeitraumes nachfolgende monatliche Überschüsse:

Top 12	S 2.200,00
Top 1, 4a	S 878,00
Top 1a, Lagerplatz	S 2.500,00

Die Prüferin verweist zudem darauf, dass der Eigentümer der Liegenschaft hinsichtlich der in Streit stehenden Räumlichkeiten mit dem Bw. Mietverträge mit einer Kündigungsfrist von einem Monat abgeschlossen habe. Darüber hinaus wäre mit Beendigung der Untervermietung durch den Bw. die Renovierung der besagten Räumlichkeiten durch die H - GmbH erfolgt. Daraus leite sich ab, dass der Bw. die Untervermietung der zu beurteilenden Mietobjekte innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes geplant hätte.

Zum Berufungsvorbringen, die streitgegenständlichen Rechnungen wären mangels Geldflusses zu stornieren, führte die Betriebsprüfung aus, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens der Bw. in Zeitungsannoncen für die bereits renovierten Wohnungen von Hauptmietern Investitionsablösen in Höhe von S 540.000 verlangte. Die Prüferin ging somit davon aus, dass die H - GmbH die besagten Renovierungsarbeiten anstelle der Untermietzahlungen für den Lagerplatz an den Bw. erbracht hätten und dass der vom Bw. in Rechnung gestellte Betrag in Höhe von S 336.180 in der Höhe der geforderten Investitionsablösen Deckung fand und somit ihm zugeflossen wäre.

Mit Schriftsatz vom 7. November 2000 beruft sich der Bw. auf die Neuregelung der Liebhabereiverordnung, wonach eine Liebhabereibeurteilung dann widerlegbar sei, wenn zwanzig Jahre ab Beginn der Vermietung ein Gesamtgewinn vorliege. Die Rechtsansicht der

Betriebsprüfung führe im vorliegenden Fall dazu, dass beim Vermieter nach einer Beurteilungsfrist von zwanzig Jahren eindeutig eine Liebhabereitätigkeit, während beim Subvermieter nach ein paar Monaten der Vermietung und überwiegendem Leerstand eine Tätigkeit mit Einkunftsquellencharakter angenommen werden müsse.

Abschließend vermeinte der Bw., dass allgemein der vom Mieter übernommene Erhaltungsaufwand beim Vermieter zu keinen Einkünften führe.

Über Vorhalt im Berufungsverfahren gab der steuerliche Vertreter am 6. August 2003 an, dass nach seiner Ansicht Zufallsgewinne außer Acht zu lassen wären, weil der Bw. hinsichtlich der in Streit stehenden Räumlichkeiten nicht in der Lage wäre, diese längerfristig zu den erzielten Preisen zu vermieten. Im übrigen verwies der steuerliche Vertreter lediglich auf das bisherige Berufungsvorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der für den Streitzeitraum geltenden Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, BGBl. II Nr. 358/1997, wird deren Anwendung durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst. Maßgebend ist der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Verlust. Ist ein solcher nicht gegeben, so ist die Verordnung auch bei einer Betätigung mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs 2 LVO) nicht anzuwenden.

Im Berufungsfall ist auf Grund der Feststellungen im Prüfungsverfahren festzuhalten, dass der Bw. abgesehen vom Lagerplatz der besagten Liegenschaft die von ihm angemieteten Mietobjekte befristet, zwischen zehn und vierundzwanzig Monaten untervermietete. Die Beendigung der Untervermietung erfolgte ohne Zweifel teils im Jahre 1997, teils im Jahre 1998. Daraus ergibt sich, dass der Plan des Bw. das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum beinhaltete.

Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen, es müsse im zu beurteilenden Fall eine Liebhabereitätigkeit vorliegen, zumal nach Beendigung der befristeten Untermietverhältnisse mangels weiterer Mieter und kostendeckender Preise am Markt ein Gesamtgewinn innerhalb eines Zeitraumes von zwanzig Jahren nicht zu erzielen wäre, ist zu entgegnen, dass der Beurteilungszeitraum von zwanzig Jahren, der bei einer Liegenschaftsvermietung gilt, nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Plan des Steuerpflichtigen auf die Vermietung bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses gerichtet ist (VwGH 23.3.2000, 97/15/0009).

Aus der vorliegenden Sachlage geht jedoch hervor, dass der Bw. lediglich über einen begrenzten Zeitraum die Untervermietung der Räumlichkeiten beabsichtigte. Dass während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung der Entschluss gefasst wurde, die Mietobjekte nicht mehr weiter für die Einnahmenerzielung zu verwenden, kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass die H - GmbH die genannten Objekte renovierte und dafür die von den Hauptmietern zu bezahlenden Investitionsablösen erhalten sollte. Fest steht, dass ab diesem Zeitpunkt Aufwendungen für die gegenständlichen Räumlichkeiten keine Werbungskosten mehr darstellen.

Gleichermaßen ist zu beachten, dass Werbungskosten steuerlich nicht Berücksichtigung finden können, bevor noch Einnahmen erzielt werden, wenn die Tatsache der künftigen Einnahmenerzielung nur durch bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung erkennbar ist. Im Berufungsfall ist somit entscheidend, dass der Bw. die klar erweisliche Absicht der Einnahmenerzielung erst mit Abschluss der befristeten Untermietverträge erkennbar zum Ausdruck brachte und demnach erst ab diesem Zeitpunkt die damit zusammenhängenden Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen waren. Mangels Vorliegens eines Gesamtverlustes innerhalb des abgeschlossenen Zeitraumes der Untervermietung war somit im Sinne der eingangs erwähnten Liebhabereiverordnung von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Auch ist der Einwand des Bw., die für die Untervermietung des in Rede stehenden Lagerplatzes in Rechnung gestellten Mietentgelte wären ihm nicht zugeflossen, unter dem Gesichtspunkt, dass diese Entgelte in den Steuererklärungen der H - GmbH als Aufwand verbucht wurden, nicht erfolgsversprechend. Gleichermaßen hielt der Bw. den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen, dass die H - GmbH als Mieter des Lagerplatzes anstelle der Bezahlung der vereinbarten Mieten Renovierungsarbeiten für den Bw. erbrachten, nichts Geeignetes entgegen, das die Annahme rechtfertigen würde, die Betriebsprüfung wäre zu Unrecht von einem Zufluss eines geldwerten Vorteils ausgegangen. Zu diesem Ergebnis führt auch der Umstand, dass der Bw. Gesellschafter - Geschäftsführer der H - GmbH war und es im Wirtschaftsleben unüblich wäre, dass ein Unternehmer einem anderen Unternehmen über einen längeren Zeitraum Räumlichkeiten vermietet, ohne daraus entsprechende Vorteile zu ziehen. Angesichts dieser Umstände hat die Erstbehörde die in Streit stehenden Mietentgelte zu Recht als zugeflossen und demnach steuerpflichtig beurteilt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, 2. September 2003

