



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Vermietung, G., vom 11. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 6. Mai 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, in Anwesenheit der Schriftührerin Anita Eberhardt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Außenprüfung im Zusammenhang mit der Liegenschaft K. geltend gemachte Werbungskosten in Höhe von € 1.993,84 (2002); € 3.342,03 (2003) und € 2.755,39 (2004) und Vorsteuern in Höhe von 559,64 (2003) nicht anerkannt (vgl. Tz 1, 5 und 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. Oktober 2006) und den für die Buchhaltungstätigkeit von seiner Ehegattin im Jahr 2002 in deren Überschussrechnung

ausgewiesenen Betrag in Höhe von € 1.525,00 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. Tz 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. Oktober 2006) veranlagt.

Dagegen hat der Berufungswerber (Bw.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2002 zum Ansatz gebrachten Buchhaltungshonorare in Höhe von € 1.525,00 seien, wie aus der beigeschlossenen Gewinnermittlung des Jahres 2002 seiner Ehegattin zu ersehen sei, zur Gänze zu beseitigen, da es keine Beratungskosten gegeben habe.

Das Objekt K. sei im Jahr 2000 in der Absicht, mit einem Partner ein Miethaus zu errichten, gekauft worden. Die diesbezüglichen Pläne seien bereits erstellt und bei der Baupolizei eingereicht worden. Da der Partner nicht über die erforderlichen finanziellen Mittel verfügt habe und er alleine die gesamte Finanzierungssumme nicht hätte aufbringen können, sei das Miethaus nicht gebaut worden. Er habe nie beabsichtigt, diese Liegenschaft in irgendeiner Weise privat zu verwenden. Nach dem Scheitern des Bauprojektes habe er Mieter für diese Liegenschaft gesucht. Da der Hof und das Objekt selbst in einem schlechten Zustand gewesen seien, hätte er zunächst Sanierungsarbeiten durchführen müssen, um diese Liegenschaft überhaupt vermieten zu können. Diese Aufwendungen hätte er in seiner jährlichen Steuererklärung als Werbungskosten geltend gemacht. Ohne diese Ausgaben, die dazu gedient hätten, eine Einkunftsquelle nutzbar zu machen, hätte er nie einen Mieter für die Liegenschaft gefunden. Die Liegenschaft sei seit Jänner 2007 vermietet. Zusätzlich zu den in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden nicht anerkannten Werbungskosten beantrage er nachstehende Aufwendungen zu berücksichtigen:

2002

€ 1.000,00 für das Schneiden und Entsorgen von Bäumen und € 3.000,00 für die Erstellung eines Planes für den Neubau eines Miethauses.

2003

€ 700,00 für Reinigungs- und Entsorgungsarbeiten.

Weiters beantrage er für das Jahr 2002 Vorsteuern in Höhe von € 600,00 aus der Erstellung des Bauplanes anzuerkennen und für das Jahr 2003 die vorgenommene Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit der Liegenschaft K. in Höhe von € 559,64 rückgängig zu machen.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 und Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Nach der im Arbeitsbogen befindlichen Einnahmen-Ausgaben Rechnung der Ehegattin für das Jahr 2002 sei für Löhne ein Nettobetrag in Höhe von € 1.545,60 enthalten. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien mit einem Überschuss in Höhe von € 2.436,46 veranlagt worden. In der Stellungnahme zur Niederschrift vom 3. Oktober 2007 sei dieser Streitpunkt außer Streit gestellt worden.

Bezüglich der geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft K. begründe der Umstand, dass die bloße Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge gefasst werde, noch nicht deren Werbungskostencharakter. Es müsse die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden können. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss müsse nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – vgl. VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013 – klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten und objektiv nachweisbar sein, was im gegenständlichen Fall nicht vorliege. Laut Vorvertrag vom 11. September 2006 werde das Objekt ab 1. Jänner 2007 um monatlich € 200,00 vermietet werden, wobei der Mieter das Objekt wahrscheinlich als Parkplatz nutzen werde. Erst ab diesem Zeitpunkt könnten Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Den dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat der Bw. im Wesentlichen wie folgt begründet:

Bezüglich der strittigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2002 verweise er auf die beigeschlossene Gewinnermittlung 2002, die Kontoblätter und auf den Steuerbescheid vom 28. September 2005 seiner Ehegattin, woraus ersichtlich sei, dass es im Jahr 2002 keine Beratungskosten gegeben habe. Im Übrigen weise er darauf hin, dass im Rahmen der Niederschrift vom 3. Oktober 2006 kein Rechtsmittelverzicht abgegeben worden sei.

Die Ausführungen bezüglich des Werbungskostencharakters der in der Berufung geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft K. erschöpfen sich im Wesentlichen in der Wiedergabe der diesbezüglichen Berufungsausführungen. Durch nachhaltige Bemühungen sei die Liegenschaft im Jänner 2007 vermietet worden. Somit stelle er den Antrag, die in Rede stehenden Kosten der Streitjahre, die erforderlich gewesen seien, die Liegenschaft nutzbar zu machen, als Werbungskosten anzuerkennen.

In der am 6. Mai 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung hat der Bw. Nachstehendes ausgeführt:

Aus dem zur Einsichtnahme vorgelegten Einreichplan sei ersichtlich, dass die Errichtung eines

dreistöckigen Mietwohngrundstückes geplant gewesen sei. Damit sei die Absicht, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen zu wollen, wohl hinreichend bewiesen.

Zum Beweise dafür, dass sich die streitgegenständliche Liegenschaft in den Jahren 2002 und 2003 in einem nicht vermietungsfähigen Zustand befunden habe, lege er vier Fotos vor, aus denen ersichtlich sei, dass der Hinterhof und die Hintergebäude (die Räume der ehemaligen Tischlerei waren auf Grund wild gewachsener Bäume und Sträucher sowie Schuttablagerungen und Müll nicht einmal zugänglich) sich in einem derart desolaten und herabgekommenen Zustand befunden haben, der es unbedingt erforderlich gemacht habe, entsprechende Vorarbeiten (Rodung und Entsorgung von Bäumen, Entsorgung von Müll) zu leisten, wofür eben die strittigen Aufwendungen getätigten worden seien.

Zum Beweise dafür, dass Maßnahmen zur Herstellung der Vermietbarkeit des Objektes, bedingt durch den am 11. September 2006 abgeschlossenen Vorvertrag, gesetzt worden seien, legt der Bw. zwei am 23. Jänner 2007 aufgenommene Fotos vor, auf denen ersichtlich sei, dass bereits Fundamente für das Einfahrtstor betoniert worden sind, um in weiterer Folge, nachdem die Zufahrt und auch die Versperrbarkeit des Objektes gewährleistet sei, weitere Maßnahmen in Richtung Vermietung zu setzen. Des Weiteren führte der Bw. aus, dass in näherer Zukunft doch die Errichtung eines Mietobjektes geplant sei und zwischenzeitig eben Vermietungseinkünfte im Rahmen der derzeit möglichen Nutzung der Liegenschaft als Parkplatz erzielt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) können unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für eine Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Setzt die Anerkennung von Aufwendungen vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten voraus, dass ein Mietobjekt vorhanden ist, dessen Vermietung in einer nach außen tretenden Weise erkennbar beabsichtigt ist, dann kommen Aufwendungen für ein in der Folge tatsächlich nicht erworbene Mietobjekt als Werbungskosten der Einkunftsart

Vermietung und Verpachtung zwangsläufig nicht in Betracht (vgl. VwGH 22.4.1998, 95/13/0129) [VwGH 4.6.2003, 99/13/0173].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung bezüglich der im Zusammenhang mit der Liegenschaft K. beantragten Werbungskosten aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Streitjahr 2002

Der Bw. behauptet in der Berufung, dass er dieses Objekt im Jahr 2000 in der Absicht, mit einem Partner ein Miethaus zu errichten, erworben habe. Da sich aber nach Erstellung des Bauplanes im Jahr 2002 und dessen Einreichung bei der Baupolizei herausgestellt habe, dass der ins Auge gefasste Partner nicht über die erforderlichen Mittel verfüge und er allein nicht die gesamte Finanzierungssumme habe aufbringen können, sei das Bauprojekt gescheitert und das Miethaus nicht gebaut worden. Da demnach der Bau des geplanten Mietobjektes überhaupt nicht realisiert worden ist, kommen die vom Bw. in der Berufung begehrten Aufwendungen für das Jahr 2002 in Höhe von € 3.000,00 für die Erstellung eines Planes für den Neubau eines Mietobjektes zwangsläufig nicht als Werbungskosten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in Betracht. Denn die Erstellung eines Bauplanes und dessen Einreichung bei der Baubehörde sind ohne nachfolgende Maßnahmen zur tatsächlichen Verwirklichung des Vorhabens kein Nachweis für die behauptete Vermietungsabsicht (vgl. VwGH 25.6.1997, 94/15/0227). Somit kann der Umstand, dass der Bw. für diesen behaupteten Aufwand jeglichen belegmäßigen Nachweis schuldig geblieben ist, dahingestellt bleiben. Diese Beurteilung trifft auch für die erstmalig in der Berufung geltend gemachten, ebenfalls belegmäßig nicht nachgewiesenen Aufwendungen in Höhe von € 1.000,00 aus dem Titel „Schneiden und Entsorgen von Bäumen“ zu. Auch ein Veranlassungszusammenhang mit der erst ab Jänner 2007 stattfindenden Vermietung der Liegenschaft als Parkplatz (vgl. Vorvertrag vom 11. September 2006) ist wohl nicht herstellbar, da der Bw. im Streitjahr 2002 nach eigenen Angaben noch die Absicht der Errichtung eines Mietobjektes gehabt hätte. Bezuglich der übrigen strittigen Aufwendungen (€ 725,00 für Schneeräumung und Kehren; € 725,00 für Elektroarbeiten; € 80,52 für 4/5 der Grundsteuer; € 66,96 für Versicherung und € 396,36 für Abschreibung) im Zusammenhang mit dem auf der Liegenschaft, nach den eigenen Ausführungen des Bw. in einem „schlechten Zustand“ befindlichen Objekt ist Folgendes auszuführen:

Der Bw. hat seit Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2000 mit Ausnahme des Erwerbsjahres laufend relativ geringfügige Instandhaltungsaufwendungen (2001: € 3.256,02; 2002: € 1.450,00; 2003: € 1.098,20 und 2004: € 1.400,00) getätigt. Einen Beweis für seine Behauptung, dass er sich nach dem Scheitern des Bauprojektes ernsthaft bemüht habe, einen geeigneten Mieter für diese Liegenschaft oder einen anderen Finanzierungspartner für die

Errichtung eines Mietwohngrundstückes zu finden, ist er schuldig geblieben. Die bloße Absichtserklärung über eine künftige Vermietung allein reicht jedenfalls nicht aus, die strittigen Aufwendungen als Vorwerbungskosten steuerlich anzuerkennen. Auch aus dem seit Jänner 2007 bestehenden Mietverhältnis kann nichts für den Bw. gewonnen werden. Denn die vom Mieter gegen Bezahlung einer monatlichen Miete in Höhe von € 200,00 beabsichtigte Nutzung der Liegenschaft als Parkplatz beweist, dass die durchgeführten Instandhaltungsarbeiten jedenfalls nicht geeignet gewesen sind, das Gebäude selbst in einen vermietungsfähigen Zustand zu versetzen. Somit können die vom Bw. unternommenen Aktivitäten zur Instandhaltung des zweifellos in einem schlechten Zustand befindlichen Gebäudes für sich allein nicht als Umstände qualifiziert werden, aus denen als klar erwiesen angenommen werden kann, dass er in den Streitjahren eine ernsthafte Absicht zur Vermietung des Gebäudes gehabt hat. Vielmehr handelt es sich bei den in Rede stehenden Aufwendungen um solche, die üblicherweise durch den bloßen Besitz einer Liegenschaft bedingt sind. Denn geringfügige Instandhaltungsarbeiten, die Schneeräumung des vor der Liegenschaft befindlichen öffentlichen Gehsteiges und der Baumschnitt sind Aktivitäten, die mit jedem Liegenschaftsbesitz, ungeachtet seiner tatsächlichen Nutzung, zwangsläufig verbunden sind. Dies trifft auch auf die Gebäudeversicherung und auf die Grundsteuerpflicht zu.

Die anteilmäßige Schätzung der Grundsteuer als Werbungskosten in Zusammenhang mit der seit 2001 ständig stattfindenden Vermietung einer auf dieser Liegenschaft befindlichen Plakatfläche ist unbestritten und bedarf daher keiner weiteren Erörterung.

An dieser Beurteilung vermögen auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung getätigten Ausführungen des Bw. nichts zu ändern, da sich diese im Wesentlichen lediglich in der fotografischen Dokumentation des Zustandes der Liegenschaft in den Jahren 2002 und 2003 sowie am Beginn des Jahres 2007 erschöpfen und keinen Beweis dafür liefern, dass der Bw. nach dem ursprünglichen Scheitern des Bauprojektes ernsthaft bemüht gewesen wäre, zielstrebig den Plan der behaupteten Errichtung eines zur Vermietung geeigneten Mietobjektes zu verwirklichen. Auch wenn der vom Bw. ursprünglich ins Auge gefasste Finanzierungspartner nicht über die dafür nötigen finanziellen Mittel verfügt habe, hätte es doch möglich sein müssen, innerhalb einer angemessenen Zeit einen geeigneten Ersatzpartner ausfindig zu machen. Vielmehr hat er im Zuge der mündlichen Verhandlung ohne nähere Ausführungen erklärt, dass in näherer Zukunft doch die Errichtung eines Mietobjektes geplant sei. Abgesehen davon, dass er diese Behauptung nicht näher konkretisiert hat, kann nach einem derart langen Zeitraum nicht mehr von einem Veranlassungszusammenhang mit den strittigen Aufwendungen der Jahre 2002 bis 2004

ausgegangen werden, zumal sonstige über die bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände nicht als klar erwiesen anzunehmen sind.

Streitjahr 2003

Auch bezüglich der erstmalig in der Berufung geltend gemachten, belegmäßig nicht nachgewiesenen Aufwendungen in Höhe von € 700,00 aus dem Titel „Reinigung und Entsorgung“ und der übrigen Aufwendungen (€ 1.700,00 für das Schneiden und Entsorgen von Bäumen; € 80,51 für 4/5 der Grundsteuer; € 66,96 für Versicherung und € 396,36 für Abschreibung) ist ein Veranlassungszusammenhang mit der erst ab Jänner 2007 stattfindenden Vermietung der Liegenschaft als Parkplatz wohl nicht herstellbar. Hinsichtlich des Vorliegens eines steuerlich beachtlichen Zusammenhangs mit dem auf der Liegenschaft, nach den eigenen Ausführungen des Bw. in einem „schlechten Zustand“ befindlichen Objekt, ist, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die diesbezüglichen Ausführungen zum Streitjahr 2002 zu verweisen.

Streitjahr 2004

Bezüglich der Aufwendungen (€ 700,00 für Schneeräumung; € 80,52 für 4/5 der Grundsteuer; € 3,06 und € 102,15 für Gebühren Magistrat; € 73,30 für Versicherung und € 396,36 für Abschreibung) ist ein Veranlassungszusammenhang mit der erst ab Jänner 2007 stattfindenden Vermietung der Liegenschaft als Parkplatz wohl nicht herstellbar. Hinsichtlich des Vorliegens eines steuerlich beachtlichen Zusammenhangs mit dem auf der Liegenschaft, nach den eigenen Ausführungen des Bw. in einem „schlechten Zustand“ befindlichen Objekt, ist, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die diesbezüglichen Ausführungen zum Streitjahr 2002 zu verweisen.

Da die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden, gelten (vgl. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085), konnte der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 (Vorsteuern in Höhe von € 219,64 im Zusammenhang mit einer Dachreparatur und € 340,00 im Zusammenhang mit dem Baumschnitt) und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 – diesbezüglich machte der Bw. keine näheren Ausführungen – kein Erfolg beschieden sein.

Bezüglich des Antrages auf Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von € 600,00 im Zusammenhang mit der Erstellung des Bauplanes im Jahr 2002 ist lediglich zu bemerken, dass für dieses Jahr im Anschluss an die Außenprüfung kein Umsatzsteuerbescheid ergangen ist, da der Bw. lt. aktenkundiger Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vom 2. August 2004 erst ab dem Kalenderjahr 2003 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994

verzichtet hat. Im Übrigen hat der Bw. sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag als angefochtene Umsatzsteuerbescheide ausdrücklich nur jene für die Jahre 2003 und 2004 angeführt.

Bezüglich der im Streitjahr 2002 veranlagten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1.525,00 aus der Buchhaltungstätigkeit für seine Ehegattin war dem Berufungsbegehren, keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum Ansatz zu bringen, unter Bedachtnahme auf die dem Vorlageantrag beigeschlossene Gewinnermittlung, Kontoblätter und Einkommensteuerbescheid 2002 seiner Ehegattin, woraus ersichtlich ist, dass im Jahr 2002 tatsächlich keine Beratungskosten zum Abzug gebracht worden sind, zu entsprechen. Doch in den vorgelegten Kontoblättern 2002 der Ehegattin sind für die Monate Mai bis Dezember 2002 ein Lohnaufwand in Höhe von insgesamt € 1.840,00 und dementsprechende „GKK Beiträge“ in Höhe von € 255,24 ausgewiesen. Im Zuge einer am 15. April 2008 vom seinerzeitigen Betriebsprüfer durchgeführten Erhebung bei der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse wurde dazu – nach Vorhalt des Ermittlungsergebnisses an den Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung unbestritten - festgestellt, dass die Ehegattin diese Beiträge für den von ihr geringfügig beschäftigten Bw. geleistet hat. Damit ist als erwiesen anzunehmen, dass der Bw. die für seine Ehegattin unstrittig erbrachte Buchhaltungstätigkeit im Rahmen eines geringfügigen Dienstverhältnisses erbracht hat und daher diese Einkünfte in Höhe von € 1.584,76 (€ 1.840,00 abzüglich GKK Beiträge in Höhe von € 255,24) als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren sind.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 6. Mai 2008