



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat **hat über die Berufung**

des Bw,

vertreten durch StbGes,

bei Berufungserhebung vertreten durch Stb,

**vom** 21. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 25. Juli 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000

**entschieden:**

- a) Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997, 1999 und 2000 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer für die Jahre 1996, 1997, 1999 und 2000 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- b) Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 wird gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

- c) Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Die beiden Streitpunkte im ggstl Berufungsverfahren wurden bei einer Außenprüfung aufgegriffen, die in den Jahren 2002 und 2003 über die Streitjahre 1996 bis 2000 beim Berufungswerber (Bw) durchgeführt wurde und über die der Prüfer einen mit 25. Juli 2003 datierten Prüfungsbericht (ESt-Akt BI 53ff/2000) erstattete.

Der erste Streitpunkt betrifft die – nach Meinung des Bw bestehende – Zugehörigkeit der in demselben Gebäude wie seine Apotheke befindlichen zwei (geplanten) Wohnungen zum Betriebsvermögen, von denen eine seit 1997 an einen Facharzt für dessen Ordinationszwecke vermietet ist. Dieser Streitpunkt hat keine umsatzsteuerliche Auswirkung auf irgendein Streitjahr.

Der zweite Streitpunkt betrifft die – nach Meinung des Finanzamtes bestehende – Liebhaberei hinsichtlich der Vermietung von 6 Eigentumswohnungen und 6 Garagenplätzen in Stadt mit einkommensteuerlichen Auswirkungen auf alle Streitjahre sowie umsatzsteuerlichen Auswirkungen auf die Jahre 1996, 1997, 1999 und 2000.

Ein dritter Punkt betrifft den vom Bw erstmals im Berufungsverfahren geltend gemachten Unterhaltsabsetzbetrag für alle Streitjahre und ist nicht strittig, weil das Finanzamt hierzu im Vorlagebericht seine Zustimmung zu erkennen gibt.

Zur Umsetzung der Prüfungsergebnisse erließ das Finanzamt – (mit Ausnahme des gemäß § 200 Abs 2 BAO engültigen Einkommensteuerbescheides 1996) in wiederaufgenommenen Verfahren – mit 25. Juli 2003 datierte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997, 1999 und 2000 und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000. Hinsichtlich Umsatzsteuerveranlagung 1998 war zur Umsetzung der Prüfungsergebnisse keine Bescheiderlassung nötig und ist auch keine solche erfolgt, sodass der diesbezüglich zuletzt und einzig erlassene Bescheid der Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 12. Mai 2000 ist.

Mit Schreiben vom 21. August 2003 (ESt-Akt BI 129f/2000) wurde Berufung erhoben gegen *"folgende Steuerbescheide:* (es folgt eine Aufzählung der Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2000 und der Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000) *Die angeführten Bescheide sind am 25.07.2003 ausgestellt und wurden am 29.07.2003 zugestellt."*

Damit ist für die Berufungsbehörde klar, dass (u.a.) ein nichtexistenter Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 25. Juli 2003 angefochten worden ist und nicht (verspätet) der Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 12. Mai 2000. Eine Berufung gegen einen nichtexistenten Bescheid ist unzulässig, weshalb gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 als unzulässig zurückgewiesen wird.

Mit Schreiben vom 30. September 2003 (ESt-Akt BI 134ff/2000) und Telefax vom (Übermittlungsdatum) 5. Dezember 2003 (ESt-Akt BI 162ff/2000) wurde die Berufung seitens des Bw ergänzt.

Seitens der BP wurde am 19. Dezember 2003 (ESt-Akt BI 169ff/2000) zur Berufung Stellung genommen.

Mit Telefax vom 21. Jänner 2004 (ESt-Akt BI 179ff/2000) wurde seitens des Bw zur Stellungnahme der BP eine Stellungnahme eingebracht.

Mit Schreiben vom 1. März 2006 (UFS-Akt BI 79ff) an die Berufungsbehörde wurde die Berufung betreffend den zweiten Streitpunkt seitens des Bw ergänzt.

Die Berufungsbehörde brachte dieses Schreiben der Amtspartei zur Kenntnis und hielt dieser vor, dass auf die Einstufung des ggstdl Falles im zweiten Streitpunkt § 1 Abs 2 und § 2 Abs 3+4 (sowie der von BGBl II 1997/358 unverändert gelassene § 1 Abs 1) der LiebVVO in der Stammfassung BGBl 1993/33 anzuwenden sei.

Die Amtspartei antwortete mit Schreiben vom 23. Mai 2006 (UFS-Akt BI 106ff).

Mit Schreiben vom 16. Juni 2006 (UFS-Akt BI 112) hielt die Berufungsbehörde das ggü der Amtspartei durchgeführte Vorhalteverfahren dem Bw vor.

Hierzu wurde seitens des Bw mit Schreiben vom 11. August 2006 (UFS-Akt BI 113ff) Stellung genommen.

### **Zum ersten Streitpunkt:**

Hierbei handelt es sich um zwei Wohnungen, die bei der Errichtung des Apothekengebäudes Ende der 1980er-Jahre vorgesehen, aber nur bis zum Rohausbau errichtet worden sind.

Die eine Wohnung – im Mietvertrag (Arbeitsbogen des Prüfers, AB 1. Teil, BI 70ff) als Top 2 im ersten Obergeschoß bezeichnet – vermietet der Bw seit 1997 an einen Facharzt für Ordinationszwecke. Davor hatte der Bw die Wohnung für diese Zwecke adaptiert und Wohnungseigentum daran begründet (vgl auch Mietvertrag, AB 1. Teil BI 70ff). Laut Grundbuchauszug zu dieser Liegenschaft inkl gelöschter Eintragungen (UFS-Akt BI 162ff) war der Bw zuvor Alleineigentümer gewesen; nach der Begründung von Wohnungseigentum schien der Rechtsanwalt des Bw kurz als Eigentümer von Top 2 auf und später der Bw, der somit (wieder) Eigentümer aller Liegenschaftsanteile ist. Dieser Vorgang wurde im bisherigen Verfahren nicht als Argument für eine Widmungsänderung (von betrieblich auf vermietetisch) und schon gar nicht als Veräußerung und Rückkauf thematisiert. Dem folgt auch die Berufungsbehörde, denn aus einer Honorarnote des Rechtsanwaltes an den Bw (AB 4. Teil BI 12) geht hervor, dass die Begründung von Wohnungseigentum aus außersteuerlichen

Gründen erfolgte und (zumindest in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) keine kurzzeitige Eigentumsübertragung hinsichtlich Top 2 an den Rechtsanwalt erfolgt ist.

Im bisherigen Verfahren wurde nicht damit argumentiert, die 80%/20%-Regel für untergeordnete Teile gemischt genutzter Gebäude wäre im ggstdl Fall nicht auf das gesamte Gebäude, sondern jeweils auf eine Einheit, an der Wohnungseigentum besteht, anzuwenden. Dem folgt auch die Berufungsbehörde, denn das ggstdl Gebäude steht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach wie vor im Alleineigentum des Bw.

Der Bw, der seinen Gewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt, aktivierte die Anschaffungskosten des gesamten Gebäudes und setze davon AfA ab. Laut Prüfungsbericht (Tz 23) seien beide Wohnungen (inkl anteiligem Heizungskeller) 1997 in das Privatvermögen zu entnehmen, weil die Vermietung von Top 2 an den Facharzt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 führe, bzw weil das Dachgeschoß (die geplante zweite Wohnung) bisher überhaupt nicht genutzt worden sei. Das Dachgeschoß sei als nicht genutzte Räumlichkeit in einem gemischt genutzten Gebäude dem Privatvermögen zuzurechnen.

Auswirkung beider Entnahmen: 1997 Entnahmegewinn 439.595 öS (1.723.928 – 1.284.333); 1998 bis 2000 jeweils 51.717 öS Gewinnerhöhung infolge geringerer betrieblicher AfA).

Die Entnahme der Ordinationsräumlichkeiten hatte darüber hinaus laut Tz 24 bis 26, 29 und 37 bis 40 weitere Auswirkungen in bzw ab 1997 (Qualifizierung der betrieblich verbuchten Mieteinnahmen als Privateinlagen, Qualifizierung der geschätzten Betriebskosten für die Ordination als Privatentnahmen, Stornierung der Aktivierung der Adaptierungskosten für die Ordination und der diesbezüglichen betrieblichen AfA; Verminderung IFB 1997; Ansatz der Mieteinnahmen als Einnahmen aus VuV, Ansatz der geschätzten Betriebskosten für die Ordination sowie der AfA von Herstellungs- und Adaptierungskosten der Ordination entsprechend der Einkunftsart als Werbungskosten aus VuV).

Gegen die Ausscheidung der Fläche im Obergeschoß (Top 2) aus dem Betriebsvermögen wird seitens des Bw im Schriftsatz vom 30. September 2003 (Seite 1 der Beilage) vorgebracht, dass diese weiterhin als Dienstwohnung für im Betrieb beschäftigte Pharamzeuten (Apothekenleiter) vorgesehen sei, da die exponierte Betriebslage eine Bedarfsdeckung – wie die vergeblichen Versuche in den vergangenen Jahren dokumentierten – fast ausschließe. Die Vermietung an einen Arzt sei betriebszweckadäquat, weil davon ausgegangen worden sei, dass die Medikamentenverschreibungen in hohem Ausmaß in der im Haus befindlichen Apotheke eingelöst würden. Der Mietvertrag mit dem Arzt sei zeitlimitiert und nicht auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

Gegen die Ausscheidung des Dachgeschoßes aus dem Betriebsvermögen wird seitens des Bw im Schriftsatz vom 30. September 2003 (Seite 2 der Beilage) vorgebracht, dass dieses sich im baulichen Rohzustand ohne Heizung befinde und ausschließlich für den Betrieb als Emballagenlager und für temporär nicht verwendete Geräte und Einrichtungsgegenstände verwendet werde. Während des Innenum- und ausbaues des Betriebes in den Jahren 1994 und 1995 habe das Dachgeschoß als Abstellfläche gedient.

Hinsichtlich des Bauzustandes und der Abgrenzung ggü der möglichen Nutzung als Dachbodenfläche werde auf ein beiliegendes Gutachten verwiesen, wonach lediglich die eingebauten Gauben mit einem Mehraufwand von 29.000 € über die Notwendigkeit der allgemeinen Funktion als Dachbodenfläche hinausgingen, was aber die derzeitige Schutzfunktion als reinen Dachboden nicht überschreite.

Die Zurechnung eines Anteiles am Heizraum zum heizungslosen Dachgeschoß sei nicht nachvollziehbar.

Die BP habe keine Lagerung von außerbetrieblichen, privaten Gegenständen festgestellt. Unter Verweis auf VwGH 29.7.1997, 93/14/0062 sei ein unausgebauter Dachboden wegen der geringen privaten oder betrieblichen Nutzbarkeit vernachlässigbar.

Bei Betrachtung des Dachbodens in der ursächlichen Funktion falle die vorerwähnte Ordination aus dem gesondert zu beurteilenden Bereich heraus, da die Grenze von 20% nicht überschritten werden.

Dagegen wird seitens des Finanzamtes in der BP-Stellungnahme vom 19. Dezember 2003 eingewendet, dass kein so enger wirtschaftlicher Zusammenhang vorliege, der die vermieteten Räume im Obergeschoß zum notwendigen Betriebsvermögen mache.

(Die in der Stellungnahme dargestellte Umsatzentwicklung der Apotheke in den Jahren 1996 bis 2000 zeigt allerdings gerade von 1997 auf 1998 eine mehr als 10%ige Steigerung.)

Im Dachgeschoß sei bei der Gebäudeerrichtung eine Wohnung mit Dachterrasse geplant gewesen und errichtet, aber nicht fertiggestellt worden. Die Entnahme dieser Wohnung zu den Herstellungskosten bedeute praktisch, dass nur die bisher unbestritten zu Unrecht abgesetzte AfA als Entnahmegewinn rückverrechnet worden sei.

Die Einplanung einer Wohnung bedinge auch weitere Teilbaumaßnahmen, wie zB den Aufgang, die Raumhöhe, die Leitungsverlegung, die Fußbodenkonstruktion, die Dachterrasse, die Isolierungen, die gesamte Dachkonstruktion udgl. Dies gelte auch für den anteiligen Heizraum, der bei der Planung schon auf die Gesamtgröße des Hauses ausgerichtet sein müsse. Eine betriebliche Nutzung als Abstellfläche habe nur geringfügig und temporär stattgefunden. Der geplante Bau einer privaten Wohnung mit Dachterrasse werde dadurch nicht geändert.

Die 20%-Regel komme nicht zur Anwendung, wenn die vermietete Wohnung im Obergeschoß und die private Wohnung im Dachgeschoß dem Privatvermögen zugerechnet würden. Auf die geltend gemachte AfA für die Jahre 1989 bis 2000 für eine unbenutzte Wohnung im Rohbau sei die Berufung nicht näher eingegangen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist – vor einer allfälligen Anwendung der 80%/20%-Regel betr untergeordnete Gebäudeteile – zunächst die Widmung jedes gesondert zu beurteilenden Teiles des streitgegenständlichen Gebäudes entscheidend, wobei eine betriebliche bzw nicht-betriebliche Widmung so lange anhält, bis eine Umwidmung erfolgt. Die Widmung kann beim § 4 Abs 1 – Gewinnermittler (im Regelfall; siehe sogleich) nicht durch Verbuchung wie beim § 5 – Gewinnermittler erfolgen. Der Begriff "Widmung" wird hier statt "Nutzung" verwendet, weil er auch die beabsichtigte Nutzung klar umfasst, welche für den ggstdl Streitpunkt entscheidend ist. Inhaltlich bedeutet dies keinen Unterschied zur herrschenden Meinung, denn diese wendet sich nicht gegen die Einstufung etwa von veralteten, nicht mehr benützten Anlagen und von unbrauchbar gewordenen Gütern sowie von vorübergehend noch nicht betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter sowie von Fehlinvestitionen als notwendiges Betriebsvermögen (vgl *Hofstätter/Reichel*, § 4 Abs 1 EStG 1988, Tz 26, 34ff, Tz 135 "Ungenutzte Wirtschaftsgüter"). (In – ansonsten unentscheidbaren – Grenzfällen steht es im Belieben eines Steuerpflichtigen, Betriebsvermögen oder Privatvermögen anzunehmen (vgl *Doralt*, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 83; *Hofstätter/Reichel*, § 20 Tz 7.4), was im Ergebnis in solchen Ausnahmefällen die betriebliche Widmung durch Aufnahme des Wirtschaftsgutes in die Bücher eines § 4 Abs 1 – Gewinnermittlers bedeuten würde.)

Das Dachgeschoß war ab Errichtung laut Bauplan (vgl Tz 23 des BP-Berichtes) und baulich zumindest durch die Dachgauben zum Ausbau als Wohnung gewidmet. Eine betriebliche Widmung ist nicht erkennbar. Das Vorbringen einer zwischenzeitlichen Verwendung für betriebliche Lagerzwecke ist in keinem für die Umwidmung relevanten Ausmaß belegt. Egal, ob man jetzt von der privaten Widmung laut Finanzamt ausginge oder von einer neutralen Widmung, in welcher das Berufungsvorbringen resultieren würde – das Dachgeschoß hatte (allein betrachtet) keine Widmung, die es unter Anwendung der 80%/20%-Regel zu notwendigem Betriebsvermögen machte.

Das Dachgeschoß hat laut Tz 23 des BP-Berichtes einen 15%igen Anteil an der Nutzfläche des gesamten Hauses und – infolge eines 50%igen Errichtungskostenabschlages – einen Anteil von ca 7,5% an den Errichtungskosten des gesamten Gebäudes.

Die im ersten Obergeschoß geplante Wohnung (Top 2) war grundsätzlich unstrittig (laut Berufungsvorbringen und laut BP-Stellungnahme) ursprünglich als Dienstwohnung für einen angestellten (im Betrieb tätigen) Pharmazeuten (Apotheker) gedacht. Diese (geplante)

Wohnung mit einem 19%igen Anteil an der Nutzfläche des gesamten Hauses und – infolge eines 25% Errichtungskostenabschlages – einem Anteil von ca. 14,25% an den Errichtungskosten des gesamten Gebäudes war als Dienstwohnung eine Fehlinvestition und ist daher nach Ansicht der Berufungsbehörde aufgrund dieser geplanten betrieblichen Nutzung solange notwendiges Betriebsvermögen, bis eine private Nutzung erfolgt (vgl. *Hofstätter/Reichel*, § 4 Abs 1 EStG 1988, Tz 26, 34ff). Die Vermietung der – vom Bw 1997 zur Ordination adaptierten – Top 2 im ersten Obergeschoß an einen Facharzt war dazu geeignet, den Apothekenumsatz des Bw zu heben, indem die Patienten des Facharztes die soeben verordneten Medikamente in der im selben Haus befindlichen Apotheke kaufen. Es würde jeder Lebenserfahrung widersprechen, wenn der Bw keinen Umsatzzuwachs aus der Eröffnung der Ordination im ggstdl Gebäude gezogen hätte. Im Übrigen: Die auf Seite 3 der BP-Stellungnahme vom 19. Dezember 2003 dargestellte Entwicklung der Apothekenumsätze (1996 bis 2000) zeigt von 1997 auf 1998, dem ersten vollen Betriebsjahr der Ordination im Obergeschoß, dass hier eine deutliche Umsatzsteigerung um mehr als 10% erzielt wurde, wogegen sonst die Umsatzsteigerungen jeweils ca 1% bis 2,5% pro Jahr waren.

Da die ggstdl Vermietung der Ordination den eigentlichen Apothekenbetrieb des Bw durch Erhöhung des Medikamentenumsatzes unmittelbar förderte, befindet sich die vermietete Ordination weiterhin im notwendigen Betriebsvermögen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, § 4 Abs 1 EStG 1988 Tz 33; vgl auch *Doralt*, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 48).

Vom ggstdl Gebäude stellt daher nur das Dachgeschoß – für sich allein betrachtet – kein notwendiges Betriebsvermögen dar. Da das Dachgeschoß jedoch einen untergeordneten, weit unter 20% liegenden Anteil (siehe oben) am ggstdl Gebäude darstellt, ist es – nach der 80%/20%-Regel – gemeinsam mit dem restlichen Gebäude als notwendiges Betriebsvermögen einzustufen.

Zu demselben Ergebnis, nämlich der Einstufung des gesamten Gebäudes als notwendiges Betriebsvermögen, führt die Argumentation seitens des Bw vom 30. September 2003, wonach ein unausgebauter Dachboden wegen der vernachlässigbar geringen privaten bzw betrieblichen Nutzbarkeit bei der Aufteilung des Gebäudes unbeachtlich sei: Dies entspricht *Hofstätter/Reichel*, § 4 Abs 1, Tz 60 (erster Satz) und würde bedeuten, dass das ggstdl Gebäude nur aus maßgeblichen Teilen besteht, die zum notwendigen Betriebsvermögen zählen.

Der Argumentation seitens des Finanzamtes in der BP-Stellungnahme, wonach durch die Entnahme 1997 *„nur die bisher unbestritten zu Unrecht abgesetzte AfA als Entnahmegewinn rückverrechnet“* werde, ist zu entgegnen, dass nach der hier vertretenen Rechtsauffassung die bisherige AfA für die (geplanten) Wohnungen nicht zu Unrecht erfolgt ist, zumal bei einem Gebäude die AfA für das gesamte Gebäude (grundsätzlich) einheitlich anzusetzen ist (vgl

*Hofstätter/Reichel*, § 7 EStG 1988, Tz 5), also für das ganze Gebäude mit der Inbetriebnahme der Apotheke darin zu laufen begonnen hat. Vom Grundsatz der einheitlichen Gebäude-AfA kann sich der Höhe nach aus § 8 Abs 1 EStG 1988 eine Ausnahme ergeben. Die vom Bw abgesetzte Jahres-AfA für das (ursprüngliche) Gebäude iHv 216.280 öS, die aus einem 3%igen AfA-Satz resultiert, ist aber aus folgenden Gründen im Ergebnis nicht zu beanstanden: Der Betrieb einer Apotheke führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (*Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 23 Tz 138) und nicht zu solchen aus selbständiger Arbeit, wie sie in Steuererklärungen und angefochtenen Bescheiden angesetzt wurden, denn Apotheker sind in § 22 EStG 1988 nicht angeführt.

Die jährliche AfA ist gemäß § 8 Abs 1 EStG 1988 idF vor BGBl I 2000/142 mit 4% von den unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden dienenden Herstellungskosten limitiert und mit 2% betreffend andere betriebliche Zwecke. Die Aufteilung der Herstellungskosten laut Tz 23 im BP-Bericht auf die unmittelbar der Betriebsausübung dienenden Gebäudeteile (5.485.428 öS) und andere Gebäudeteil ( $1.113.811 + 610.117 = 1.723.928$  öS) ergibt eine Limitierung der AfA gemäß § 8 Abs 1 EStG 1988 für jedes der Streitjahre mit  $0,04 \times 5.485.428 + 0,02 \times 1.723.928 = 253.895,68$  öS, die nicht überstiegen wird.

Dem erkennbaren Begehren des Bw, die vermieteten Flächen im ersten Obergeschoß, das Dachgeschoß und den anteiligen Heizraum – ggü der Vorgangsweise in den Einkommensteuerbescheiden 1997 bis 2000 – im Betriebsvermögen zu belassen, wird somit gefolgt. Die diesbezüglichen Auswirkungen der Prüfung werden daher – mit folgenden zwei Ausnahmen – storniert:

- Die Kürzung des Investitionsfreibetrages für 1997 für die Adaptierung der Arztpraxis laut Tz 29 im BP-Bericht ist auch bei der Belassung der Top 2 im Betriebsvermögen zu bestätigen, weil es sich um eine Investition in das Gebäude handelte (vgl Baubewilligung; AB 1. Teil, Bl 81ff), die Vermietung der Ordination nicht unmittelbar dem Betriebszweck (dh eigenbetrieblich dem Apothekenbetrieb) diente, die Ordination eben nicht mehr für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt war, keine Herstellungskosten vor dem 1. Februar 1993 betroffen waren, der Betriebsgegenstand nicht ausschließlich die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgüter war und § 10 Abs 3 EStG 1988 idF BGBl 1993/253 normierte: *"Für Gebäude darf der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind. Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sind, steht für vor dem 1. Februar 1993 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitions-*

*freibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist."*

- Die AfA, die für die mit 1.295.660 öS aktivierte Adaptierung der Ordination vom Bw vorgenommen worden ist (36.157 öS für 1997, je 70.925 öS für 1998 bis 2000) ist zu hoch, weil nachträglich auf das Gebäude aktivierte Herstellungskosten auf die aus dem AfA-Satz gemäß § 8 Abs 1 EStG 1988 abzuleitende Restnutzungsdauer abzuschreiben sind: 2% bei den ggstdl "anderen betrieblichen Zwecken" entspricht 50 Jahren; AfA-Beginn des Gebäudes: 2. Halbjahr 1989; Inbetriebnahme der Ordination: 2. Halbjahr 1997; daher Abschreibung der Ordinationsadaptierung mit jährlich einem Zweiundvierzigstel, das ist 30.849,05 öS Ganzjahres-AfA bzw (für 1997) 15.424,52 öS Halbjahres-AfA.

Die in den angefochtenen Bescheiden angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Ordination im Obergeschoß des Apothekengebäudes werden daher mit der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht mehr angesetzt und die – bisher als Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezeichneten – einzelunternehmerischen betrieblichen Einkünfte (aus oa Gründen) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezeichnet und folgendermaßen ggü den angefochtenen Bescheiden korrigiert:

| öS                              | 1997          | 1998       | 1999       | 2000       |
|---------------------------------|---------------|------------|------------|------------|
| Storno Tz 23 Entnahme bzw AfA   | -439.595,00   | -51.717,00 | -51.717,00 | -51.717,00 |
| Storno Tz 24 Mieteinnahmen      | 66.025,79     | 161.737,68 | 162.432,13 | 163.200,00 |
| Storno Tz 25 Betriebskosten     | -12.000,00    | -24.000,00 | -24.000,00 | -24.000,00 |
| Storno Tz 26/Anfang             | -1.295.660,00 |            |            |            |
| Storno Tz 26/Ende               | 1.259.503,00  |            |            |            |
| AfA für Ordinations.adapt.It.BE | -15.424,52    | -30.849,05 | -30.849,05 | -30.849,05 |
| Korrektursaldo                  | -437.150,73   | 55.171,63  | 55.866,08  | 56.633,95  |

Die ggü den angefochtenen Bescheiden (und Tz 35f im BP-Bericht) um den jeweiligen Korrektursaldo korrigierten einzelunternehmerischen betrieblichen Einkünften werden zusammen mit den bisherigen gewerblichen Einkünften (aus Beteiligungen) für die Jahre 1997 bis 2000 angesetzt (Details siehe Berechnungsblätter). Auch die einzelunternehmerischen betrieblichen Einkünfte des Jahres 1996, aus deren Höhe sich aus dem ersten Streitpunkt keine Veränderung ergibt, werden zusammen mit den bisherigen gewerblichen Einkünften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988 angesetzt. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iSd § 22 EStG 1988 werden für die Jahre 1996 bis 2000 demnach nicht mehr ausgewiesen.

### **Zum zweiten Streitpunkt:**

Der Bw schloss im Dezember 1996 den Kaufvertrag für sechs (damals noch nicht errichtete) Eigentumswohnungen mit einem durchschnittlichen jeweiligen Ausmaß von ca 35 m<sup>2</sup> sowie

sechs Autoabstellplätze (BP-AP, 2. Teil, BI 47ff). Die Wohnungen und Autoabstellplätze wurden im Dezember 1998 fertiggestellt und dem Bw übergeben. Die erstmalige Vermietung erfolgte 1999.

Der Bw erklärte diesbezüglich Verluste (Werbungskostenüberschüsse) aus Vermietung und Verpachtung für 1996 iHv 1.164.993 öS, für 1997 iHv 214.043 öS, für 1998 iHv 627.765 öS, für 1999 iHv 457.356 öS und für 2000 iHv 403.140 öS.

Laut Tz 41 des BP-Berichtes sei die vom Bw vorgelegte Prognoserechnung mit einem Erreichen eines Gesamtüberschusses im 24. Jahr (2019; vgl AB 2. Teil BI 11ff) nach Ansicht des Prüfers auch aufgrund nachträglich eingetretener Verhältnisse (späterer Vermietungsbeginn, Leerstehungen bei Wohnungen im Ausmaß von 4% und bei Autoabstellplätzen im Ausmaß von 70%, tatsächliche durchschnittliche Nettoquadratmetermiete 122 öS bei Wohnungen, Mietzinssenkung bei Autoabstellplätzen, tatsächlich erzielte Einnahmen in den Jahren 1998 bis 2002 jeweils über 100.000 öS niedriger als prognostiziert, geringere tatsächliche Indexsteigerung als 3% prognostiziert, höhere Werbungskosten als prognostiziert, um 607.308 öS höherer Gesamtverlust für 1996 bis 2001 als prognostiziert) auf Plausibilität zu überprüfen. Eine Prognoserechnung, in der eine Indexsteigerung von 3% jährlich über einen Zeitraum von über 20 Jahren vorgesehen sei, eine unangemessene Quadratmetermiete von 130 öS zugrundegelegt werde und Leerstehungen infolge von häufigen Mieterwechsel bei Singlewohnungen nicht berücksichtigt würden, könne nicht als ausreichend zuverlässig/plausibel angesehen werden. Innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 bzw 23 Jahren – bezogen auf den Beginn der Errichtung – ("kleine" Vermietungen) könne keinesfalls ein Gesamtüberschuss erzielt werden. Auch eine Bruttorenditebetrachtung zeige, dass die ggstdl Bruttorendite kleiner als die ggstdl Zinssätze sei.

Zur Fremdfinanzierung: Der Bw habe einen Einmalkredit über ca 8,8 Mio öS aufgenommen, der in 239 monatlichen Raten zurückzuzahlen sei und bis 31. Dezember 2006 fix mit 7,25% und danach variabel zu verzinsen gewesen sei (vgl auch Kreditvertrag vom Dezember 1996, AB 2. Teil, BI 60ff). Der Bw habe 1,5 Mio öS Eigenmittel aufgebracht; die Zinsen bis 31. Dezember 1997 seien anlässlich der Kreditauszahlung im Dezember 1996 als Vorauszahlung zu leisten gewesen. Der Bw habe der Betriebsprüfung einen Tilgungsplan vorgelegt, aus dem per 31. Dezember 2007 eine weitere Sondertilgung aus Eigenmitteln iHv 1.200.000 öS geplant sei. Ab April 2002 habe die Bank dem Bw einen niedrigeren variablen Zinssatz von 5% und dann 4,375% eingeräumt. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart könne nur dann anerkannt werden, wenn diese schon von Anfang an vorgesehen sei; diese Zinssatzsenkung sei aber nicht Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen. Nach Ansicht des Prüfers seien derartige unplanmäßige Maßnahmen bei der Liebhabereibeurteilung gedanklich auszuklammern. Es könne nicht

jährlich eine neue Prognoserechnung erstellt werden, die den geänderten Verhältnissen (positiv oder negativ) angepasst werde. Letztendlich könne auch die Steuerersparnis als Motivation für den Erwerb der Eigentumswohnungen nicht ausgeschlossen werden, da vom Anbieter diese Wohnungen ua auch mit der Nutzung aller steuerlichen Vorteile umfangreich beworben würden.

Die Einstufung der ggstdl Vermietungstätigkeit als Liebhaberei hatte in den angefochtenen Bescheiden nicht nur die Nichtanerkennung der erklärten, o.a. Verluste (Werbungskosten-überschüsse aus Vermietung und Verpachtung) zur Folge, sondern laut Tz 14ff im BP-Bericht als umsatzsteuerliche Liebhaberei gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 6 LiebhVO bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs 2 LiebhVO auch folgende umsatzsteuerliche Auswirkungen:

| Jahr | Umsatz zu 20% | Umsatz zu 10%  | Vorsteuer        |
|------|---------------|----------------|------------------|
| 1996 |               |                | -17.082,80 öS    |
| 1997 |               |                | -28.554,50 öS    |
| 1999 | -33.966,69 öS | -321.829,20 öS | -1.714.790,34 öS |
| 2000 | -40.454,67 öS | -351.302,32 öS | -10.487,42 öS    |

Seitens des Bw wurde am 30. September 2003 (Seite 3ff und Beilagen) dagegen vorgebracht, dass keine "kleine", sondern eine "große" Vermietung vorliege. Da der Kaufvertrag vom Bw vor dem 14. November 1997, vor Inkrafttreten der Verordnungsänderungen abgeschlossen worden sei, sei für die Liebhabereibeurteilung der Kalkulationszeitraum von zumindest 35 Jahren heranzuziehen. Bei der "großen" Vermietung sei die objektive Ertragsfähigkeit nicht maßgeblich, sondern genüge die Gesamtüberschusserzielungsabsicht unter der Voraussetzung eines unternehmerischen, betriebswirtschaftlichen Handelns, was auch umschließe, dass Unwägbarkeiten (zB geringere Mieteinnahmen insb in der Anlaufphase) und allgemeine Risiken durch Verbesserungsmaßnahmen – zB außerplanmäßige Kredittilgungen – aufgefangen und so die Ertragsfähigkeit sicher gestellt würden. Die Zinsenreduzierung auf den marktüblichen Zinssatz – derzeit unter 4% - sei eine derartige Verbesserungsmaßnahme, wogegen die BP in ihrer Prognoserechnung weiterhin einen Zinssatz von 7,25% zum Ansatz gebracht habe. In diesem Zusammenhang werde auf *Rauscher* in SWK 2003, Heft 26, S 646, verwiesen, wonach das sinnvolle wirtschaftliche Verhalten überhaupt Grundvoraussetzung sei für die Annahme des Unternehmerwillens zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses. Der in der Beilage befindlichen Prognoserechnung zum Gutachten einer Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsgesellschaft, das als Teil der Berufungsbegründung zu werten sei, sei zu entnehmen, dass der Bw bereits im 11. Jahr nach seiner Erstinvestition, ab dem Jahr 2006, jährlich ansteigende Überschüsse erziele, womit das Vorliegen einer Einkunftsquelle dokumentiert werde, auch durch den bereits im 28. Jahr zu erwartenden Gesamtüberschuss.

Wenn erforderlich, würden auch zukünftig, über jene bereits vorgesehene Sondertilgung im Jahr 2007 hinaus, Einkunftssicherungsmaßnahmen (Anpassung an die Zinsenentwicklung) getroffen werden. Bei der Erstellung der Prognoserechnung durch die BP sei von unrichtigen Annahmen ausgegangen worden, als einerseits die tatsächlichen Mieteinnahmen zugrundegelegt worden seien und andererseits darüber hinaus auch noch Leerstehungen (Mietausfall 4%) in Abzug gebracht worden seien. Dem BP-Bericht nicht zu entnehmen sei auch, warum ebenfalls in der Prognoserechnung der außerordentliche Erhaltungsaufwand bereits nach sieben Jahren seit Fertigstellung des Gebäudes aufwandsmäßig berücksichtigt worden sei, zumal eine Instandhaltungsrücklage in den Betriebskosten enthalten sei.

Anmerkung: Wenn seitens des Bw auf eine vom Betriebsprüfer erstellte Prognoserechnung eingegangen wird, so befindet sich tatsächlich eine solche im 2. Teil des Prüfer-Arbeitsbogens (Bl 191ff: bis 2040 negative Gesamtergebnis); der BP-Bericht als Begründung der angefochtenen Bescheide stützt sich jedoch nicht auf eine vom Prüfer erstellte Prognoserechnung, sondern auf die Einstufung der Prognoserechnung des Bw als unplausibel, wobei im BP-Bericht das nachträgliche Aufstellen von (jährlich neuen) Prognoserechnungen überhaupt abgelehnt wird (s oben).

Im oa Gutachten wird (zusätzlich) eingewendet, dass für die erstmalige Erstellung der Prognoserechnung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Prognoserechnung maßgeblich seien. Nachfolgend seien die Werte der Prognoserechnung – sowohl die Einnahmen, als auch die Ausgaben – an Hand der tatsächlich eingetroffenen Zahlen zu überprüfen – andernfalls bedürfe es keines Liebhaberei-Beobachtungszeitraumes. Sowohl die Einnahmen und Ausgaben seien ggfs anzupassen, auch der gesunkene Zinsaufwand. Wenn die 3%ige Indexanpassung nicht als realistisch angesehen werde, so sei zu beachten, dass sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben entsprechend indexiert gewesen seien. Widersprochen werde dem Argument der Betriebsprüfung, dass eine Änderung der Bewirtschaftungsart nur anerkannt werden könne, wenn diese schon von allem Anfang an vorgesehen und geplant gewesen sei. Die Anpassung an geänderte Markt- und wirtschaftliche Bedingungen und somit marktkonformes Verhalten sei ein bedeutendes Argument gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Zur Ermittlung der Bruttorendite für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit sei anzumerken, dass es sich dabei um eine rein zeitpunktbezogene Berechnung (ggstdl: 2001) handle. Die Liebhabereibeurteilung habe jedoch zeitraumbezogen zu erfolgen. Die Mieteinnahmen seien 2002 um über 14% ggü 2001 gestiegen. Die beigelegte Prognoserechnung (ESt-Akt Bl 144) zeigt das Erreichen eines Gesamtüberschusses im Jahr 2023 – dem 28. (25.) Jahr ab 1996 (1999), einen Gesamtüberschuss iHv 736.690 öS nach 30 Jahren und ein Ende der Zinsenaufwendungen 2017 – dem 22. Jahr ab 1996.

Im Telefax vom Dezember 2003 wurde seitens des Bw weiters vorgebracht, dass die Annuitätenzahlungen in unveränderter Höhe erfolgten, weshalb auf Grund des niedrigeren Zinssatzes die Verteilung der Annuitäten zugunsten der Kapitalrückzahlung einen doppelten wirtschaftlichen Effekt erziele: niedrigere Finanzierungskosten und kürzerer Tilgungszeitraum. Bei einer näherungsweisen Umrechnung vom ursprünglichen Zinssatz auf 4% – derzeit würden 3 5/8 % Zinsen verrechnet, 3/8% würden als Bearbeitungsgebühr angenommen – verkürze sich der Tilgungszeitraum laut S 3 des Telefaxes (ESt-Akt Bl 164/2000) auf 2014 und die Zinsen seien geringer.

Der steuerliche Vertreter des Bw habe weder während der Betriebsprüfung noch in der Berufung eine neue Prognoserechnung vorgelegt. Die Betriebsprüfung habe von sich aus eine Prognoserechnung erstellt, deren Wertansätze in einigen Punkt laut Berufungsvorbringen falsch sei. Nachdem die Betriebsprüfung den Argumenten des steuerlichen Vertreters nicht gefolgt sei, sei das oa Gutachten eingeholt worden, in dessen Rahmen eine Prognoserechnung impliziert sei.

Seitens des Finanzamtes wird in der BP-Stellungnahme vom 19. Dezember 2003 vorgebracht, dass eine Prognoserechnung des Bw vorgelegen sei, nach der sich im 24. Jahr ein positives Ergebnis (Gesamtüberschuss) ergäbe. Eine Kontrollrechnung durch die Betriebsprüfung, bei der vor allem die Echtdaten für 1996 bis 2001 berücksichtigt würden, ergäbe im 45. Jahr ein positives Ergebnis (Gesamtüberschuss).

Gegen die mit der Berufung vorgelegte Prognoserechnung, nach der im 28. Jahr ein positives Gesamtergebnis erzielt würde, wurde vorgebracht, dass als Basis für die Prognostizierung der Mieteinnahmen in den Folgejahren nicht das Jahr 2003, sondern der Durchschnitt der ganzjährig vermieteten Jahre 2000 bis 2003 heranzuziehen sei. Der Änderung bei den Zinsen könne nicht zugestimmt werden, da diese Änderung erst nach rund sechs Jahren erfolgt sei. Die Zinsen seien dabei nicht realistisch, sondern auf dem derzeit niedersten Niveau prognostiziert, obwohl in den nächsten Jahren, konjunkturell bedingt, eine Erhöhung zu erwarten sei. Die Sondertilgung Ende 2007 sei im Tilgungsplan nicht mehr enthalten. Außerdem seien die Kreditbedingungen insgesamt derart verändert worden, dass dies einer Änderung der Bewirtschaftsart gleichkomme. Unter Berücksichtigung aller Umstände sei davon auszugehen, dass auch der in der Berufung geltend gemachte übliche Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren überschritten werde.

Dagegen wurde seitens des Bw im Telefax vom 21. Jänner 2004 vorgebracht, dass von den tatsächlichen Mieteinnahmen ausgegangen und damit der Ansicht der BP gefolgt worden sei, ebenfalls hinsichtlich der jährlichen Indexsteigerung. (Zu der seitens der BP kritisierten Unklarheit hinsichtlich einer Betriebskostendifferenz wurde bereits im Ergänzungsschreiben, d.h. dem Telefax vom Dezember 2003 Stellung genommen.)

Es sei kein neuer Tilgungsplan vorgelegt worden, sondern in einer Näherungsrechnung die tilgungsmäßige Auswirkung der von der Erstellerin des oa Gutachtens vereinfachten Zinsenanpassungen dargestellt worden. Nicht nachvollziehbar sei, dass die Änderung der Zinsen seitens der BP nicht anerkannt würde, zumal die große Vermietung unternehmerisches Handeln fordere, unter nochmaligem Verweis auf oa Artikel von *Rauscher*. Wenn tatsächlich die von der BP vorhergesehenen konjunkturell bedingte Zinsanstieg einträte, würden in diesem Fall auch die Mieten wieder ansteigen. Beurteilungsgrundlage sei der erwirtschaftete Überschuss innerhalb eines vorgegebenen Zeitraumes, ob dieser durch steigende Einnahmen oder fallende Ausgaben erzielt werde, ändere an dem grundsätzlichen Erfolg des wirtschaftlichen Handelns nichts.

Im Schreiben vom 1. März 2006 wurde seitens des Bw vorgebracht, dass folgende Fakten des Zeitraumes 1996 bis 2005 zum Nachweis der Berufungsbegründung vorgelegt würden, da die Berufungsentscheidung auch von den zukünftigen wirtschaftlichen Parametern abhängig sei:

*1. Ermittlung des Jahresgewinnes im Zeitraum der Rest-Kredittilgung 2006 – 2011, basierend auf dem Status per 31.12.2005 ohne Miete- und Kostenindexsteigerungen und Zinsenanpassung*

Die danach folgende Tabelle weist am Ende einen kumulierten Überschuss von 54.949 € aus.

*2. Ermittlung des Gewinnes im Zeitraum 2012 – 2030, nach Kredittilgung basierend auf dem Status per 21.12.2005 ohne Index- und Zinsenanpassung*

Für diese 19 Jahre wird ein (multiplizierter Gesamt-)Gewinn von 297.437 € ausgewiesen.

Tilgungsplan in Euro:

|                            | 2006     | 2007     | 2008     | 2009     | 2010     | 2011    |
|----------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|---------|
| Stand – 01.01.             | -404.777 | -357.014 | -218.735 | -164.238 | -107.768 | -49.254 |
| Tilgung lfd. <sup>x)</sup> | 61.306   | 61.306   | 61.306   | 61.306   | 61.306   | 49.996  |
| Sondertilgung              | 0        | 87.209   | 0        | 0        | 0        | 0       |
| 3,62% Zinsen               | -13.543  | -10.236  | -6.809   | -4.836   | -2.792   | -742    |
| Stand – 31.12.             | -357.014 | -218.735 | -164.238 | -107.768 | -49.254  | 0       |

<sup>x)</sup> genau genommen: Annuität

Die Renditeberechnung über den gesamten Zeitraum von 35 Jahren, den der Bw aus dem bei Vertragsabschluss gültigen Liebhaberei-Erlass AÖF 1993/178 und dem Vorliegen einer großen Vermietung gemäß § 1 Abs 1 LiebVO ableitet, ergibt laut Darstellung im Schriftsatz vom 1. März 2006 für die 35 Jahre 1996 bis 2030 einen kumulierten Gewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen) iHv 89.573 €; der Gewinnüberhang entstehe bereits im Jahr 2024, dh nach 28 Jahren.

Das Finanzamt nahm mit Schreiben vom 23. Mai 2006 (UFS-Akt BI 106ff) Stellung zur Eingabe des Bw vom 1. März 2006 und gab bekannt, dass der Ansicht der Berufungsbehörde nicht widersprochen werde, wonach auf die ggstdl Einstufung § 1 Abs 2 und § 2 Abs 3+4 (sowie

der von BGBl II 1997/358 unverändert gelassene § 1 Abs 1) der LiebVVO in der Stammfassung BGBl 1993/33 anzuwenden sei.

Bei mehr als zwei Eigentumswohnungen im selben Gebäude sei von § 1 Abs 1 und § 2 Abs 3 LiebVVO (in der Stammfassung BGBl 1993/33) auszugehen gewesen.

Wesentliche Einwände zum Vorbringen des Bw äußerte das Finanzamt dahingehend, dass mit der Berufung vom 30. September 2003 eine Prognoserechnung eingebracht worden sei, in der ab dem Jahr 2009 Aufwendungen für zukünftige Instandhaltungen berücksichtigt seien. Die neu erstellte Prognose vom 1. März 2006 weise keine diesbezüglichen Vorsorgen auf, weshalb das Finanzamt diese Prognose um Instandhaltungsaufwendungen in damals angegebener Höhe korrigiert habe.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei ein von der Bank erstellter Tilgungsplan vorgelegt worden, aus denen eine per 31. Dezember 2007 geplante, jedoch nicht im Kreditvertrag vereinbarte Sondertilgung aus Eigenmitteln iHv 1,2 Mio öS ersichtlich sei. Diese Sondertilgung sei in der von der Betriebsprüfung erstellten Prognoserechnung berücksichtigt worden. Der im Berufungsverfahren vorgelegte geänderte Tilgungsplan (Est-Akt Bl 164/2000) beinhalte keine derartige Sondertilgung. Der als Beilage zur Prognose vom 1. März 2006 übermittelte, neuerlich abgeänderte Tilgungsplan weise eine derartige Sondertilgung wieder auf, jedoch mit dem Hinweis "laut Feststellung der Bp". Da nur geplante, realistisch konkretisierbare Fremdmitteltilgungen in der Prognoserechnung zu berücksichtigen seien und Zweifel an der tatsächlichen Planung bzw realistischen Konkretisierung der Sondertilgung bestünden, sei nach Meinung des Finanzamtes die Sondertilgung bei Erstellung der Prognoserechnung nicht zu berücksichtigen und die Kreditzinsen daher neu zu berechnen. Weiter seien noch Vorsorgen für Mietausfälle zu berücksichtigen.

Die vom Finanzamt beigelegten Neuberechnungen weisen ein Gesamtergebnis für 1996 bis 2030 iHv -3.653,23 aus.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2006 hielt die Berufungsbehörde das gegenüber dem Finanzamt durchgeführte Vorhalteverfahren wiederum dem Bw vor mit dem Hinweis, dass die Einstufung der Vermietung Stadt unter die sog Einkunftsquellenvermutung (sog große Vermietung) oder unter die sog Liebhabereivermutung (sog kleine Vermietung) wegen § 6 LiebVVO insb für die Umsatzsteuer von Bedeutung erscheine, während eine Differenzierung zwischen dem "überschaubaren Zeitraum" gemäß § 2 Abs 4 und dem "üblichen Kalkulationszeitraum" gemäß § 2 Abs 3 LiebVVO in der Stammfassung BGBl 1993/33 nach neuerer Rechtsprechung nicht mehr sachgerecht erscheine; vielmehr wären beide (unter Verweis auf *Renner in Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 500) mit ca 20 Jahren anzunehmen.

Seitens des Bw wurde mit Schreiben vom 11. August 2006 – unter Verweis auf früheres Vorbringen – auf den Ansatz eines Kalkulationszeitraumes von höchstens 35 Jahren

verwiesen. Der Bw habe seine Entscheidung zum Kauf der 6 Eigentumswohnungen und 6 Autoabstellplätze mit der Unterfertigung des Kaufvertrages im Dezember 1996 *"u.a. auch unter der Voraussetzung und Beachtung der in diesem Zeitpunkt geltenden Liebhaberei-Verordnung (AÖF 1993/178 – große Vermietung – 35 Jahre) getroffen, d.h. diese Entscheidung war unzweifelhaft auf Gewinn ausgerichtet.*

*Die zwischenzeitlichen (10 Jahre!) diversen steuerrechtlichen Verordnungen im Zusammenhang mit der Beurteilung welcher Beobachtungszeitraum heranzuziehen ist für das Vorliegen einer Liebhaberei sollte zumindest die Sicherheit für den Steuerzahler implizieren, dass die Rechtslage, welche im Zeitpunkt seiner, nicht mehr reversiblen Entscheidung vorgelegen hat, auch für ihn herangezogen werden muss. Vertrauensgrundsatz !!!"*

Zum Schreiben des Finanzamtes vom 23. Mai 2006 wurde Stellung genommen, indem zunächst Übereinstimmung hinsichtlich des Zeitraumes vom 35 Jahren (1996-2030) konstatiert wurde. Das Gesamtergebnis (des Finanzamtes; siehe oben) iHv -3.653,23 € berücksichtige nicht:

erstens die Sondertilgung aus dem Zufluss der Lebensversicherung,  
zweitens die Rücklage gemäß § 31 WEG iZm dem Erhaltungsaufwand.

Die Sondertilgung sei bereits beim Abschluss des Kreditvertrages im Tilgungsplan vorgesehen gewesen. In einer beigelegten Bestätigung betr eine Kapitalversicherung werde der Zufluss von 115.387 € per 1. Mai 2008 – ursprünglich 31. Dezember 2007 – dokumentiert – Rückkaufswert zum 1. März 2006 bereits 88.459 €. Die Verschiebung des Zuflusstermins für die Lebensversicherung um 4 Monate habe auf das steuerliche Gesamtergebnis keine Auswirkung, da der Zuflussbetrag wesentlich höher als die vorgesehene Tilgung iHv 87.209 € bzw 1.200.000 öS sei. Zur Dokumentation, dass tilgungsplanmäßig auch am 31. Dezember 2007 die erforderliche Summe von zumindest 87.209 € aus der Lebensversicherung zur Verfügung stehe, werde eine Bestätigung der Versicherungsgesellschaft über den Rückkaufswert per 31. Dezember 2007 iHv 106.119 € beigelegt.

Es folgt eine Darstellung, aus welchen Zins-(Überlegungen) der gesamte Zufluss aus der Lebensversicherung für die Sondertilgung verwendet werde, woraus sich der Zeitraum ohne Kredittilgung um weitere fast sechs Monate verlängere und der Zinsaufwand um 14.299 € bis 17.593 € vermindert werde.

Gemäß § 31f WEG sei eine angemessene Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen zu bilden. Deren Dotierung erfolge über die Betriebskostenabrechnung. Die vom Finanzamt für 2006 bis 2030 in Ansatz gebrachten Betriebskosten umfassten auch die jährliche Dotierung iHv 633,24 €. Das Finanzamt habe den Erhaltungsaufwand für den Zeitraum 2009 – 2030 in der Gesamthöhe von 72.200 € in Ansatz gebracht, dabei jedoch übersehen, dass der Bw an der Gesamtanlage nur mit einem Anteil von ca 9% beteiligt sei. Würde dieser Anteil auf ihn

entfallen, würde dies einen Gesamtaufwand von rund 770.000 € bedeuten.

In der Prognoserechnung sei dem steigenden Instandhaltungsbedarf insofern Rechnung getragen worden, indem in den Jahren 2006 bis 2011 ein rund 50%iger Zuschlag und für die Jahre 2012 bis 2030 eine weitere Erhöhung von 50% in Ansatz gebracht worden seien.

Laut einer entsprechend adaptierten Prognoserechnung (Variante 1) werde nach 35 Jahren ein Gesamtergebnis von 64.573 € erreicht; der Gesamtüberschuss entstehe im 28. Jahr (2026). Das Gesamtergebnis verbessere sich bei einer zweiten Tilgungsvariante um weitere 3.474 € auf 68.047 €.

Im Zeitraum 1999 bis 2005 seien von den sechs Wohnungen nur eine für zwei Monate und eine für einen Monat nicht vermietet gewesen.

Erwägungen:

Einleitend weisen der Liebhabereierlass I (AÖF 1990/187), der Liebhabereierlass II (AÖF 1993/178) und die LRL 1997 (AÖF 1998/47) darauf hin, dass aus ihnen keine über die gesetzlichen Bestimmungen und die Bestimmungen der Verordnung hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können bzw. begründet werden. Diese Erlässe sind nicht im Bundesgesetzblatt kundgemacht worden, wie es für Verordnungen des BMF nötig wäre. Es handelt sich bei diesen Erlässen nicht um Verordnungen. Derartige Erlässe sind keine verbindlichen generellen Normen, sondern bestenfalls Weisungen, an die der unabhängige Finanzsenat aber nicht gebunden ist.

Die ggstdl anzuwendende Rechtslage wird daher durch die Liebhabereiverordnung und nicht durch die hierzu ergangenen Erlässe bestimmt. Aus folgenden Gründen ist diese Verordnung auf den ggstdl Fall in der Stammfassung BGBl 1993/33 anzuwenden:

Der Kaufvertragsabschluss im Dezember 1996 lag vor dem entscheidenden Stichtag 14. November 1997; hingegen lagen der prognostizierte (Oktober 1998) und der tatsächliche (1999) Vermietungsbeginn danach.

Der durch BGBl II 1997/358 in die LiebhVO (BGBl 1993/33) eingefügte § 8 Abs 3 normiert diesbezüglich: *"§ 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 sind auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1998 (1999 idF BGBl II 1999/15) schriftlich erklären, daß § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und*

*3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist."*

Der zweite Satz dieser Bestimmung hat im ggstdl Fall keinen Anwendungsbereich, weil keine derartige Erklärung aktenkundig ist; vielmehr geht der Bw von der Anwendbarkeit der alten Fassung aus und bei der – nunmehr feststehenden (s unten) – Einstufung als § 1 (1) – Betätigung nach alter Fassung wäre eine derartige Erklärung auch gar nicht vorgesehen.

Der Beginn des maßgeblichen Zeitraumes im Sinne des ersten Satzes dieser Bestimmung liegt im Dezember 1996, und zwar aus folgenden Gründen:

Der Wortlaut des jeweils letzten Satzes von § 2 Abs 3 und 4 LiebhVO (jeweils angefügt durch BGBl II 1997/358, *"... ein Zeitraum von 25 (bzw 20) Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 (bzw 23) Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)"*) könnte darauf hindeuten, dass der Beginn der entgeltlichen Überlassung der Beginn des ´absehbaren´ und damit ggfs des ´maßgeblichen´ Zeitraumes wäre.

Eine derartige Interpretation des jeweils letzten Satzes von § 2 Abs 3 und 4 LiebhVO idF BGBl II 1997/358 würde aber auf einem Missverständnis beruhen, denn der jeweils letzte Satz von § 2 Abs 3 und 4 LiebhVO idF BGBl II 1997/358 definiert nur die Dauer eines absehbaren Zeitraumes, nicht aber seinen Beginn.

Überdies könnte ein am 28. November 1997 im Bundesgesetzblatt kundgemachter Wortlaut der jeweils letzten Sätze von § 2 Abs 3 und 4 LiebhVO sinnvollerweise nicht für die Bestimmung des Beginnes eines nach der vorherigen Rechtslage begonnen habenden Zeitraumes herangezogen werden. Schließlich spräche auch das Verbot rückwirkender Verordnungen, die sich nicht auf eine gesetzliche Ermächtigung ihrer Rückwirkung stützen können (ständige Rechtsprechung des VfGH laut Erkenntnis vom 12.12.1991, V53/91 ua), gegen die Anwendung der am 28. November 1997 kundgemachten Novelle zur LiebhVO auf den Beginn eines ansonsten jedenfalls im Dezember 1996 begonnen habenden Zeitraumes.

Ob vor dem 14. November 1997 ein ´maßgeblicher´ Zeitraum begonnen hat, kann nur anhand der beiden anderen, in § 8 Abs 3 LiebhVO ebenfalls als ´maßgeblich´ angeführten Zeiträume, also des ´Kalkulationszeitraumes´ und des ´überschaubaren Zeitraumes´ beurteilt werden. Der Beginn dieser Zeiträume wird in den Stammfassungen von § 2 Abs 3 und 4 LiebhVO nicht ausdrücklich definiert, jedoch setzt die Maßgeblichkeit des Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses (§ 3 LiebhVO), der auch die Aufwendungen/Ausgaben in der Vorbereitungsphase umfasst, auch die Einbeziehung der Vorbereitungsphase, die im ggstdl Fall spätestens mit dem Kaufvertragsabschluss im Dezember 1996 begonnen hat, in den ´maßgeblichen´ Beurteilungszeitraum voraus.

Zur Einstufung der ggstdl Betätigung unter § 1 Abs 1 oder § 1 Abs 2 LiebhVO idF BGBl 1993/33 sind beide Streitparteien – der Bw und das Finanzamt als Amtspartei –

mittlerweile übereinstimmend der Meinung, dass eine Einstufung unter § 1 Abs 1 LiebhVO idF BGBl 1993/33 zu erfolgen habe. Auch die Berufungsbehörde folgt dieser Ansicht zu den ggstdl 6 Eigentumswohnungen und 6 Autoabstellplätzen, denn der VwGH führt im Erk 16.2.2006, 2004/14/0082 aus: *"... Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes liegt es auf der Hand, dass ein Gebäude mit fünf abgeschlossenen Wohnungen deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das in § 1 Abs 2 LVO 1993, BGBl 33/1993, angesprochen ist...."*

Da somit keine Einstufung unter § 1 Abs 2 LiebhVO erfolgt, schließt § 6 LiebhVO die umsatzsteuerliche Liebhaberei für den ggstdl Fall aus. Damit tritt auch ein allfälliger Widerspruch zum europäischen Gemeinschaftsrecht, wie er von *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 12 zur umsatzsteuerlichen Liebhaberei bei einer "kleinen" Vermietung ohne Privatnutzungsabsicht angesprochen wird, im ggstdl Fall nicht auf.

Der Berufung des Bw gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996, 1997, 1999 und 2000 wird daher stattgegeben. Die nunmehrigen Festsetzungen der Umsatzsteuer laut beigefügten Berechnungsblättern entsprechen (weitgehend) den diesbezüglichen Bescheiden vom 31. März 1998 (betr 1996), vom 21. April 1999 (betr 1997), vom 27. April 2001 (betr 1999) und vom 3. Mai 2002 (betr 2000), jedoch erfolgt nunmehr die Berechnung direkt in Euro.

Der für Vermietungen, die unter § 1 Abs 1 fallen, anzuwendende § 2 Abs 3 LiebhVO normiert in der hier maßgeblichen Stammfassung BGBl 1993/33: *"Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen."*

Die beiden Streitparteien sind nunmehr übereinstimmend der Ansicht, dass ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren den Maßstab bilde.

Dem kann in der vorliegenden Berufungsentscheidung aber nicht gefolgt werden; vielmehr wird der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt, nach welcher (zB VwGH 25.11.1999, 97/15/0144; 24.2.2000, 97/15/0166; vgl auch *Renner*, in *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 500) der übliche Kalkulationszeitraum rund 20 Jahre beträgt. Die ausdrückliche Normierung von konkreten, aber unterschiedlichen maßgeblichen Zeiträumen für "große" und "kleine" Vermietung durch § 2 Abs 3 und 4 LiebhVO idF BGBl II 1997/358 ist auf den ggstdl Fall – wie bereits dargestellt – eben nicht anwendbar.

Die ursprüngliche Prognoserechnung seitens des Bw wies das Erreichen eines Gesamtüberschusses im 24. Jahr aus (bzw. genaugenommen – unter Berücksichtigung des Beginnes der Betätigung im ersten Jahr im Dezember – nach 23 Jahren). Dies war schon zu lang ggü dem Maßstab von rund 20 Jahren und bedeutet Liebhaberei im einkommensteuerlichen Sinne.

Überdies war diese Prognoserechnung zumindest dahingehend unplausibel, dass überhaupt keine Leerstellungen einkalkuliert waren. Da § 1 Abs 1 LiebhVO eine Nachvollziehbarkeit der Gesamtüberschusserzielungsabsicht "*anhand objektiver Umstände*" anspricht, muss die Prognoserechnung sich auch in der Realität – im sog Beobachtungszeitraum (im engeren Sinne) – bewähren (vgl auch VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Dieser Beobachtungszeitraum, der vom Kalkulationszeitraum zu unterscheiden ist, währt nunmehr schon zehn Jahre (1996 bis 2006). Die darin eingetretenen Zinssatzsenkungen sind keine derart massive Änderung, dass dies allein eine Änderung der Bewirtschaftungsart bewirkt hätte. Es sind daher – im Sinne des Bw – sowohl einnahmenseitige als auch ausgabenseitige Adaptierungen der ursprünglichen Prognoserechnung geboten. Damit ergibt sich ein Kalkulationszeitraum von kürzestens 28 Jahre (im Sinne des zuletzt erstatteten Vorbringens des Bw) – wobei hier ausdrücklich dahingestellt bleiben kann, ob die Sondertilgung schon ursprünglich bei Kreditaufnahme geplant war, oder ob die Vornahme dieser Sondertilgung im Jahr 2008 – wenn sie erfolgen sollte, obwohl sie ursprünglich nicht geplant war – eine Änderung der Bewirtschaftungsart bedeuten würde oder nicht, denn dies ist für die vorliegende Entscheidung unerheblich, weil ein Abbruch des Kalkulationszeitraumes in einem Moment des Vorliegens eines negativen Gesamtergebnisses das Vorliegen einer einkommensteuerlichen Liebhaberei bei Vermietung und Verpachtung für den davorliegenden Zeitraum nicht aufheben würde. (Auch für die umsatzsteuerliche Liebhaberei ist die seitens des Finanzamtes angesprochene Frage der Änderung der Bewirtschaftungsart unerheblich, da im ggstdl bereits die Einstufung unter § 1 Abs 1 LiebhVO die umsatzsteuerliche Liebhaberei jedenfalls ausschließt.)

Die nach den Ergebnissen des Beobachtungszeitraumes adaptierte Prognoserechnung liefert – wie bereits erwähnt – bestenfalls (=kürzestenfalls) ein Erreichen eines Gesamtüberschusses nach 28 Jahres, was über dem Maßstab von rund 20 Jahren liegt und somit einkommensteuerliche Liebhaberei bedeutet.

Im zweiten Streitpunkt kann der Berufung daher einkommensteuerlich nicht gefolgt werden.

Aus dem vom Bw vorgebrachten Vertrauensgrundsatz, dh Treu und Glauben, ist im ggstdl Fall nichts zu gewinnen: Einerseits, weil nicht ersichtlich ist, wie aus diesem Grundsatz eine inhaltlich unzutreffende Beurteilung anhand eines Kalkulationszeitraumes von 35 Jahren vorgenommen werden könnte. Andererseits handelte es sich im ggstdl Fall um Vorsorgewohnungen (vgl das der Eingabe vom 30. September 2003 beigelegte (Rechts)Gutachten), die auch mit Steuervorteilen beworben werden (vgl letzte Seite von Tz 41 im BP-Bericht). Die Vorauszahlung der Fremdmittelzinsen für 1997 bereits im Jahr 1996, sodass sie bereits für das Veranlagungsjahr 1996 geltend gemacht wurden, zeigt auch ein Streben nach Steuervorteilen – was grundsätzlich nicht zu beanstanden ist. Nur kann hierbei das Vertrauen auf den

35jährigen Kalkulationszeitraum für die "große" Vermietung laut Liebhabereierlass I, AÖF 1990/187, der in einem eklatanten Mißverhältnis zu den nach der damaligen Rechtsprechung für die "kleine" Vermietung weiterhin angewendeten maßgeblichen Zeitraum von 12 Jahren (vgl. *Hilber*, Kurzkomentar, 42; vgl. auch *Renner* in *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 499) stand und damit Bedenken hinsichtlich der Gleichheit aller Bürger vor dem Gesetz gemäß Art 7 B-VG und Art 2 StGG aufwerfen musste, nicht geschützt sein.

**Zu den Unterhaltsabsetzbeträgen:**

Deren Geltendmachung ist auch während des Berufungsverfahrens zulässig. Da sie unstrittig zustehen, werden sie für alle Streitjahre anerkannt, wodurch auch hinsichtlich Einkommensteuer 1996 eine teilweise Stattgabe erfolgt.

Die Unterhaltsabsetzbeträge für die ggstdl zwei Kinder betragen monatlich  $350 + 525 = 875$  öS. Multipliziert mit 12 ergibt sich ein Jahresbetrag von 10.500 öS bzw umgerechnet 763,06 €.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 9 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Oktober 2006