



GZ. RV/0351-W/06,
miterledigt RV/0400-W/09,
RV/0401-W/09, RV/1067-W/09,
RV/1068-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten Senat über die Berufungen des Bw., vertreten durch EHC Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes FA und zwar:

- Berufung vom 14. November 2008 gegen die Bescheide vom 14. Oktober 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Umsatzsteuer 2001,
- Berufung vom 27. September 2005 gegen die Bescheide vom 3. August 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 und 2003,
- Berufung vom 8. Februar 2008 gegen die Bescheide vom 14. Jänner 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 und 2005 (Umsatzsteuer 2004 und 2005 jeweils in der Fassung Berichtigung gemäß § 293 BAO laut Bescheid vom 23. Jänner 2008),

1. entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2001 wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2005 wird Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer 2002 bis 2005 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen

Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

2. beschlossen:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2001 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

a) Verfahren FA

Berufungsgegenständlich ist eine vom Berufungswerber (Bw.) für die Jahre 2002 bis 2005 steuerlich geltend gemachte und zu Verlusten führende Vermietung und Verpachtung eines Lokals [Gasse], [Ort], sowie eine im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit mit Umsatzsteuer ausgestellte Rechnung an seine Tochter aus dem Jahr 2001, für welches Jahr der Bw. jedoch weder zur Einkommensteuer noch zur Umsatzsteuer eine Vermietungstätigkeit zu dem vorerwähnten Lokal erklärte.

Der Bw. erklärte folgende negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Erklärung Bw.:	2002	2003	2004	2005
	€	€	€	€
Zinsen		-161,62	-132,38	
Porto		-5,15		
Werbung	-205,35			
Rechtsberatung	-3.857,42		-659,30	
Pacht	-11.399,23	-1.802,50	-17.196,09	-4.482,76
Reinigung	-38,67			
Gebühren u. Pflichtbeiträge	-12,50	-711,62	-17,00	
Biervertrag		-7.000,00		
Werbungskosten netto:	-15.513,17	-9.680,89	-18.004,77	-4.482,76
Einnahmen netto: Pacht	0,00	416,35	12.616,67	1.666,67
Ergebnis "V+V"	-15.513,17	-9.264,54	-5.388,10	-2.816,09
Gesamt	-15.513,17	-24.777,71	-30.165,81	-32.981,90

Mit **Schreiben vom 18. April 2005** (Akt 2003 Seite 11f) teilte das Finanzamt (FA) dem Bw. mit, dass seit dem Kalenderjahr 2002 Verluste aus der Verpachtung des berufsgegenständlichen Objekts vorliegen würden. Die vertraglichen Vereinbarungen bezüglich der Pachteinahmen sowie des Biervertrages wären zur Einsichtnahme vorzulegen. Ebenfalls werde um Aufklärung des Zusammenhanges des Pacht- und Biervertrages gebeten. Der Empfänger der Pacht von € 1.802,50 wäre ebenfalls bekannt zu geben. Um das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bestätigen, werde ersucht, eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der ersichtlich sei, zu welchem Zeitpunkt ein positiver Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Bei

Vorliegen eines Gesamtüberschusses würde das FA die Bescheide unter Berücksichtigung der Verluste gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen.

Nach Fristerstreckung gab der Bw. mit **Schreiben vom 7. Juni 2005** (Akt 2003 Seite 14) an, er habe die Liegenschaft mit Pachtvertrag vom 28. August 1995 von Herrn Baumeister FK gepachtet. Dieser sei auch der Pachtzahlungsempfänger. Gegenstand des Pachtvertrages sei das Betreiben eines Restaurants mit Betriebsführungspflicht. Der Bw. habe das Lokal entsprechend adaptiert und zu einem griechischen Lokal umgebaut. Diese Investition sei dem Verpächter "nunmehr" unentgeltlich zugeflossen. Ursprünglich hätte die Tochter des Bw. mit einem Bekannten dieses Lokal betreiben sollen. Da sich jedoch diese geschäftliche Beziehung zerschlagen habe, sei das Lokal von der E-OEG (unter Hinweis auf einen Firmenbuchauszug) betrieben worden. Das Lokal dürfte jedoch nicht besonders gut gelaufen sein, sodass es schon relativ früh zu Schwierigkeiten mit den Pachtzahlungen seitens des Subpächters gekommen sei. Der Bw. sei seinen Verpflichtungen gegenüber dem Verpächter immer zeitgerecht nachgekommen. Schlussendlich seien die Zahlungen der E-OEG gänzlich ausgeblieben, sodass sich der Bw. gezwungen gesehen habe, das Pachtverhältnis zu kündigen. Zwischenzeitig sei die E-OEG gelöscht und der Antrag auf Eröffnung eines Konkursverfahrens mangels Masse abgewiesen worden. Die nachfolgende Mieterin Frau EK habe dieses Restaurant im Jahr 2002 übernommen. Über deren Vermögen sei jedoch am XX 2004 ebenfalls das Konkursverfahren eröffnet worden. Auch aus diesem Subpachtvertrag habe der Bw. kaum Pachteinnahmen bezogen, jedoch auch hier weiterhin an Herrn FK die jeweils fällige Pacht bezahlt.

Zum Biervertrag:

Gleichzeitig mit Abschluss des Pachtvertrages sei der Bw. auch gezwungen gewesen, den Bierliefervertrag mit zu übernehmen. Diesem Bierliefervertrag sei seinerzeit seine Tochter und in der Folge die E-OEG beigetreten. Da jedoch der Hauptleistungsverpflichtete der Bw. gewesen sei, und alle nachfolgenden Betreiber die entsprechenden Biermengen nicht abgenommen hätten, habe die Brauerei den Bw. in Anspruch genommen. Auch diese Ausgaben seien vom Bw. übernommen worden.

Was nun die wirtschaftliche Seite betreffe (§ 2 LVO) habe der Bw., nachdem er erkannt habe, dass dieses Lokal ein reiner Verlustträger sein werde, versucht, aus diesem Pachtvertrag auszusteigen. Dies sei bis zum Höchstgericht (2. Instanz) betrieben worden, jedoch hätten beide Instanzen festgestellt, dass der Pachtvertrag nicht kündbar und seitens des Bw. bis zum Ablauf einzuhalten sei. Auf ein beiliegendes Schreiben der Rechtsanwälte (Akt 2003 Seite 15) mit der Bekanntgabe, dass der Berufung in 2. Instanz keine Folge geben worden sei, werde verwiesen. Der Pachtvertrag sei nunmehr mit 31. Juli 2005 durch Zeitablauf beendet worden.

Auf Grund des Konkurses der Subpächterin Frau EK habe nunmehr der Bw. im Einvernehmen mit dem Verpächter das Lokal bereits zum 30. April 2005 zurückgeben können. Aus diesem Grund sei daher die Erstellung einer Prognoserechnung nicht mehr sinnvoll und möglich. Aus dem geschilderten Sachverhalt könne das FA entnehmen, dass es sich im vorliegenden Fall zwar um eine Einkunftsquelle handle, die verlustig sei und einen Gesamtverlust erwirtschaftet habe, dass jedoch seitens des Bw. alles versucht worden sei, eine positive Trendwende zu erreichen bzw. aus dem Vertrag auszusteigen. Leider sei der Bw. diesbezüglich nicht erfolgreich gewesen.

▪ **Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001:**

Das FA erließ am 14. Oktober 2008 einen Wiederaufnahmebescheid und den Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 (Akt 2001 Seite 62ff).

In der Begründung zum **Wiederaufnahmebescheid** führte das FA aus, auf Grund der Geltendmachung von Verlusten aus der Vermietung des berufungsgegenständlichen Objektes sei mit Vorhalt vom 18. April 2005 um Vorlage einer Prognoserechnung sowie um Übermittlung der entsprechenden Verträge ersucht worden. Mit Beantwortung vom 7. Juni 2005 sei darauf hingewiesen worden, dass das gegenständliche Objekt bereits seit 1995 gemietet worden sei und es sei auf die jeweiligen Geschäftsbeziehungen, ua mit der Tochter des Bw., hingewiesen worden. Daraufhin sei der Akt der Tochter durchgesehen und die mit der UVA Juli 2001 geltend gemachte Vorsteuer aus der Rechnung des Bw. mit USt-Ausweis entdeckt worden. Diese neue Tatsache sei daher im Verfahren beim Bw. erst im Zuge der geschilderten Ermittlungen bekannt geworden.

In der Begründung zum **Umsatzsteuerbescheid 2001** führte das FA aus, mit Rechnung vom 22. Juli 2001 habe der Bw. an seine Tochter Umsatzsteuer in Höhe von S 65.486,54 (Untermietvereinbarung Lokal) in Rechnung gestellt, welche in der Umsatzsteuerklärung des Bw. für 2001 nicht enthalten sei. Auch wenn die gegenständliche Betätigung als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung beurteilt worden sei, schulde der Bw. diese Umsatzsteuer Kraft Rechnung gemäß § 11 Abs. 14 UStG.

Gegen beide Bescheide erhob der Bw. die **Berufung vom 14. November 2008** (Akt 2001 Seite 66f) und brachte vor:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Neue Tatsachen:

Das FA führe in der Begründung aus, dass im Rahmen einer Kontrolle des Aktes der Tochter des Bw. eine UVA für Juli 2001 mit geltend gemachter Vorsteuer aus einer der Rechnungen

des Bw. mit USt-Ausweis entdeckt worden sei. Diese neue Tatsache sei daher im Verfahren des Bw. erst im Zuge der geschilderten Ermittlungen bekannt geworden. Es sei zu bemerken, dass der Bw. schon seit Jahren als Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung stelle. Auf Grund seiner Umsatzsteuerpflicht sei der Bw. verpflichtet, Rechnungen mit Umsatzsteuer auszustellen. Warum diese Tatsache einen Wiederaufnahmegrund darstellen soll, könne rechtlich nicht nachvollzogen werden. Würde man dieser Argumentation glauben, so wäre jede gestellte Rechnung eines Unternehmers jederzeit ein Wiederaufnahmegrund.

Verjährung:

Gemäß § 304 BAO sei die Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen. Dies sei im vorliegenden Fall gegeben. Die Verjährung der Umsatzsteuer 2001 sei mit 31. Dezember 2006 gegeben gewesen. Durch die Erlassung des Bescheides sei es im Rahmen der Verjährungsfrist zu einer Verlängerungshandlung gekommen und sei daher die Verjährungsfrist bis 31. Dezember 2007 verlängert worden. Danach seien seitens des FAes keine Unterbrechungshandlungen mehr gesetzt worden. Daher sei die Möglichkeit, das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen nach dem Stichtag 31. Dezember 2007 nicht mehr möglich.

Umsatzsteuer 2001:

Hinsichtlich der Unternehmereigenschaft sei auf ein anhängiges Verfahren beim UFS [betreffend der nachfolgenden Jahre, siehe weiter unten] hinzuweisen. Sollte sich in diesem herausstellen, dass tatsächlich Liebhaberei vorgelegen sei, müsse wohl die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung zum Zeitpunkt rechtskräftigen Feststehens von Liebhaberei gegeben sein (mit Hinweis auf Rz 1739 UStR 2000 und dort zitierte Verwaltungsgerichtshofjudikatur).

Der Bw. beantragte die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenats und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Das FA gab im **Vorlagebericht vom 2. Februar 2009** an, einerseits sei gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten, andererseits liege eine Verlängerung der Verjährung durch eine andere, bereits zuvor erfolgte Berufungsvorlage betreffend Umsatzsteuer 2001 im Jahr 2007 vor.

▪ **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 und 2003:**

Bereits vor der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2001 erkannte das FA die Vermietungstätigkeit in den **Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003** vom 3. August 2005 (vgl. Akt 2002 Seite 12ff) nicht an mit der Begründung (Akt 2003 Seite 26), der Pachtvertrag sei aus privaten Gründen eingegangen worden, um der

Tochter eine gewerbliche Tätigkeit zu ermöglichen. Zuerst sei an eine Führung des Betriebs durch die Tochter gedacht worden, dies sei nicht zu Stande gekommen und in weiterer Folge (2002) scheine die Tochter jedoch wieder als Geschäftsführerin bei der neuen Subpächterin Frau EK auf. Die angefallenen Pachtzahlungen seien als reiner Durchläufer behandelt worden, wie auch daraus ersichtlich sei, dass bei der E-OEG die Zahlungen an den Verpächter Herrn FK geleistet worden seien. Vom Bw. sei die gegenständliche Anmietung steuerlich gar nicht angeführt worden (erstmalige Erwähnung des gegenständlichen Objektes bei der Jahreserklärung 2002). Da das Eingehen der Verträge (sowohl Brauerei- als auch Pachtvertrag mit Herrn FK) rein aus privaten Motiven erfolgt sei, könnten auch die in den Jahren 2002 und 2003 angefallenen Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen weder ertrags- noch umsatzsteuerlich berücksichtigt werden.

Nach Fristverlängerung erhob der Bw. gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 und 2003 die **Berufung vom 27. September 2005** (Akt 2003 Seite 35ff) und brachte vor:

Sachverhalt, Pachtvertrag:

Der Bw. habe mit Pachtvertrag vom 28. August 1995 von Herrn Baumeister FK die gegenständliche Liegenschaft gepachtet. Gegenstand sei der dort betriebene Gewerbebetrieb im Rahmen eines Café-Restaurants sowie einer Spielhalle samt angeschlossenem Tageskino gewesen. Tatsächlich habe der Betrieb vor Übernahme als Bierpub bestanden. Das Lokal sei dann in einen Restaurantbetrieb umgebaut worden, die Spielhalle und das Tageskino seien nicht mehr betrieben worden. Hinsichtlich des Gewerbebetriebes an sich habe jedoch Betriebsführungspflicht geherrscht. Der Um- und Zubau sei noch vor Erstellung eines schriftlichen Pachtvertrages erfolgt. Die Adaptierungsarbeiten seien deshalb schon vor Unterzeichnung des Pachtvertrages begonnen worden, da unbedingt noch die gesamte Sommersaison 1995 genutzt werden sollte. In die Adaptierung seien rund S 1,5 Mio. investiert worden. Diese Investitionen seien nach Ende des Mietvertrages ablösefrei in das Eigentum des Vermieters übergegangen. Die Verhandlungen mit Herrn Baumeister FK seien schon im Winter/ Frühjahr 1995 geführt worden. Im Rahmen dieser Verhandlungen seien detaillierte Vereinbarungen getroffen worden. Ein schriftlicher Vertrag sei diesbezüglich jedoch vorerst nicht geschlossen worden. Auf Basis der und im Vertrauen auf diese mündlichen Vereinbarungen sei mit dem Zu- und Umbau begonnen worden. Erst nachdem der Umbau abgeschlossen und das Lokal bereits in Betrieb gewesen sei, sei dem Bw. der Pachtvertrag seitens Herrn FK vorgelegt worden. Dieser habe jedoch keineswegs den getroffenen Vereinbarungen entsprochen. Die Einwendungen hinsichtlich des Vertrages seien lapidar von Herrn FK damit abgetan worden, dass der Bw. ja nicht unterschreiben brauche. In dieser wirtschaftlichen

Notsituation sei der Bw. gezwungen gewesen, den Vertrag zu unterschreiben. Die ursprüngliche Intention sei gewesen, dass das Lokal von der Tochter des Bw. und ihrem damaligen Freund betrieben werden sollte. Nach Erreichen der Gewinnzone sollte der Anteil des Bw. am Gewinn 20% betragen. Mit diesen Überlegungen seien auch umfangreiche Planungen einhergegangen. Einerseits sei der Lokalum- und Zubau detailliert geplant worden. Andererseits habe der Bw. seiner Tochter ein kaufmännisches Konzept erstellt, wonach sich dieses Lokal binnen kürzester Zeit gerechnet hätte. Es wäre innerhalb der zehnjährigen Pachtdauer jedenfalls zu einem erheblichen Überschuss gekommen. Die Tochter habe sodann das Lokal als Einzelunternehmen mit Hilfe ihres damaligen Lebensgefährten geführt. Diese Partnerschaft habe sich jedoch zerschlagen. Unter dieser privaten Misere habe leider auch das Unternehmen erheblich gelitten. Schließlich habe die Tochter ihre gewerbliche Tätigkeit eingestellt. In der Folge sei das Lokal Mitte 1997 an die E-OEG [des Ex-Lebensgefährten] verpachtet worden. Eine persönliche Beziehung zu den Pächtern habe es seitens des Bw. nicht gegeben. Auch dieses Lokal sei jedoch ebenfalls schon relativ früh in finanzielle Schwierigkeiten geraten und es seien Pachtzahlungen an den Bw. nicht überwiesen worden. Der Bw. habe jedoch seine Verpflichtungen gegenüber dem Verpächter immer zeitgerecht erfüllt. In der Folge habe der Bw. das Pachtverhältnis mit der E-OEG gelöst, da diese ihren Pachtzahlungen nicht nachgekommen sei. Ein gerichtliches Vorgehen gegen die E-OEG bzw. deren Gesellschafter sei mangels Aussicht auf Erfolg unterlassen worden. Die E-OEG sei von Amts wegen gelöscht und ein Antrag auf Eröffnung eines Konkursverfahrens mangels Masse abgewiesen worden. Gegen Ende 2001 habe der Bw. versucht, gerichtlich den Pachtvertrag mit dem Verpächter Herrn FK zu lösen. Dieses Verfahren sei jedoch in erster Instanz verloren worden. Auch die dagegen erhobene Berufung sei ebenfalls erfolglos geblieben. Eine Lösung des Pachtvertrages sei nicht möglich gewesen. Der Bw. sei gezwungen gewesen, das Lokal weiter zu betreiben. Um weiteren Schaden abzuwenden, habe der Bw. nochmals verpachtet. Als Pächterin habe der Bw. Frau EK gewinnen können. Wiederum habe der Bw. mit der Auswahl der Pächter kein Glück gehabt. Auch die Pachtzahlungen von Frau EK seien nur in den ersten Monaten eingegangen. Schon bald danach habe der Bw. keine Pachtzahlungen mehr erhalten. Am XX 2004 sei auch über das Vermögen von Frau EK der Konkurs eröffnet worden. Die Tochter des Bw. habe vorübergehend als gewerberechtliche Geschäftsführerin [von Frau EK] fungiert. Der Pachtvertrag sei mit 31. Juli 2005 durch Zeitablauf geendet. Er sei jedoch tatsächlich im Einvernehmen zum 30. April 2005 beendet worden.

Zum Bierliefervertrag:

Gleichzeitig mit Abschluss des Pachtvertrages sei der Bw. auch gezwungen gewesen, den Bierliefervertrag mit zu übernehmen. Diesem Bierliefervertrag seien seinerzeit die Tochter und in der Folge die E-OEG beigetreten. Da jedoch von den Sub-Pächtern die entsprechenden

Biermengen nicht hätten abgesetzt werden können, sei dem Bw. seitens der Brauerei mit Rechnung vom 19. Dezember 2002 die nicht abgenommenen Biermengen in Rechnung gestellt worden. Diese Ausgaben habe der Bw. voll übernommen und bezahlt.

Zur rechtlichen Würdigung:

Das FA versage dem Bw. die Anerkennung der angefallenen Überschüsse (Verluste) mit der Begründung, dass die vertraglichen Verpflichtungen aus privaten Gründen erfolgt seien und daher sowohl ertrags- als auch umsatzsteuerlich nicht berücksichtigt würden. Auf Grund welcher Gesetzesstelle die Versagung erfolgte, bleibe unklar. Die Subsumtion sei demnach entweder unter § 20 Abs. 1 Z 1 und/oder Z 4 EStG 1988 erfolgt. Die Begründung der privaten Natur der Geschäfte des Bw. sei allerdings nicht stichhaltig. Festzuhalten sei weiters, dass der Bw. mit der privaten Natur seiner Tätigkeit erst im Rahmen der Bescheidbegründung konfrontiert worden sei. Das Vorhalteverfahren habe wohl auf Anwendung der Liebhabereiverordnung abgezielt, da eine Prognoserechnung gefordert worden sei. Der Bw. habe bis dato keine Möglichkeit gehabt, zu den privaten Gründen Stellung zu nehmen, dies soll nun nachgeholt werden. Es sei zwar richtig, dass der Bw. seiner Tochter die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit ermöglichen habe wollen. Dies sollte allerdings keinesfalls unentgeltlich im Rahmen der privaten Lebensführung als Starthilfe erfolgen. Angedacht sei vielmehr gewesen, dass der Bw. als Kapitalgeber nach Art und Weise einer stillen Gesellschaft mit reiner Gewinnbeteiligung fungiert habe. Der Anteil des Bw. am Gewinn sollte 20% betragen. Auf Grund der durchgeführten Planung wäre es binnen relativ kurzer Dauer zu einem Gewinnanteil gekommen. Es sei von vornherein des Bestreben des Bw. gewesen, aus diesem Pachtverhältnis einen Gewinn zu erwirtschaften. Es habe sich bei dieser Art Vereinbarung wohl um eine auch unter fremden Dritten übliche gehandelt. Davon auszugehen, dass der Bw. S 1,5 Mio. als Art Spielgeld für die Selbständigkeit der Tochter ohne jede geschäftliche Erfahrung tätige, entbehre wohl jeder Lebenserfahrung. Auch wenn der Bw. immer sehr gut verdient habe, hätte dieser Betrag seinen finanziellen Rahmen bei weitem überstiegen. Aus dem Umstand allein, dass der Bw. für die Finanzierung gesorgt habe, zu schließen, dass ausschließlich private Gründe dafür maßgeblich gewesen seien, sei daher nicht gerechtfertigt. Nach dem Scheitern des Lokals mit seiner Tochter als Betreiberin, habe der Bw. versucht, das Lokal zu verpachten. Es sei nahezu unmöglich gewesen, Pächter für das Lokal zu finden. Neben der wirtschaftlich allgemein schwierigen Situation sei durch die bevorstehende Einführung der 0,5 Promille-Grenze der Markt für die Weitergabe von Gastronomie-Lokalen nahezu nicht vorhanden gewesen. Es habe allgemein die Ansicht bestanden, dass das Ende der Gastronomie bevorstünde. Der Bw. habe sich daher gezwungen gesehen, das Lokal zu einem Pachtschilling weiterzugeben, den er selbst bezahlt habe. Dies erkläre die Direktüberweisung der E-OEG an Herrn FK. Einige Zeit habe dies auch funktioniert. Allerdings sei im Jahre 2001 das böse Erwachen gekommen, als

dem Bw. sein Verpächter eröffnet habe, dass erhebliche Mietrückstände aufgelaufen seien. Herr FK habe sich natürlich am Bw. als Hauptpächter schadlos gehalten. Solange die Pachtzahlungen seitens der E-OEG beglichen worden seien, wäre es steuerlich neutral gewesen. Dies erkläre die Nichtaufnahme in die Steuererklärungen des Bw. Zugegebenermaßen sei dies nicht ganz korrekt gewesen. Während der ersten beiden Jahre des Betriebes durch die Tochter sei keine Gewinnbeteiligung erfolgt, sodass auch hier steuerlich kein Handlungsbedarf gegeben gewesen wäre. Nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit der E-OEG und dem Scheitern des Bw. vor Gericht, den Vertrag mit Herrn FK zu beenden, habe es wieder sehr lange gedauert, bis der Bw., wie ihm gescheint habe, eine geeignete Pächterin gefunden habe. Deren Handicap sei es gewesen, dass sie die Voraussetzungen für das Gewerbeamt nicht erfüllt habe. Als Übergangslösung sollte die Tochter des Bw. als gewerberechtliche Geschäftsführerin fungieren. Dies werde nun seitens des FAes als weiteres Argument für die Stützung der These der privaten Veranlassung verwendet. Wie dem FA bekannt sei, laufe zum Veranlagungsakt der Tochter ein Berufungsverfahren, da diese kaum Einkünfte daraus bezogen habe, die Pächterin diese jedoch als bezahlt gemeldet habe. Warum dieses Dienstverhältnis eine Begründung liefern sollte, dass der Bw. 1995 die Verträge aus privaten Gründen geschlossen habe, sei dem Bw. in keinsten Weise nachvollziehbar. Eine Pächterin benötige einen gewerberechtlichen Geschäftsführer. Da der Bw. zur Schadensbegrenzung sein Lokal wieder habe verpachten wollen, habe er dies vermittelt. Ein brauchbarer Pachtschilling sei allerdings auch aus dieser Verpachtung wieder nicht zu ernten gewesen. Und auch hier seien bald die Pachtzahlungen ausgeblieben. Wie bereits in der Beantwortung zum Ersuchen um Ergänzung des FAes ausgeführt, habe der Bw. alles Erdenkliche versucht, um aus diesem Vertrag auszusteigen. Es sei alles erfolglos gewesen. Der Bw. sei daher immer zu bloßer Schadensbegrenzung gezwungen worden. Auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung des letzten Jahrzehnts im Bereich Gastronomie, sei eine Verpachtung mit Gewinn nicht mehr möglich gewesen. Hätte der Bw. einen Pächter gefunden, an dem er noch etwas verdienen hätte können, hätte er keine Sekunde gezögert. Eine private Veranlassung für das Eingehen der Verträge sei von Anfang an nicht gegeben gewesen. Weiters habe der Bw. alles versucht, um keine Verluste entstehen zu lassen. Leider sei alles erfolglos gewesen. Allerdings könne es auch nicht angehen, dass jeder Verlustquelle die steuerliche Anerkennung versagt werde. Wäre die Verpachtung erfolgreich gewesen, hätte das FA auf Bezahlung der Steuern bestanden. Ein Verweis seitens des Bw. auf eine private Veranlassung wäre wohl nicht möglich gewesen. Wie bereits in der Beantwortung zum Ersuchen um Ergänzung ausgeführt, sei auch keine Liebhaberei gegeben. Die Pachtung eines Gewerbebetriebes könne wohl kaum unter § 1 Abs. 2 LVO fallen. Die Umsatzsteuer sei daher gemäß § 6 LVO jedenfalls zu gewähren.

Hinsichtlich der Kriterienprüfung des § 2 LVO verweise der Bw. auf seine obigen Ausführungen. Es sei stets beabsichtigt gewesen, gewinnorientiert zu handeln. Dass das wirtschaftliche Umfeld sich nach Eingehen der Verträge massiv geändert und seitens des Bw. keine Möglichkeit bestanden habe, dies aktiv zu ändern, dürfe dem Bw. wohl nicht auch noch steuerlich zum Nachteil gereichen. Die einzige Möglichkeit, die der Bw. gesehen habe, sei aus dem Vertrag auszusteigen. Dies sei dem Bw. durch zwei Gerichtsinstanzen versagt worden. Die angefallenen negativen Überschüsse seien daher steuerlich anzuerkennen, ebenso die geltend gemachte Vorsteuer aus dem Bierliefervertrag.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 2005** (Akt 2003 Seite 42) mit der Begründung ab, im Jahr 1995 sei sowohl ein Pachtvertrag als auch ein Bierliefervertrag mit Abnahmeverpflichtung mit der Intention abgeschlossen worden, dass die Tochter des Bw. dieses Lokal betreibe. In weiterer Folge seien beträchtliche Investitionen vom Bw. getätigt worden, ein Sub-Mietvertrag mit der Tochter liege nicht vor. Angeblich sei beabsichtigt gewesen, eine stille Beteiligung mit dem Betrieb der Tochter einzugehen, sobald dieser in die Gewinnzone komme. Dieser Argumentation könne nicht gefolgt werden, da die Tochter bereits 1995 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 273.187,00 erklärt habe, beim Bw. jedoch keinerlei Gewinnanteile lukriert worden seien und auch kein Vertrag diesbezüglich vorgelegt worden sei. Nach Beendigung der Betätigung durch die Tochter aus privaten Gründen sei eine Unterverpachtung mit der E-OEG abgeschlossen und von dieser sei der Pachtschilling gleich direkt an den Eigentümer überwiesen worden (daher beim Bw. Nullsummenspiel). In weiterer Folge sei es zu Liquiditätsproblemen bei diesem Subpächter und zu einer Auflösung dieses Pachtverhältnisses gekommen, eine Lösung des Pachtverhältnisses zwischen dem Bw. und dem Eigentümer sei jedoch rechtlich nicht möglich gewesen. Eine weitere Subpächterin, Frau EK (als gewerberechtliche Geschäftsführerin habe die Tochter des Bw. fungiert), habe ebenfalls Zahlungsschwierigkeiten gehabt und auch hier sei es zu einer Auflösung des Subpachtverhältnisses gekommen. Erstmals werde das Objekt vom Bw. in der Jahreserklärung 2002 steuerlich erwähnt und würden die Verluste geltend gemacht.

In rechtlicher Würdigung ergebe sich laut FA aus diesem Sachverhalt Folgendes:

"Durch den Bezug zur Lebensführung" - die Anmietung sei für den Betrieb der Tochter erfolgt, es gebe keine entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen, welche auf eine fremdübliche Gestaltung schließen lasse, die im Jahr 1995 aufgenommene Betätigung sei steuerlich nicht erklärt worden, was nur darauf schließen lasse, dass keine erwerbswirtschaftliche Betätigung angestrebt worden sei, auch in weiterer Folge sei diese Betätigung gegenüber dem FA nicht bekannt gegeben worden, vielmehr sei die Subverpachtung als reiner Durchläufer behandelt

worden, es liege auch ab 1997 keinerlei Gewinnstreben vor. Es werde daher gegenständliche Betätigung als "Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO" beurteilt. Diese Art der Betätigung ab 1997, also mit der Verpachtung an die E-OEG, habe von vornherein keinen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lassen. Es sei lediglich versucht worden, hinsichtlich der aus privaten Beweggründen eingegangenen Verpflichtung Schadensminimierung zu betreiben. Es liege ein abgeschlossener Zeitraum vor, innerhalb dessen auf jeden Fall ein Gesamtverlust vorliege. In den dem FA nicht offengelegten Jahren 1997 bis 2000 werde von Null ausgegangen, zumindest 2001 müsse ein beachtlicher Verlust erwirtschaftet worden sein, da die E-OEG ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachgekommen sei. Auch in den noch nicht offen gelegten Jahren 2004 und 2005 ergebe sich aus den Ausführungen in der Berufung, dass ein Verlust entstanden sei.

Im **Vorlageantrag vom 29. Dezember 2005** (Akt 2003 Seite 44ff) verwies der Bw. zum Sachverhalt auf seine Ausführungen in der Berufung und brachte zur Berufungsvorentscheidung vor, wenn ihm nunmehr das FA vorhalte, dass [bei der Tochter] bereits 1995 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 273.187,00 erklärt worden seien, so entziehe sich dies seiner Kenntnis. Der ursprünglich erstellte Jahresabschluss 1995 habe ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einen Verlust von S 55.953,19 vor IFB ausgewiesen. Das vorhin erwähnte Ergebnis sei dem Bw. nicht bekannt. Der dem Bw. vorliegende Abschluss 1995 könne bei Bedarf vorgelegt werden. Festzuhalten sei weiters, dass ein schriftlicher Vertrag nicht existiere, da er rechtlich nicht notwendig gewesen sei. Es gebe allerdings handschriftliche Aufstellungen über die gewährten Darlehen.

Laut Bw. sei aus dieser Aufstellung ersichtlich, dass sowohl das gewährte Darlehen rückzahlbar gewesen sei als auch, dass der Gewinnanteil des Bw. 20% betragen hätte. Warum dies nicht fremdüblich sein soll, sei dem Bw. noch immer nicht verständlich. Zum Nullsummenspiel sei noch zu ergänzen, dass es neben dem Subpachtvertrag noch eine so genannte **Privatvereinbarung** gegeben habe (siehe Akt 2003 Seite 45). Diese sei zwar an die Tochter des Bw. gerichtet, sei aber schlussendlich vom Bw. als Hauptpächter abgeschlossen und unterzeichnet worden. Aus dieser sei ersichtlich, dass der Subpächter zu weiteren Zahlungen verpflichtet gewesen wäre. Diese seien nie erfolgt. Daher sei auch keine Aufnahme in die Steuererklärung erfolgt.

Zur rechtlichen Würdigung:

Das FA würdige die Tätigkeit des Bw. als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO. Allerdings fehle die Angabe, welche Ziffer des Abs. 2 gemeint sei. Offensichtlich sei Z 2 gemeint, dabei übersehe das FA aber, dass die Tätigkeit typischerweise in der Lebensführung gegründet sein müsse. Damit sei wohl ein objektiver Maßstab angesprochen, der im Fall des Bw. wohl nicht gegeben

sein könne. Die Pachtung eines Gastgewerbebetriebes samt Übernahme des Bierliefervertrages sei offensichtlich keine Handlung, die typischerweise in der Lebensführung gegründet sei. Es könne sich daher höchstens um eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO handeln. Damit sei gemäß § 6 LVO hinsichtlich der Umsatzsteuer jedenfalls von der Unternehmereigenschaft auszugehen. Zu § 1 Abs. 1 LVO sei auszuführen, dass der Bw. bestrebt gewesen sei und versucht habe, die Tätigkeit gewinnbringend zu machen bzw. zu beenden. Beides sei nicht gelungen (unter Hinweis auf die Ausführungen in der Berufung). Zum abgeschlossenen Beobachtungszeitraum sei zu bemerken, dass dies wohl auf Grund des Gerichtsurteils anders gelagert sei, als in bisher entschiedenen Fällen. Selbst das FA gehe ab 1997 von einer Betätigung aus. Wenn der Bw. nun auf Grund eines rechtskräftigen Urteils gezwungen sei, eine Tätigkeit aufrecht zu erhalten, könne wohl nicht von Liebhaberei ausgegangen werden. Selbst der VwGH habe zu Fehlinvestitionen bereits ausgeführt, dass diese eine Einkunftsquelle darstellen würden und Verluste zu gewähren seien (unter Hinweis auf VwGH 20.9.2001, 98/15/0132). Nach den bisherigen Ausführungen des Bw. könne wohl kein Zweifel darüber bestehen, dass dieser Sachverhalt als Fehlinvestition zu qualifizieren sei.

▪ **Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 und 2005:**

In den Bescheiden vom 14. Jänner 2008 betreffend **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 und 2005** (Umsatzsteuer 2004 und 2005 jeweils in der Fassung Berichtigung gemäß § 293 BAO laut Bescheid vom 23. Jänner 2008) erkannte das FA die berufsgegenständliche Vermietungstätigkeit ebenfalls nicht an und verwies zur Begründung auf die Begründung "des Vorjahresbescheides / der Berufungsvorentscheidung".

Dagegen erhob der Bw. die **Berufung vom 8. Februar 2008** und verwies auf seine Ausführungen in der Berufung vom 27. September 2005 "zur Steuersituation 2002 und 2003".

b) Verfahren UFS

Mit **Vorhalt vom 11. April 2006** bezog sich der UFS auf das Vorbringen des Bw., wonach für diesen neben Investitionskosten von S 1,5 Mio. bereits vor dem Jahr 2002 weitere Ausgaben wie Mietrückstände gegenüber dem Verpächter FK und eine von den Subpächtern nicht erfüllte Bierabnahme angefallen seien, und ersuchte um Stellungnahme, wie hoch diese Ausgaben gewesen und warum sie in diesen Jahren nicht gegenüber dem FA erklärt worden seien. Weiters wurde um Vorlage des vom Bw. der Tochter erstellten kaufmännischen Konzeptes, wonach sich dieses Lokal binnen kürzester Zeit gerechnet hätte, des Bierliefervertrages und des Subpachtvertrag mit Frau EK ersucht.

Mit **Schreiben vom 11. Mai 2006** legte der Bw. den Subpachtvertrag vom 27. August 2002, und den Bierliefervertrag vom 18. Juli 1995 und eine zusätzliche Vereinbarung mit der Brau-

erei vom 19. Dezember 2002 bzw. 9. Jänner 2003 vor und gab an, dass die Investitionskosten im Rahmen des Geschäftes seiner Tochter getätigt worden seien. Gedacht sei beim Bw. immer eine stille Beteiligung mit ausschließlicher Gewinnbeteiligung gewesen. Da das Unternehmen seiner Tochter nie einen Gewinn abgeworfen habe, sei es daher nie zu einer Gewinnbeteiligung gekommen. Aus diesem Grund sei daher auch keine Aufnahme in die Steuererklärungen erfolgt. Die Ausgaben hinsichtlich des nicht erfüllten Bierabnahmevertrages seien im Jahr der Fälligestellung 2003 geltend gemacht worden. In der Zeit 1998 bis etwa 2001 seien die Einnahmen immer gleich hoch den Ausgaben gewesen, sodass auch diesbezüglich keine Aufnahme in den Steuererklärungen getätigt worden sei. Auf diesen Fehler sei bereits im ersten Ersuchen um Ergänzung hingewiesen worden. Zur vom Bw. so bezeichneten "Überschlagskalkulation" sei anzumerken, dass von einem monatlichen Umsatz in Höhe von S 300.000,00 ausgegangen worden sei. Dieser Wert sei aus einem in Wien betriebenen Lokal abgeleitet worden. Der Bw. legte folgende Überschlagskalkulation vor (größtenteils gerundete Beträge):

Überschlagskalkulation Restaurant Y:

A) Personalkosten	S	S	S
	Netto		Abgaben
Freund der Tochter	11.664,00		2.285,00
Tochter Bw.	10.000,00		
Roland	9.575,00	LST, DB	5.000,00
Koch	12.000,00	Krankenkasse	20.000,00
Küchenhilfe	8.000,00		
Koch	7.000,00	(8.500,00)	
	57.000,00		28.000,00
13. u. 14. Geh. = 42,2/12	7.000,00		3.000,00
	64.000,00		31.000,00
	28.000,00		
	3.000,00		
	95.000,00		
B) Sachaufwand			
B1) Fixkosten		B2) Verbrauchskosten	
Pacht	16.000,00	umsatzabhängig	75.000,00
Auto	6.000,00	Nahrungsmittel	
Steuerberater	3.000,00	Servietten	
Strom	2.000,00	WC-Papier	
Gas	2.000,00	Tischwäsche	
Telefon	2.500,00	ca. 1/3 des Umsatzes	
Abfall (Gem.)	2.500,00	Umsatz =	225.000,00
Getränkesteuer	2.500,00	täglich =	8.650,00
Kommunalsteuer	3.000,00		
	36.500,00		
	75.000,00		
	111.500,00		
A + B =	206.500,00		

[**Anmerkung UFS:** Festzustellen ist, dass die Summe der Personalkosten ohne 13. Und 14. Gehalt mathematisch richtig **S 58.239,00** und die Summe der Fixkosten **S 39.500,00** beträgt.]

Mit **Vorhalt vom 9. Juni 2006** ersuchte der UFS den Bw. um Bekanntgabe und Aufgliederung der Ergebnisse für 2004 und 2005. Mit **Schreiben vom 23. Juni 2006** gab der Bw. an, die Steuererklärung 2004 sei bereits beim FA eingebracht, die Erklärung 2005 werde gerade erstellt. Hinsichtlich der Pachteinnahmen sei noch anzumerken, dass bereits im Kalenderjahr 2004 die Pachteinnahmen der Pächterin Frau EK nur unregelmäßig zugeflossen seien, bevor der Konkurs eröffnet worden sei. Im Jahr 2005 seien dann nur mehr geringfügige Beträge (Masseforderungen) zugeflossen. Weiters sei zu bemerken, dass auch im Kalenderjahr 2004 vom Bw. versucht worden sei, das Pachtverhältnis mit Baumeister FK aufzulösen, dieser sei jedoch erst knapp beim offiziellen Ende im September 2005 bereit gewesen, das Verhältnis im Juni aufzulösen. Eine Pächtersuche durch den Bw. nach Eröffnung des Konkurses seiner Pächterin sei daher wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen.

Im **Erörterungstermin vom 20. März 2009** gab der steuerliche Vertreter an, er habe die Vertretung des Bw. beginnend mit 2002 übernommen. Für die Jahre 1995 bis 2001 habe bei der Tochter des Bw. eine Betriebsprüfung stattgefunden. Nach einer Besprechung mit namentlich genannten Funktionären des FAes und der damaligen Steuerberaterin sei der Zeitraum 1995 bis 2001 unter bewussten Anführungszeichen "erledigt" mit einer Abschlagszahlung und einem Lösungsbescheid abgehandelt worden.

Der steuerliche Vertreter habe dann den Pachtvertrag mit Herrn FK betreffend die Jahre 1995 bis 2005 analysiert und sei zu folgendem Ergebnis gekommen: Der Bw. sei im Jahr 2003 zum steuerlichen Vertreter gekommen, als ihm vom Gericht rechtskräftig ein vorzeitiges Ausscheiden aus dem Pachtvertrag verwehrt worden sei. Das Eingehen des Pachtvertrages sei sicherlich nicht aus persönlichen Motiven erfolgt, sondern es sollte Geld verdient werden. Der Zeitraum 1995 bis 2001 sei ein Nullsummenspiel gewesen. Ab 2002 hätten sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der Pächter geändert und es sei die Forderung der Brauerei an den Bw. dazu gekommen. Man habe beschlossen, ab 2002 die Verluste steuerlich geltend zu machen.

Der Bw. gab an, vor dem Jahr 1995 habe seine Tochter praktisch das gleiche Lokal (griechisches Lokal Y an einer genannten Adresse in Wien geführt, das aber mehr oder weniger nur so dahin getümpelt sei. Der Bw. habe dem zugesehen und sei bereit gewesen, seine Tochter zu unterstützen, wenn er für das eingesetzte Kapital durch die Erträge des Lokals abgedeckt und auch zusätzlich verdient hätte. Geplant sei gewesen, einen neuen Standort aufzubauen und die alten Fehler dort nicht zu wiederholen. Die Tochter habe schon die entsprechende

Ausbildung betreffend griechische Küche gehabt. Die Tochter und ihr damaliger Partner hätten den Bw. mit einer mehr oder weniger kopflosen Aktion und ohne ihn zu fragen, durch die Lokaleröffnung in Wien überrascht. Das Lokal sei in Form einer Y-GmbH, jedoch ohne Konzept geführt worden. Dort in Wien habe es vier griechische Lokale in der Nähe und keine Parkmöglichkeit gegeben. Der Bw. sei dann notgedrungen für die restlichen finanziellen Verpflichtungen seiner Tochter für das Lokal in Wien aufgekommen.

Der Bw. habe dann gesagt, dass er das Ruder in die Hand nehme und seine Tochter könne ihn beraten jedoch nicht umgekehrt. Sie hätten dann von dem freien Lokal am nun berufsgegenständlichen Standort in Niederösterreich erfahren. Der Bw. sei zwar mit Herrn FK seit ca. 30 Jahren bekannt und nach dem Reden der Leute soll er keinen guten Ruf haben, aber man könne in die Menschen nicht hinein schauen. Das bestehende Lokal sei zunächst für ein Restaurant nicht geeignet gewesen und so habe der Bw. aus eigenem Geld S 1,5 Mill. insbesondere für die Küche investieren müssen. Herr FK habe den Bw. insofern hingehalten, als er seine mündlichen Zusagen nicht eingehalten habe. Erst als die Investitionen getätigt worden seien, habe der Bw. den schriftlichen Vertrag akzeptieren müssen, wonach die Investitionen entschädigungslos in das Eigentum von FK übergehen sollten. Der Restaurantbetrieb sollte schon auf längere Zeit stattfinden. Die Befristung auf 10 Jahre im Pachtvertrag sei auf Herrn FK zurückgegangen, damit er bei einer Verlängerung mehr Geld verlangen könnte.

Der Referent verwies auf den Umstand, dass die vom Bw. im Vorlageantrag vom 29. Dezember 2005 in Kopie beigelegte handschriftliche Aufstellung (Akt 2003 Seite 46) unvollständig sei, da ihr der erste Absatz betreffend ein Restaurant Y in Wien fehle (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1998 bei der Tochter, Seite 59). Kopien beider " Fassungen " der Aufstellung wurden an die Parteien überreicht.

Der Bw. gab dazu an, dass er durch die Weglassung des oberen Absatzes betreffend das Lokal Y in Wien keine Verwirrung stiften habe wollen. Zum damaligen Zeitpunkt sei in dem Verfahren das Lokal in Wien kein Thema gewesen.

Der Bw. gab zurückkommend zur Lokaleröffnung in Niederösterreich im Jahr 1995 an, dass dieses ein Neubeginn nach dem "Misserfolg" in Wien habe sein sollen. Er habe seiner Tochter und ihrem damaligen Lebensgefährten klargemacht, dass das neue Lokal nach seinem Konzept betrieben werden soll.

Bezüglich Biervertrag verwies der Bw. auf seinen Schuldbeitritt 2002/2003 und gab an, der Brauereivertreter habe ohne sein Wissen mit dem damaligen Freund der Tochter die Absatz-

menge gekürzt, was dazu geführt habe, dass das Kontingent laut Rahmenvertrag noch weniger erfüllt worden sei.

Über Befragen der FA-Vertreterin gab der Bw. an, bis zum Nervenzusammenbruch seiner Tochter habe das Lokal gut funktioniert. Nach dem Ausscheiden seiner Tochter habe der Bw. einen Nachfolger finden müssen. Das sei dann der Ex-Freund gewesen. Der hätte sicher selbst einen neuen Bierliefervertrag mit geringeren Mengen abschließen können, jedoch habe noch der alte Bierliefervertrag aus 1995 mit seiner Tochter bestanden. Die Brauerei habe damals S 180.000,00 bezahlt, die für die Küchen- und Kühleinrichtung verwendet worden seien. Da die Tochter kein Geld mehr gehabt habe, habe der Bw. für den Bierliefervertrag aus 1995 mithaften müssen.

Laut Bw. habe die Tochter ab Lokaleröffnung keine finanziellen Schwierigkeiten sondern gravierende Probleme mit dem Personal gehabt. So habe beispielsweise das Arbeitsamt 23 Personen geschickt, die jedoch nicht an der Arbeit, sondern nur am Stempel interessiert gewesen seien. Ein anderer Vorfall sei gewesen, dass ein Autobus angekündigt gewesen sei und zwei Stunden vorher habe der Koch ohne Ankündigung seine Sachen gepackt und das Lokal verlassen. Zum Beispiel sei das Reinigungspersonal nicht bereit gewesen, das Lokal um 23 Uhr zu putzen. Die Tochter sei dann auf sich alleine gestellt gewesen und habe diese Arbeit selbst tun müssen und sei nicht vor 1 Uhr nach Hause gekommen. Selbst die Frau des Bw. habe helfen müssen. Es sei somit zu einer Verdichtung von Problemen gekommen. Die Kundenakzeptanz sei zufrieden stellend gewesen, die Gäste hätten von dem nicht so viel mitbekommen. Der Zulauf sei vor allem bei Eröffnung sehr gut gewesen. In der ersten Zeit seien es über S 400.000 im Monat gewesen, mehr als die Deckung ausgemacht habe. Durch die großen Probleme habe die Tochter jedoch das Lokal vor allem aus physischen Gründen nicht weiterführen können. Zu Beginn habe eine Beziehung seiner Tochter zum damaligen Freund bestanden, die jedoch im Laufe der Zeit beendet worden sei. So sei die Tochter darauf gekommen, dass der damalige Freund in die eigene Tasche gewirtschaftet habe. Die Tochter sei notgedrungen in der Küche gewesen, da die Köche immer wieder ausgefallen seien, und habe damit keinen Überblick mehr im Verkauf gehabt. Sie habe dann nicht erkannt, dass die Umsätze trotz gleich bleibender Kundenfrequenz abgenommen hätten. Auch habe der Ex-Freund keine Registrierkassa in Betrieb gehabt, die erst um S 45.000,00 habe angeschafft werden müssen. Die Getränke seien nicht mehr kontrollierbar gewesen. Die Tochter sei dann 1997 ausgestiegen, weil sie gesundheitlich nicht mehr habe weiter können. Der Bw. habe sie selbst herausgenommen und gesagt, es sei Schluss.

Nach dem Ausstieg der Tochter 1997 habe sich folgende Situation ergeben: Der Ex-Freund der Tochter sei Ägypter. In gewisser Weise habe er sich gekränkt gefühlt. Nach dem

Ausscheiden der Tochter habe sich allerdings angeboten, dass der Ex-Freund nun das Lokal selbst führen sollte. Ab diesem Zeitpunkt habe der Bw. erkannt, dass er nicht mehr positiv habe aussteigen können und notgedrungen den Pachtvertrag bis zum Ende erfüllen müsse. Der Bw. habe auch versucht, bei Gericht aus dem Pachtvertrag auszusteigen, was vom Gericht abgelehnt worden sei.

Dazu legte der steuerliche Vertreter ein Urteil des Bezirksgerichts vom 22. Jänner 2002 und die Berufung des Bw. vom 15. März 2002 vor.

Der Bw. gab über Vorhalt des Referenten bezüglich Verträge unter nahen Angehörigen an, er habe sich zunächst geniert, mit seiner eigenen Tochter einen schriftlichen Vertrag zu machen. Die von ihm eingesetzten S 1,5 Mio. hätte der Bw. auf zehn Jahre zurückbekommen, so wie er sich sein Konzept vorgestellt habe. Es sei mündlich ausgemacht worden, dass Herr FK dem Bw. die investierten S 1,5 Mio. zurückgeben sollte. Erst nachdem das Geld ausgegeben und die Investitionen verbaut gewesen seien, habe FK den Bw. mit dem nunmehr vorliegenden schriftlichen Vertrag konfrontiert, wonach die Investitionen FK gehören sollten. Herr FK habe süffisant gesagt, der Bw. brauche (müsse) ja nicht unterschreiben. Der Bw. habe bisher mit solchen Leuten nichts zu tun gehabt.

Der Bw. erklärte sein handschriftliches Konzept wie folgt: Die Schulden S 1,34 Mio. seien seine Investitionen, das sei die belegbare Summe. Die S 1,34 Mio. würden den Investitionen S 1,5 Mio. entsprechen. Diese sollten mit 7,75% monatlich in Höhe von S 8.654,00 von der Tochter an den Bw. zurückgezahlt werden. Nach dem FK seine Zusage nicht eingehalten habe, habe der Bw. gesagt, inklusive Zinsen würden seine bisherigen Investitionen rund S 2 Mio. ausmachen, die mit je S 1 Mio. auf die Tochter und den Ex-Freund zu verteilen seien. Beide sollten diese Summe binnen zehn Jahre an den Bw. zurückzahlen. Damit habe der Bw. seiner Tochter und dem Ex-Freund zeigen wollen, dass sie sich anstrengen sollen, um je jährlich S 100.000,00 zurückzuzahlen. Selbst nach der obigen Rückzahlung hätte aus dem Geschäft ein Gewinn übrig bleiben müssen, der je 40% auf die Tochter und den Ex-Freund und 20 % auf den Bw. entfallen sollte. Dadurch dass der Bw. Kapital zur Verfügung gestellt habe, durch seine Investition habe der Bw. das Restaurant erst ins Laufen gebracht, habe er nach seinem Ermessen einen Anteil von 20% am Gewinn.

Der Bw. brachte zur laufenden Kalkulation vor, er beziehe sich auf die weitere handschriftliche Aufstellung laut Vorlage des Steuerberaters im Schreiben an den UFS vom 11. Mai 2006. Es habe sich um die ursprüngliche Idee gehandelt, die jedoch mit einem neuen Konzept nach Abschluss des Pachtvertrages vom August 1995 verfolgt worden sei. Dieses neue Konzept wurde wie folgt besprochen:

Der Bw. sei von der mündlichen Zusage von FK ausgegangen, dass alles was eine Behörde im Zusammenhang mit der Genehmigung eines Restaurantbetriebes vorschreiben würde, von FK erledigt würde. FK habe zugesagt, dass die Genehmigung für das neue griechische Lokal auf seine Kosten erfolgen sollte. Davor habe es nur ein Bierpub gegeben, das total abgewirtschaftet, verschmutzt und eine schmierige Angelegenheit gewesen sei. Wer das Bierpub betrieben habe, wisse der Bw. nicht. FK habe Interesse gehabt, dass ein schönes Lokal in sein Haus komme. FK wohne selbst im Haus daneben. Der Bw. fühle sich durch FK auch dadurch getäuscht, dass es nicht einmal Baugenehmigungen gegeben habe. Nach dem Dafürhalten des Bw. hätte der Restaurantbetrieb nach dem nunmehrigen Konzept (vorgelegt im Schreiben vom 11. Mai 2006) wirtschaftlichen Erfolg gehabt.

Der steuerliche Vertreter brachte zu der [richtig:] Ausgabe € 7.000,00 aus dem Biervertrag im Jahr 2003 vor, es handle sich um die Inanspruchnahme des Bw. durch die Brauerei laut Vereinbarung vom 19. Dezember 2002 / 9. Jänner 2003. Die S 180.000,00 [netto Zusage für die Eingehung eines Liefervertrages bei der Brauerei] seien im Jahr 1995 bei der Tochter steuerwirksam geworden, daher werde die Rückzahlung der € 7.000,00 im Jahr 2003 beim Bw. steuerlich wirksam, da dieser die Rückzahlung habe übernehmen müssen.

Die FA-Vertreterin wendete ein, man wisse gar nicht, ob die S 180.000,00 von der Tochter versteuert worden seien und überdies sei die Tochter und nicht der Bw. Steuersubjekt. Die Schuldübernahme sei aus Unterstützung der Tochter und nicht aus einkommensteuerrechtlichen Gründen erfolgt.

Der steuerliche Vertreter replizierte, aus dem Pachtvertrag vom August 1995 sei der Bw. zur Führung des Restaurantbetriebes verpflichtet gewesen, habe daher die Verpflichtung aus dem Bierliefervertrag mitübernehmen müssen, auch um neue Subpächter zu finden, und im Fall der Frau EK sei es dieser gelungen, den Bierliefervertrag einzuhalten. Auch ein neuer Subpächter hätte einen eigenen Bierliefervertrag nur auf 10 Jahre bekommen und nicht kürzer und dies hätte nicht mit der Restlaufzeit des Pachtvertrages vom August 1995 zusammengepasst. Damit wäre eine Subverpachtung unmöglich gewesen.

Die FA-Vertreterin replizierte, wenn man mit der Betriebsführungsverpflichtung aus dem Pachtvertrag vom August 1995 argumentiere, dann hätte der Bw. auch selbst im Jahre 1995 einen gleich langen zehnjährigen Bierliefervertrag im eigenen Namen abschließen müssen und den Zufluss der S 180.000,00 bei sich versteuern müssen.

Der Referent wies darauf hin, dass laut dem Bierliefervertrag der Tochter aus dem Jahr 1995 die S 180.000,00 auf das Konto des Bw. zu zahlen gewesen seien und daher sehr wohl ein Zufluss beim Bw. stattgefunden habe.

Der steuerlicher Vertreter wendete ein, das habe für die einkommensteuerliche Betrachtung keine Relevanz, da der faktische Zahlungsfluss für die Einkommensteuer keine Bedeutung habe.

Der Referent wies darauf hin, dass das Subpachtverhältnis zwischen der Bw. und seiner Tochter bereits 1997 beendet gewesen sei. Inwieweit soll nun für die Berufungsjahre ab 2002 der Einwand der privaten Versorgung der Tochter greifen?

Laut FA-Vertreterin sei die Wurzel im zehnjährigen Pachtvertrag aus dem Jahre 1995 gelegen, der für die Tochter eingegangen worden sei.

Der Referent wies darauf hin, dass nach der vom Bw. dargestellten Vorgangsweise die an Herrn FK geschuldete Pacht im Subpachtverhältnis mit der Tochter und ab dem Jahr 1997 mit der E-OEG ein Nullsummenspiel sein sollte, in dem die Subpächter die vom Bw. geschuldete Pacht selbst an FK zahlen sollten (ca. S 15.000,00 monatlich brutto). Erst im dritten Pachtvertrag im Jahr 2002 mit Frau EK sollte diese an den Bw. mehr bezahlen, nämlich umgerechnet S 23.000,00 brutto monatlich.

Laut steuerlichem Vertreter zeige sich darin, dass der Bw. im dritten Subpachtvertrag versucht habe, Gewinn zu erwirtschaften.

Die FA-Vertreterin gab an, mit dem in der Berufungsvorentscheidung genannten Gewinn von S 139.741,00 seien vermutlich Schwarzumsätze gemeint, die es ja laut Betriebsprüfung gegeben habe.

Der steuerlicher Vertreter wies darauf hin, dass laut dem Ergebnis der Betriebsprüfung mit einer Einkommensteuerbelastung von S 62.000,00 sich der vom FA angesprochene Gewinn von rund S 139.000,00 ergebe, die FA-Vertreterin bestätigte dies.

Mit **Vorhalt vom 21. April 2009** ersuchte der UFS betreffend Verjährung der Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2001 um Übersendung einer Kopie der Verständigung über die Vorlage einer damaligen Berufung vom 29. November 2006 gegen damalige Bescheide vom 20. September 2006 betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001.

Mit **FAX vom 22. April 2009** übersendete der Bw. diese Verständigung des FAes an den Bw. vom 18. Mai 2007 und brachte vor, dass durch eine Stattgabe der Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren ex lege in die Lage trete, in der es sich vor Wiederaufnahme befunden habe. Dies könne nur bedeuten, dass sämtliche Handlungen im ursprünglichen Wiederaufnahmeverfahren ex lege keine Wirkung mehr entfalten könnten.

In den **weiteren Vorhalten vom 10. und 13. Juli 2012** ersuchte der UFS nochmals um Vorlage des Subpachtvertrages mit der Tochter und wies auf die Werbungskostenüberschüsse aus der Unterverpachtung E-OEG und Frau EK in folgender Höhe hin:

	2002	2003	2004	2005
	€	€	€	€
	-15.513,17	-9.264,54	-5.388,10	-2.816,09
Summe		-24.777,71	-30.165,81	-32.981,90

Der Pachtvertrag des Bw. mit Baumeister FK sei bis 31. Juli 2005 befristet gewesen. Der Bw. habe mehrfach angegeben, dass er versucht habe, vorzeitig – also vor dem 31. Juli 2005 – den Pachtvertrag mit Herrn FK zu beenden, was jedoch auch an Gerichtsurteilen gescheitert sei. Der Bw. habe weiters angegeben, keine Unterverpachtung über das Ende des Pachtvertrages mit Herrn FK hinaus beabsichtigt zu haben. Es sei daher bei Beginn der Betätigung der Unterverpachtung an fremde Personen mit dem schriftlichen Subpachtvertrag an die E-OEG ab 16. Juni 1997 von vornherein beabsichtigt gewesen, diese spätestens nur bis zum 31. Juli 2005 auszuüben. Damit sei eine von vornherein zeitlich begrenzte Betätigung 1997 bis 2005 vorgelegen. Für die Beurteilung einer Liebhaberei des abgeschlossenen Zeitraumes 1997 bis 2005 werde daher ersucht, die Ergebnisse auch der Jahre 1997 (ab dem 16. Juni 1997) bis 2001 anzugeben.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 29. August 2012** gab der Bw. an, die gewünschten Unterlagen seien nicht mehr "auffindbar". Bei sämtlichen Unterlagen sei die Aufbewahrungsfrist (teilweise bereits vor Beginn des Berufungsverfahrens) abgelaufen, sodass der Bw. vermute, diese bereits vernichtet zu haben.

Mit **Schreiben vom 26. Februar 2013** zog der Bw. seinen Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Laut offenem Firmenbuch wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Jänner 1993 die Y-GmbH gegründet. Die Tochter des Bw. und ihr damaliger Freund waren vom 8. Jänner bis 25. August 1994 (Datum jeweils Eintragung im Firmenbuch) die einzigen selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer und Gesellschafter zu je 50%. Die Y-GmbH wurde nach Eröffnung des Konkurses am 7. November 1996 am 29. Mai 1999 amtswegig gelöscht.

Der Bw. legte eine **handschriftliche Aufstellung** (Akt 2003 Seite 46) vor, die jedoch unvollständig ist: Die vom Bw. im Schreiben an den UFS vorgelegte Kopie der handschriftlichen Aufstellung (Akt 2003 Seite 46) unterscheidet sich von der vollständigen Aufstellung durch das

Fehlen eines ersten Absatzes betreffend das Restaurant Y in Wien (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1998 bei der Tochter des Bw. Seite 59).

Die vollständige **Aufstellung mit angegebenem Datum "28.8.1993"** lautet:

[Erster Absatz:]

Gesellschaft Restaurant Y Wien S 400.000, S 600.000, Schulden S 1 Mio. (Raiba Bürges) aufgeteilt mit je S 500.000 auf die Tochter und deren Freund, Rückzahlung: aus anteiligen Gewinnen vom Restaurant Y in Niederösterreich und dem Verkaufserlös ergibt 0.

[Weiterer Inhalt der Aufstellung:]

Restaurant Y in Niederösterreich Schulden S 1,34 Mio. (Bw.), fixe Rückzahlung an den Bw. 7,75% mtl. Zinsen = S 8.654,00, Pächter: Bw., Geschäftsführer: Tochter, Geschäftsführerstellvertreter: Freund der Tochter

Beteiligungsangebot vom Bw. an die Tochter und deren Freund mit je maximal S 1 Mio., Beteiligungen sind privat oder über Kredit aufzubringen

Gewinnaufteilung: Tochter 40%, Bw. 20%, Freund der Tochter 40%.

[Ende der Aufstellung, die Aufstellung ist nicht unterfertigt.]

Mit **Pachtvertrag vom 28. August 1995** (Akt 2003 Seite 17ff) pachtete der Bw. von Herrn FK die berufungsgegenständliche Liegenschaft. Laut Angaben im Vertrag stand dem Verpächter FK auf Grund einer erteilten Konzession der Betrieb eines Caferestaurants sowie einer Spielhalle samt angeschlossenem Tageskino auf der Liegenschaft zu. Verpachtet wurden der Gast- bzw. Schankraum, Küche, 3 WC, Dusche, Garderobe, Gang, Abstell- und Heizraum, Benützung der im Gartenbereich angesiedelten Sitzplätze im Ausmaß von 50 m² sowie Parkplätze. Laut Vertrag war dem Pächter (Bw.) der Zustand des übernommenen Gewerbebetriebes samt Baulichkeit bekannt. Alle während der Pachtdauer notwendigen Reparaturen und Neuanschaffungen gingen ausschließlich zu Lasten des Pächters. Das Pachtverhältnis begann mit 1. August 1995 und wurde auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen, sodass es ohne Kündigung mit 31. Juli 2005 enden sollte. Der wertgesicherte Pachtzins betrug monatlich S 12.000,00 zuzüglich Betriebskosten, USt und gesonderten Verwaltungskosten in Höhe von 5% des Bruttozinses. Der Pächter war verpflichtet, den gepachteten Betrieb ordentlich zu führen und die behördlichen Vorschriften einzuhalten. Bauliche Änderungen und jegliche Investitionen in das Pachtobjekt gingen laut Vertrag ohne jegliche Ablöse in das sofortige Eigentum des Verpächters über. Eine Unterverpachtung war

nur mit ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung des Verpächters möglich (Pachtvertrag Punkt 11).

Es existiert ein **Schreiben vom 27. März 1995** (Arbeitsbogen Betriebsprüfung bei der Tochter Seite 41), in dem die Tochter des Bw. Herrn FK in "Erfüllung von Punkt 11 des Pachtvertrages" um Zustimmung ersuchte, dass sie das Pachtobjekt Caferestaurant der Sa-GmbH "unterverpachte". [Anmerkung UFS: Pächter war tatsächlich der Bw. und nicht seine Tochter, auch wurde niemals an die Sa-GmbH unterverpachtet.] Das Schreiben enthält die Unterschrift von FK nach dem Wortlaut "Ich erkläre mich damit einverstanden".

Die Sa-GmbH wurde laut offenem Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Juli 1975 (damals noch unter einem anderen – chinesischen - Namen) gegründet. Die Tochter des Bw. war vom 4. März 1994 bis 24. April 1996 (Eintragung im Firmenbuch) einzige selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin und Gesellschafterin zu 25%, der Bw. war in derselben Zeit Gesellschafter zu 74% und Herr "Sa" (Spitzname für Herrn E, damaliger Freund der Tochter) Gesellschafter zu den restlichen 1%. Die Gesellschaft wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 20. November 1998 aufgelöst und in Folge Liquidation am 18. September 2003 gelöscht.

Tatsächlich wurde das Lokal Y in Niederösterreich nicht an die Sa-GmbH unterverpachtet sondern zunächst in der Zeit vom **21. Juli 1995 bis 16. Juni 1997** laut Abgabenerklärungen der **Tochter** des Bw. von dieser als Einzelunternehmen geführt (vgl. jeweils Fragebogen anlässlich Eröffnung und Aufgabe einer gewerblichen Tätigkeit siehe Dauerbelege Seite 4 und 7 im Veranlagungsakt der Tochter sowie die veranlagten Jahre 1995 bis 1997).

Ein schriftlicher Unterpachtvertrag zwischen dem Bw. (Pächter von FK) und seiner Tochter über den Lokalbetrieb existiert nicht.

Vom Verpächter FK wurden die monatlichen Vorschreibungen über Hauptmietzins, Verwaltung, Betriebskostenpauschale und 20% USt direkt an den Bw. gerichtet. Die Tochter des Bw. machte diese Beträge als eigenen Mietaufwand geltend.

	1995	1996	1997
	S	S	S
Miet- und Pachtaufwand netto	70.413,04	166.036,55	85.983,09

Im **Schreiben vom 22. Juli 2001** (Akt 2006 Seite 2) gab der Bw. gegenüber seiner Tochter an: "Gemäß unserer Untermietvereinbarung betreffend das Lokal in [Ort], [Gasse], stelle ich die mir vom Vermieter, Herr FK, [Ort], [Gasse2], angelastete Umsatzsteuer wie folgt in Rechnung, und zwar

	S		S
für 1995 Dr.A, Pachtvertrag	5.000,00	20%	1.000,00

für 1995 Miete u. Betriebskosten	70.413,05	20%	14.082,61
für 1996 Miete u. Betriebskosten	166.036,55	20%	33.207,31
für 1997 Miete u. Betriebskosten	85.983,10	20%	17.196,62
			<u>65.486,54"</u>

Im **Subpachtvertrag vom 13. Juni 1997** (Arbeitsbogen Tochter Seite 43ff) betreffend das griechische Spezialitätenrestaurant Y bot der Bw. (Pächter) den Gastronomiebetrieb als Subpacht der E-OEG (Subpächterin) zu den Bedingungen an, dass (1.) die E-OEG "alle relevanten Bedingungen" gegenüber dem Verpächter Herrn FK pünktlich einhalte. Die E-OEG war laut Vertrag verpflichtet, auf eigene Rechnung und Risiko den vom Bw. gepachteten Betrieb zu den ihr "bekannten Pachtvertragspunkten" zu führen. Die E-OEG verpflichtete sich, den Bw. schad- und klaglos zu halten und ihm und seiner Frau, seiner Tochter und seinem Sohn die Geschäftsunterlagen jederzeit einsehen zu lassen (2.). Ab dem Zeitpunkt der Geschäftsübernahme am **16. Juni 1997** war die E-OEG für alle betriebswirtschaftlichen und gewerberechtlichen Belange verantwortlich und sollte den gesetzlich vorgeschriebenen Konzessionsträger bestellen (3.). Die E-OEG beteiligte sich an der Begleichung von offenen geschäftlichen Zahlungsverpflichtungen der Tochter des Bw. mit S 200.000,00 und übergab diesen Betrag an die Tochter im Zuge der Geschäftsübernahme. Dieser Geldbetrag sollte keine Investitionsablässe sein. Im Falle einer vorzeitigen Auflösung des Subpachtverhältnisses durch die E-OEG, beispielsweise zufolge eines geschäftlichen Misserfolges, sollte dieser Betrag nicht zurückgezahlt werden (4.). Das Unterpachtverhältnis sollte sofort enden, wenn die E-OEG die monatlich vorgeschriebenen Abgaben, Pacht- und Betriebskosten einmal nicht pünktlich gemäß dem Pachtvertrag zwischen Herrn FK und dem Bw. an Herrn FK bezahlen würde. Weitere Endigungsgründe waren offene, den Betrag von S 40.000,00 überschreitende Rechnungen, der Verlust der Gewerbeberechtigung, Stellung eines Konkursantrages oder Veränderungen des Beteiligungsverhältnisses des Freundes der Tochter an der E-OEG ("zur Zeit 99%") ohne Zustimmung des Bw. Der Bw. hatte ein halbjährliches Kündigungsrecht. Bei einer Kündigung im ersten Jahr sollte die E-OEG S 100.000,00 zurückerhalten (5.). Die E-OEG übernahm alle bestehenden Verträge, insbesondere auch den Bierliefervertrag und sollte "allen Geschäftspartnern unverzüglich das Ausscheiden [der Tochter des Bw.] sowie Namen und Anschrift des oder der neuen geschäftlichen Verantwortlichen" mitteilen (8.). Das Unterpachtverhältnis sollte **spätestens am 31. Juli 2005 enden** (10.). Die "Kenntnisnahme und Annahme" aller Vertragspunkte (14.) wurde durch die Unterschriften des Bw. und des ehemaligen Lebensgefährten für die E-OEG am Ende der Urkunde bestätigt.

Die E-OEG wurde laut offenem Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Juni 1997 gegründet. Persönlich haftende Gesellschafter waren der Exfreund der Tochter des Bw. (Herr E) und eine zweite Person. Die Firma ist seit 14. Jänner 2003 amtswegig gelöscht.

Eine dem Vorlageantrag des Bw. beiliegende "**Privatvereinbarung**" vom **1. bzw. 15. Juni 1997** (Akt 2003 Seite 45) zwischen der Tochter des Bw. und ihrem damaligen Lebensgefährten "beziehungsweise seiner OEG" [= E-OEG] lautet:

"[Der Lebensgefährte] beziehungsweise seine OEG verpflichtet sich, ab 1. Juni 1998 an [die Tochter des Bw.] oder ihren Rechtsnachfolgern als Inventarmiete einen monatlichen Geldbetrag von Schilling 5000 (fünftausend) netto zu überweisen. Nach Erreichen oder Überschreiten eines Monatsumsatzes von Schilling 200.000 (zweihunderttausend) brutto sind statt Schilling 5000 netto 10.000 netto zu überwiesen. Diese Vereinbarung gilt bis zum Ende des Subpachtvertrages und ist als integrierender Bestandteil dieses Vertrages anzusehen. Die Privatvereinbarung wurde auf ausdrücklichen Wunsch [des Lebensgefährten] nicht in den Hauptvertrag aufgenommen."

Laut Angaben des Bw. im Vorlageantrag sei die Privatvereinbarung nicht von der Tochter sondern vom Bw. "abgeschlossen und unterzeichnet" worden.

Die Privatvereinbarung trägt die Unterschriften des Bw. und von Herrn E ("Sa", Ex-Freund der Tochter).

Die Tochter des Bw. stellte an die E-OEG folgende **Rechnung vom 16. Juni 1997** (Arbeitsbogen Tochter Seite 61):

	S
Übernahme Firmenwert Restaurant Y	145.000,00
Inventarmiete 7/97-5/98	55.000,00
	<u>200.000,00</u>
20% USt	40.000,00
	<u>240.000,00</u>

Laut einer gesonderten **Inventurabrechnung vom 23. Juni 1997** (Arbeitsbogen Tochter Seite 46) hatte die E-OEG S 25.265,34 an die Tochter des Bw. zu zahlen.

Die Tochter des Bw. schloss mit einer Brauerei ein **Leistungs- und Lieferübereinkommen vom 18. Juli 1995** ab, dem ihr Exfreund (Herr E) als persönlicher Mitschuldner beitrug. In dieser Vereinbarung sagte die Brauerei der Tochter einen einmaligen Beitrag von S 180.000,00 zuzüglich 20% USt (gesamt S 216.000,00) zu, welcher auf ein angegebenes Bankkonto des Bw. zu bezahlen war. Als Gegenleistung sagte die Tochter der Brauerei verbindlich zu, im gegenständlichen Lokal auf die Dauer von zehn Jahren nur von dieser Brauerei Biere zu beziehen. Laut Vertrag leistete die Brauerei den oa Beitrag unter der Voraussetzung einer Mindestbezugsmenge von 60 hl Bier jährlich, gesamt auf Vertragsdauer von zehn Jahren 600 hl Bier. Sollte die Tochter die Mindestbezugsmenge zu festgelegten Werten unterschreiten, konnte die Brauerei eine anteilige Rückerstattung des Beitrages samt Zinsen verlangen.

Der Bw. ist nicht Vertragspartner in diesem Leistungs- und Lieferübereinkommen.

Der Bw. schloss zusammen mit seiner Tochter mit der Brauerei erst die spätere **Vereinbarung vom 19. Dezember 2002 bzw. 9. Jänner 2003**, der zu entnehmen ist: Dem oa Lieferübereinkommen vom 18. Juli 1995 ist am 24. April 2001 rückwirkend für den 13. Juni 1997 die E-OEG sowie Herr E persönlich (Exfreund der Tochter des Bw.) als Mitschuldner beigetreten. Auf Grund Unterschreitung der Mindestabzugsmenge hat die Brauerei mit Schreiben vom 30. November 1999 eine Vertragsanpassung vorgenommen und einen Teilbetrag von € 11.733,00 zurückgefordert. Da keine Zahlung erfolgte, brachte die Brauerei gegen die Tochter und den Ex-Freund Wechselklage über diesen Betrag ein, der Wechselzahlungsauftrag wurde vom zuständigen Gericht mit Urteil vom 9. September 2002 aufrechterhalten. Durch Unterschreiten der Mindestbezugsmenge laut Lieferübereinkommen entstanden folgende Fehlmengen:

	€
15.6.1995 bis 15.6.1997 Fehlmenge 80,90 hl ergibt Rückforderung	1.763,62
16.6.1997 bis 30.6.2002 Fehlmenge 253,10 hl ergibt Rückforderung	5.517,58
	<u>7.281,20</u>
20% USt	1.456,24
	<u>8.737,44</u>

Der Betrag von € 8.737,44 sollte von der Tochter des Bw. beginnend ab 15. Jänner 2003 in monatlich Raten von € 700,00 bezahlt werden, wobei der Bw. der Ratenzahlungsverpflichtung als zur ungeteilten Hand als Mitschuldner beitrug. Das Lieferungsübereinkommen vom 18. Juli 1995 blieb weiterhin aufrecht. Sollte die neue [Sub]Pächterin EK bis 15. Juni 2005 die restliche Bezugsmenge nicht erfüllen, war der weitere Rückforderungsbetrag **vom Bw. an die Brauerei zu bezahlen**. Sollte die Tochter die Raten pünktlich bezahlen, würden keine Gerichtskosten aus dem Urteil vom 9. September 2002 verlangt werden, im nur einmaligen Verzugsfall würde die Brauerei die Gesamtforderung durch Exekution eintreiben. Allfällige von der Brauerei vom Exfreund der Tochter des Bw. auf Grund des Gerichtsurteils einbringlich gemachte Zahlungen würden zuerst auf Kapital, dann Zinsen und Kosten angerechnet.

Mit weiterem und letzten **Subpachtvertrag vom 27. August bzw. 5. September 2002** vergab der Bw. (Pächter) das griechische Spezialitätenrestaurant Y an Frau EK als Subpächterin um monatlich € 1.400,00 inklusive Betriebskosten zuzüglich 20% USt (Gesamtsumme € 1.680,00). Laut Punkt 1 des Vertrages war "wichtigste Grundlage" für die Subverpachtung die pünktliche Einhaltung "aller relevanten Verpflichtungen" gegenüber dem Eigentümer und Verpächter FK. Der Pachtvertrag zwischen Herrn FK und dem Bw. war integrierender Bestandteil des Subpachtvertrages. Die Subpächterin war verpflichtet, auf eigene Rechnung und Risiko den vom Bw. gepachteten Betrieb zu den Pachtvertragspunkten und Subpachtvertragspunkten zu führen. Die Subpächterin verpflichtete sich, den Bw. schad-

und klaglos zu halten (2.). Zeitpunkt der Geschäftsübernahme war der 1. September 2002 und sollte der Vertrag ohne Aufkündigung **am 31. Juli 2005 enden**. Nach Ablauf dieser drei Jahre hatte die Subpächterin die Option, mit dem Eigentümer FK eine Vertragsverlängerung zu erwirken, wobei die Subpächterin ein direktes Pachtverhältnis mit dem Eigentümer eingehen würde (4.). Die Subpächterin übernahm ein vollständig betriebsbereites Gastlokal und hatte dafür keine Ablöse, jedoch eine Kautions von € 5.000,00 an den Bw. zu bezahlen, die dann nicht mehr zurückzuerstatten war, wenn die Subpächterin vor Ablauf der dreijährigen Pachtdauer aus welchem Grund auch immer kündigt oder eine Kündigung seitens des Bw. wegen grober Vertragsverletzung erfolge. Sollte die Subpächterin einen Nachpächter rechtzeitig ohne Geschäftsunterbrechung namhaft machen, der die bestehenden Verträge übernimmt, würde die Kautions nicht verfallen (6.).

Über das Vermögen von Frau EK, Gastwirtin an der Adresse der berufsgegenständlichen Liegenschaft, wurde am XX 2004 der Konkurs eröffnet.

2. Rechtliche Beurteilung

a) Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 bis 2005

Der Bw. ging das Pachtverhältnis mit Baumeister FK mit schriftlichem Vertrag vom 28. August 1995 ein und "verpachtete" nach Renovierungsarbeiten das Lokal an seine Tochter weiter. Der Verpächter ist zum Bw. fremd, die eigene Pächterin hingegen ist als Tochter eine Familienangehörige des Bw.

Für den Bereich des Steuerrechts (hier betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer) können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden kann, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit),

wobei die drei Kriterien kumulativ vorliegen müssen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, 15. Lieferung, § 2 Tz 160).

Es existiert kein schriftlicher Unterpachtvertrag zwischen dem Bw. und seiner Tochter.

Die mangelnde Publizität stellt einen wesentlichen Mangel dar, da der Bw. und nicht die Betreiberin des Lokals (Tochter) gegenüber dem Verpächter Baumeister FK Schuldner des Pachtentgeltes ist und der Bw. nach eigenen Angaben im Berufungsverfahren das Lokal auf eigene Kosten renovierte, jedoch weder betreffend Haftung für die Pachtzahlungen noch betreffend Abgeltung der Investitionen (Renovierung) nachvollziehbare vertragliche Vereinbarungen zwischen dem Bw. und seiner Tochter existieren.

Das vorgebrachte Unterpachtverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Tochter erfüllt damit auch nicht das Erfordernis des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes, da die Abgeltungen der Investitionen und die Haftung für die Pachtzahlungen ungeregelt sind und fremde Dritte darüber bindende vertragliche Vereinbarungen getroffen hätten.

Aus demselben Grund ist auch das Erfordernis der Fremdüblichkeit nicht erfüllt, da Familienfremde auf einer schriftlichen Festhaltung der wechselseitigen Rechte und Pflichten in einem bindenden Vertrag bestanden hätten.

Die vom Bw. vorgelegte handschriftliche (von niemandem unterfertigte) Aufstellung mit Datum 28.8.1993 stellt keine inhaltlich klare und ausreichend nach außen zum Ausdruck kommende Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Tochter über die Rückzahlung eines Darlehens dar, da diese mangels Unterfertigung nicht verbindlich und mangels Angabe eines Zahlungsbeginns überdies unklar ist.

Soweit der Bw. im Vorlageantrag vom 29. Dezember 2005 auf die Privatvereinbarung vom 1. / 15. Juni 1997 verweist, ist dem entgegenzuhalten, dass aus späteren Vereinbarungen mit anderen Personen (Exfreund der Tochter bzw. dessen OEG) keine Schlüsse auf ein bereits bestehendes Vertragsverhältnis zwischen den nahen Angehörigen Bw. und Tochter gezogen werden können. Dass der Bw. versuchte, zwei Jahre nach der Lokalrenovierung anlässlich Beendigung der Lokalbewirtschaftung durch die Tochter die Kosten vom Exfreund der Tochter ersetzt zu bekommen, vermag die mangelnde Publizität, den fehlenden klaren Inhalt und die bestehende Fremdunüblichkeit der Unterverpachtung zwischen dem Bw. und seiner Tochter nicht zu beheben.

Ein "Subpachtverhältnis" zwischen dem Bw. und seiner Tochter ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Berufungsgegenständlich sind die Jahre **2001 bis 2005**, in welcher Zeit jedoch keine "Unterverpachtung" mehr an die Tochter erfolgte, sondern der Bw. mit (diesmal schriftlichem) Subpachtvertrag vom 13. Juni 1997 das Lokal Y an die E-OEG des Ex-Freundes der Tochter und

mit weiterem nachfolgendem Subpachtvertrag vom 27. August / 5. September 2002 an Frau EK unterverpachtete.

Die beiden Subpächterinnen E-OEG (ab 16. Juni 1997) und Frau EK (ab 1. September 2002) sind jeweils fremd zum Bw. Der ehemalige Freund der Tochter des Bw. war zwar einer der beiden persönlich haftenden Gesellschafter der E-OEG, jedoch vermittelt die beendete Beziehung zur Tochter nicht mehr die Eigenschaft als naher Angehöriger iSd Abgabenrechts zwischen Bw. und dem ehemaligen Freund der Tochter.

Der Zweck des eigenen Pachtvertrages mit Baumeister FK war die Unterverpachtung an die Tochter, um dieser den Betrieb eines griechischen Lokals zu ermöglichen. Nach dem Ausscheiden seiner Tochter hatte der Bw. jedoch keine Möglichkeit, seinen eigenen Pachtvertrag zu beenden, und musste diesen bis zu dem mit Baumeister FK vereinbarten Ende 31. Juli 2005 erfüllen (der Vertrag endete erst mit späterem Einverständnis des Verpächters schließlich drei Monate früher am 30. April 2005). Der Bw. gab im Berufungsverfahren selbst an, als die Beziehung zwischen seiner Tochter und ihrem damaligen Freund zu Ende ging und sich angeboten habe, dass der Exfreund nun das Lokal selbst führen sollte, der Bw. erkannte, dass "er nicht mehr positiv habe aussteigen können und notgedrungen den Pachtvertrag bis zum Ende erfüllen müsse" (Zitat Bw. im Erörterungstermin). Der Bw. versuchte auch, aus dem Pachtvertrag mit Baumeister FK auszusteigen, was jedoch von diesem mit Hinweis auf die vereinbarte Pachtdauer von zehn Jahren bis zum 31. Juli 2005 verweigert wurde. Der Bw. kündigte das Pachtverhältnis gegenüber Baumeister FK sogar mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2001 auf (siehe Urteil BG vom XX 2002, XYZ, Seite 4), das zur Beendigung des Pachtvertrages vom Bw. angestregte Gerichtsverfahren endete jedoch in erster und (laut Angaben des Bw.) auch zweiter und letzter Instanz letztendlich zu Ungunsten des Bw.

Zu beachten ist, in welcher konkreten Weise der Bw. nach Beendigung des – aus den oben genannten Gründen abgabenrechtlich nicht anzuerkennenden – Subpachtverhältnisses mit seiner Tochter die beiden anschließenden Subpachtverhältnisse mit der E-OEG und Frau EK gestaltete.

Dem Text des ersten **Subpachtvertrages mit der E-OEG vom 13. Juni 1997** ist die Höhe der an den Bw. zu entrichtenden Pacht zwar nicht zu entnehmen, Punkt 1 des Subpachtvertrages verweist auf den Pachtvertrag zwischen Baumeister FK und dem Bw., von dem laut Subpachtvertrag eine Kopie als Anhang an die E-OEG übergeben wurde, und erklärt die "pünktliche Einhaltung aller relevanten Verpflichtungen gegenüber dem Verpächter" des Bw. als "wichtigste Grundlage" für die Subverpachtung an die E-OEG. Daraus ist ableitbar, dass der Bw. von der E-OEG eine Pacht in derselben Höhe (monatlich S 12.000,00 zuzüglich

Betriebskosten, USt und Verwaltungskosten) verlangte, wie der Bw. selbst an seinen Verpächter zu zahlen hatte.

Nachdem sein neuer Subpächter E-OEG die Pachtzahlungen an Baumeister FK schuldig blieb, musste der Bw. im Jahr 2002 die erklärten € 11.399,23 an Pachtrückständen selbst bezahlen.

Nachdem der Subpächter E-OEG auf Grund geschuldeter Pachtzahlungen ausfiel, schloss der Bw. mit EK **beginnend mit 1. September 2002 den bereits ge-nannten weiteren schriftlichen Subpachtvertrag**, in dem der Bw. einen höheren Pachtzins verlangte, nämlich monatlich € 1.400,00 inklusive Betriebskosten zuzüglich 20% USt.

Die beiden Unterpachtverhältnisse mit der E-OEG und Frau EK (beide fremd zum Bw.) sind daher abgabenrechtlich wie folgt zu beurteilen:

▪ **Einkommensteuer:**

In den Jahren 2002 bis 2005 erklärte der Bw. gegenüber dem FA die eingangs der vorliegenden Berufungsentscheidung wiedergegebenen Werbungskostenüberschüsse (siehe Tabelle).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idgF (LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (im vorliegenden Fall anzuwenden: § 2 Abs. 1) nachvollziehbar ist.

Die Unterverpachtung eines Gastronomielokals ist zweifellos nicht als Tätigkeit zu werten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (vgl. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO). Die beiden anderen in Abs. 2 des § 1 LVO angeführten Tatbestände (Z 1 und 3) sind im vorliegenden Fall ebenfalls nicht erfüllt, sodass die berufungsgegenständliche Unterverpachtung an die der E-OEG und Frau EK als Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO zu werten ist.

§ 2 Abs. 1 LVO bestimmt:

"Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)."

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

Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass – auch nach eigener Darstellung des Bw. im Erörterungstermin – der Bw. nach der Beendigung der Unterverpachtung an seine Tochter im Jahr 1997 gegenüber dem Verpächter Baumeister FK weiterhin vertraglich verpflichtet war, für das Lokal bis zum vereinbarten Ende zum 31. Juli 2005 den laufenden Pachtzins zu zahlen. Die beiden hier berufungsgegenständlichen Unterverpachtungen an die E-OEG und Frau EK sind daher eine zeitliche Überbrückung des Bw. bis zum Ende des eigenen Pachtvertrages bis zum Endtermin 31. Juli 2005 (wie bereits festgestellt, scheiterte eine vom Bw. angestrebte vorzeitige Beendigung des Pachtvertrages mit Baumeister FK vor Gericht). Die im Jahr 1997 begonnene Unterverpachtung an fremde Dritte war daher von vornherein bis zum 31. Juli 2005 zeitlich begrenzt. Im Subpachtvertrag mit der E-OEG wurde auf den Hauptpachtvertrag mit Baumeister FK und damit auf dessen Befristung hingewiesen (der Bw. konnte das Lokal nicht über das Ende des eigenen Pachtvertrag hinaus unterverpachten), im Subpachtvertrag mit Frau EK war sogar ausdrücklich vereinbart, dass dieser am 31. Juli 2005 endet.

Es liegt somit ein - bereits bei Beginn der Betätigung beabsichtigter – von **vornherein begrenzter Zeitraum 1997 bis 2005** vor.

Die LVO sieht - außer dem hier nicht berufungsgegenständlichen Fall einer Beteiligung (siehe § 4 Abs. 4 LVO) – keine ausdrückliche Regelung für von vornherein begrenzte Betätigungen vor (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 173), jedoch kann in solchen Fällen den Ausführungen von Rauscher/Grübler, aaO, Rz 328 gefolgt werden: "Bei von vornherein zeitlich begrenzt geplanter typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung liegt Liebhaberei vor, wenn anhand objektiver Umstände (Kriterien) nicht nachvollziehbar ist, dass der sich Betätigende die Absicht hatte, im begrenzten Betätigungszeitraum einen Gesamtgewinn zu erzielen. War nach den Umständen des Einzelfalls von vornherein damit zu rechnen, dass im

begrenzten Betätigungszeitraum kein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erzielt werden wird, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei."

Die vom Bw. im von vornherein befristeten Zeitraum 16. Juni 1997 (Beginn des Unterpachtvertrages mit der E-OEG) bis 31. Juli 2005 (Ende des eigenen Pachtvertrages mit Baumeister FK) ausgeübte Betätigung ist daher an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO zu untersuchen.

Betreffend Ausmaß und Entwicklung der Werbungskostenüberschüsse (§ 2 Abs. 1 Z 1 LVO) ist festzustellen, dass die erheblichen und sich steigernden Beträge von € 11.399,23 und € 17.196,09 an Pachtzins in den Jahren 2002 und 2004 darauf zurückzuführen sind, dass die beiden Subpächter ihren eigenen Pachtverpflichtungen gegenüber dem Bw. nicht nachkamen und daher die tatsächlich vom Bw. erzielten Einnahmen weit geringer waren als die eigenen Pachtausgaben. Das Ausbleiben von Einnahmen ist ein normales wirtschaftliches Risiko, der Bw. hatte jedoch gleichbleibende Fixkosten in Form der an Baumeister FK zu bezahlenden Pacht.

Da in keinem Zeitpunkt Einnahmenüberschüsse erzielt wurden, ist ein Verhältnis zu den Werbungskostenüberschüssen (§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO) nicht feststellbar.

Als Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Überschuss erzielt wird (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO), ist auf die Aussage des Bw. im Erörterungstermin zu verweisen, wonach das am selben Standort befindliche Lokal, als es von seiner Tochter betrieben wurde, "gut funktioniert" habe. Die Tochter erklärte zwar in den Jahren 1995 bis 1997 durchgehend Verluste aus Gewerbebetrieb, jedoch ergab die Betriebsprüfung bei der Tochter erhebliche Kalkulationsdifferenzen (Bericht vom 12. Juli 2001, Tz 14.2., Dauerbelege Seite 17 im Steuerakt der Tochter). Der Verlust des letzten Jahres 1997 ist auf die Betriebseinstellung und Entnahme des Anlagevermögens zurückzuführen. Wenn somit die Bewirtschaftung des Lokals durch die Tochter – obwohl diese mit Subpachtzahlungen in gleicher Höhe wie die Pachtzahlungen des Bw. belastet war – aus dem laufenden Betrieb positive Ergebnisse erzielte, spricht die mit Werbungskostenüberschüssen erklärte Subverpachtung desselben Lokals an Familienfremde durch den Bw. nicht für eine Eignung dieser Betätigung des Bw. zur Gewinnerzielung.

Betreffend marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung sowie Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch verbesserte Maßnahmen (zB: Rationalisierung) iSd Z 4 bis 6 von § 2 Abs. 1 LVO ist wiederum darauf hinzuweisen, dass der Bw. in Höhe der an seinen eigenen Verpächter zu zahlenden laufenden Pacht nicht mehr veränderbare Fixkosten in Kauf nahm und daher nicht

mehr in der Lage war, die Einnahmenausfälle (die Subpächter blieben die Pacht an den Bw. schuldig) durch Senkung der eigenen Kosten abzufangen.

Von entscheidender Bedeutung ist jedoch, dass der Bw. nicht alle Werbungskosten erklärte: Laut eigenen Angaben im Erörterungstermin tätigte der Bw. Investitionen in Höhe von angegebenen S 1,5 Mio., die jedoch laut Pachtvertrag mit Baumeister FK (Punkt 11) bei Vertragsende ohne Ablöse in das Eigentum des Verpächters übergingen. Diese Investitionen sind daher auf die Dauer des Pachtverhältnisses (10 Jahre) mit jährlich S 150.000,00 abzuschreiben und erhöhen sich daher die vom Bw. erwirtschafteten Werbungskostenüberschüsse der erklärten Jahre 2002 bis 2005 für jedes Jahr um weitere rd. € 10.900,00 (S 150.000,00). Diese notwendigerweise anzusetzende Afa für die Investitionen von jährlich € 10.900,00 war jedoch in derselben Höhe als die von der E-OEG zu bezahlende Subpacht (gleiche Summe wie Pachtzahlung des Bw. an seinen Verpächter S 12.000,00 x 12 = S 144.000,00 = € 10.464,89 ohne Indexanpassung) bzw. nur gering über der von Frau EK zu bezahlenden Subpacht von € 16.800,00 (12 x € 1.400,00) inklusive Betriebskosten und war daher unter Beachtung der eigenen Belastung mit Pachtzahlungen an Baumeister FK von Anfang an nicht damit zu rechnen, dass die Betätigung des Bw. innerhalb der zeitlichen Begrenzung bis 2005 einen Gesamteinnahmenüberschuss erbracht hätte.

Die notwendigerweise anzusetzende jährliche Afa für die am Ende des Pachtverhältnisses in das Eigentum des Verpächters fallenden Investitionen ist ungefähr so hoch wie die an den Bw. zu zahlende Subpacht. Da die Subpacht jedoch im Fall der Unterverpachtung an die E-OEG genauso hoch war wie die vom Bw. an Baumeister FK zu zahlende Pacht, hätte in der vom Bw. konkret ausgeübten Art und Weise der Betätigung die Afa niemals "verdient" werden können und stand damit von vornherein fest, dass die Tätigkeit niemals einen Gesamtüberschuss abwerfen konnte. Da die einzunehmende Subpacht und die zu zahlende Pacht gleich hoch waren, war ein jährlicher Werbungskostenüberschuss im Betrag der Afa € 10.900,00 (S 150.000,00) vorprogrammiert. Dies änderte sich durch die Erhöhung der Subpacht im September 2002 durch die Unterverpachtung an Frau EK nicht mehr, da der allein aus der Afa entstandene (noch ohne Berücksichtigung der zusätzlichen Verluste aus dem Ausbleiben der Subpachtzahlungen) und über die Jahre angehäuften Gesamtwerbungskostenüberschuss bis zu dem von Anfang an feststehenden Ende Juli 2005 nicht mehr hätte abgetragen werden können.

Die Betätigung des berufsgegenständlichen Zeitraumes 2002 bis zum von vornherein feststehenden Ende der Tätigkeit im Jahr 2005 ist daher als ertragsteuerlich unerhebliche Liebhaberei zu beurteilen.

Die ersten vor dem berufungsgegenständlichen Zeitraum liegenden Jahre 1997 bis 2001 der Unterverpachtung an Familienfremde (der Subpachtvertrag mit der E-OEG begann am 16. Juni 1997), wurden vom Bw. nicht erklärt. Der UFS ersuchte daher um Bekanntgabe der Ergebnisse der Unterverpachtung an die E-OEG vor dem berufungsgegenständlichen Zeitraum, der Bw. gab dazu im Schreiben vom 29. August 2012 an, die Unterlagen seien "unauffindbar" bzw. "vermutlich vernichtet". In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen betreffend nicht angegebener Afa ist nicht davon auszugehen, dass die Ergebnisse der Jahre 1997 bis 2001 positiv gewesen wären.

Aus den oben eingehend dargelegten Gründen, wonach von vornherein feststand, dass im Zeitraum der bereits bei Beginn feststehenden Befristung, die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamteinnahmenüberschusses beendet wird, steht gemäß § 2 Abs. 2 LVO letzter Satz auch kein Werbungskostenüberschuss für einen dreijährigen Anlaufzeitraumes zu, der überdies, da die Betätigung im Jahr 1997 begonnen wurde, vor dem berufungsgegenständlichen Zeitraum 2002 bis 2005 gelegen gewesen wäre.

Die im Jahr 2003 geltend gemachte Zahlung von € 7.000,00 als Haftung aus dem Bierliefervertrag seiner Tochter auf Grund der Vereinbarung des Bw. mit der Brauerei vom 19. Dezember 2002 / 9. Jänner 2003 ist als Ausfluss der steuerlich nicht anzuerkennenden Unterverpachtung an die Tochter nicht als Werbungskosten anzusetzen. Der Bw. gab im Erörterungstermin an, er habe damals mithaften müssen, da seine Tochter kein Geld mehr gehabt habe. Die Haftungsübernahme ist daher im Familienverhältnis begründet. Auch wenn die Haftung des Bw. auslösende Fehlmenge an Bier aus einer Zeit nach der Bewirtschaftung der Tochter stammen sollte, stellt sich dieser Umstand aus den bereits mehrfach genannten Gründen (der Bw. konnte aus der Verpflichtung des eigenen Pachtvertrag bis zum 31. Juli 2005 nicht ausscheiden) ebenfalls als Fortsetzung der steuerlich nicht anzuerkennenden Unterverpachtung an die Tochter dar.

Die vom Bw. in den Abgabenerklärungen 2002 bis 2005 geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse bei der Einkommensteuer sind daher nicht anzuerkennen.

Der steuerliche Vertreter gab selbst im Erörterungstermin an, dass erst Abgabenerklärungen abgegeben wurden, als Verluste anfielen.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 ist daher als unbegründet abzuweisen.

▪ **Umsatzsteuer:**

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Da es sich im vorliegenden Fall bei der Unterverpachtung des Lokals an Familienfremde um eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO handelt, war der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2005 daher stattzugeben.

b) Wiederaufnahme 2001:

Das FA erließ bereits am 20. September 2006 Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001 (Akt 2001 Seite 14ff), die mit Berufung vom 27. März 2007 (Akt 2001 Seite 26) angefochten wurden, wobei der Abgabenbescheid Umsatzsteuer 2001 vom 20. September 2006 vom FA mit Bescheid gemäß § 293 BAO vom 29. September 2006 berichtigt wurde (Akt 2001 Seite 17f). Weil der damalige Wiederaufnahmsbescheid in seiner Begründung jedoch keine konkreten Tatsachen anführte, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führte, gab das FA der damaligen Berufung selbst mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2008 statt und hob den Wiederaufnahmsbescheid vom 20. September 2006 auf (Akt 2001 Seite 48f). Eine Berufung gegen den damaligen geänderten Umsatzsteuerbescheid 2001 wies das FA folgerichtig als unzulässig geworden zurück, da der angefochtene Abgabenbescheid durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides aus den Rechtsbestand fiel (Zurückweisungsbescheid vom 1. Oktober 2008, Akt 2001 Seite 50).

Danach erließ das FA die nunmehr vor dem UFS angefochtenen Bescheide vom 14. Oktober 2008 betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001.

Der Bw. wendet ua. Verjährung ein; das FA bringt vor, eine Verjährung sei einerseits gemäß § 209a BAO nicht eingetreten und andererseits stelle eine im Jahr 2007 erfolgte Berufungsvorlage eine Verlängerungshandlung dar. Darüber ist wie folgt abzusprechen:

▪ **Verjährung:**

Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung grundsätzlich ausgeschlossen.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Umsatzsteuer fünf Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Für die Umsatzsteuer des Jahres 2001 endet die Verjährungsfrist von fünf Jahren somit am 31. Dezember 2006.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des

Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (zweiter Satz § 209 Abs. 1 BAO).

Im vorliegenden Fall erfolgte die erste nach außen erkennbare Amtshandlung des FAes zur Geltendmachung des Abgabenanspruches mit erklärungskonformer Veranlagung durch den (ersten und später am 20. September 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgehobenen) Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 22. August 2002 (Akt 2001 Seite 10a, b) und verlängerte sich damit zunächst die fünfjährige Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer 2001 gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz BAO um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2007.

Die nunmehr angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001 stammen vom 14. Oktober 2008.

Es ist daher zur weiteren Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum 31. Dezember 2008 das Vorliegen einer weiteren nach außen erkennbaren Amtshandlung im Jahr 2007 (das Jahr, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert wurde) notwendig (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

▪ **Vorlagebericht 2007 als Verlängerung der Verjährungsfrist:**

Nach der Rechtsprechung verlängern nicht nur (auch später wieder beseitigte) Bescheide sondern auch Außenprüfungen und Nachschauen, Aufforderungen zur Einreichung von Erklärungen, Anfragen (Vorhalte) an Abgabepflichtige oder andere Personen, sowie mündliche Verhandlungen und Ladungen hierzu die Verjährungsfrist (vgl. die Beispiele bei Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 209 Tz 10 bis 31).

Die Verjährungsfrist wird durch jede von der Abgabenbehörde unternommene nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder Feststellung des Abgabepflichtigen verlängert (§ 209 Abs. 1 BAO).

Unstrittig ist das hier auftretende FA für die Festsetzung der Umsatzsteuer 2001 gegenüber dem Bw. örtlich und sachlich zuständig.

Der Vorlagebericht vom 18. Mai 2007 erging nach außen hin dem UFS gegenüber und insbesondere durch gleichlautende Benachrichtigung über die Vorlage der Berufung auch gegenüber dem Bw. (siehe dazu die von der steuerlichen Vertretung mit FAX vom 22./23. April 2009 vorgelegten Verständigung des Bw. über die Berufungsvorlage vom 18. Mai 2007 durch das FA).

Unabhängig davon, ob das FA nach § 276 Abs. 6 BAO, wie der Bw. vorbringt, "ohne unnötigen Aufschub" die Berufung dem UFS vorlegen muss, dient der Vorlagebericht nicht zuletzt auch der Geltendmachung des Abgabenspruchs und der Feststellung des Abgabepflichtigen, da das FA damit nach außen hin gegenüber UFS und Bw. kundtat, die angefochtenen Bescheide mit der darin verfügten Abgabensatzung trotz Berufung des Bw. aufrecht zu erhalten (und nicht der Berufung stattzugeben).

Der auch dem Bw. zugegangene Vorlagebericht vom 18. Mai 2007 betreffend die damalige Berufung des Bw. vom (nach beantragter Fristverlängerung Einbringungstag) 27. März 2007 gegen die Bescheide des FAes vom 20. September 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2001 und vom 29. September 2006 betreffend Umsatzsteuer 2001 (Sachbescheid) stellt daher eine weitere rechtzeitige Verlängerungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO für das Abgabensatzungsverfahren Umsatzsteuer 2001 dar.

Dass das FA in weiterer Folge der damaligen Berufung betreffend Wiederaufnahme (trotz erfolgter Vorlage an den UFS) selbst mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2008 (Akt 2001 Seite 48f) vollinhaltlich stattgegeben und den Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben hat, sowie die Berufung gegen den Sachbescheid Umsatzsteuer 2001 mit weiterem Bescheid vom 1. Oktober 2008 (Akt 2001 Seite 50) wegen erfolgter Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheid als nunmehr unzulässig geworden zurückwies, nimmt dem früheren Vorlagebericht vom 18. Mai 2007 nicht die Eigenschaft als nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenspruchs oder Feststellung des Abgabepflichtigen.

Es ist weder notwendig, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zu Grunde liegt, noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen. Auch nicht notwendige bzw. gesetzwidrige Verwaltungsakte verlängern die Verjährungsfrist. Eine Verlängerung der Verjährungsfrist bewirken auch – so wie im vorliegenden Fall die Bescheide vom 20. September 2006 betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001 – später wiederaufgehobene Bescheide (siehe Ritz, aaO. § 209 Tz 7 und 10 unter Hinweis auf mehrere VwGH-Erkenntnisse).

Durch den Vorlagebericht vom 18. Mai 2007 verlängerte sich somit die Verjährungsfrist betreffend Umsatzsteuer 2001 um ein weiteres Jahr bis zum 31. Dezember 2008 und steht damit dem nunmehr vor dem UFS angefochtenen Bescheiden betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001 vom 14. Oktober 2008 eine Verjährung nicht entgegen.

▪ **§ 209a BAO:**

§ 209a Abs. 1 BAO bestimmt, dass einer Abgabensatzung, die in einer Berufungsentcheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Abs. 2 ordnet an:

Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde. Gemäß Abs. 3 darf, sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden. Gemäß Abs. 4 gelten Abgabenerklärungen als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

Gemäß Ritz, aaO, § 209a Tz 3ff, soll § 209a Abs. 1 BAO bewerkstelligen, dass Berufungsentscheidungen – unter der Voraussetzung, dass der angefochtene Bescheid rechtzeitig vor Eintritt der Verjährung ergangen ist – auch nach Ablauf der Verjährungsfrist ergehen können und zwar auch dann, wenn nach Aufhebung einer Berufungsentscheidung durch den VwGH eine weitere Berufungsentscheidung bzw. Berufungsvorentscheidung ergehen soll.

Unklar ist jedoch, in welchem Zusammenhang diese Bestimmung im vorliegenden Fall zur Anwendung gelangen soll:

Es ist zwar beim UFS auch eine Berufung der Tochter in eigener Sache gegen einen Wiederaufnahmsbescheid und Umsatzsteuerbescheid 2001 anhängig, bei der dieselbe "Rechnung" des Bw. vom 22. Juli 2001 gegenständlich ist, jedoch handelt es sich bei dieser Berufungswerberin um ein anderes Rechtssubjekt und eine andere Bescheidadressatin, sodass Handlungen im Berufungsverfahren der Tochter für das hier vorliegende Berufungsverfahren des Bw. keine Wirkungen entfalten können.

Wenn das FA den Umstand anspricht, dass die Umsatzsteuerveranlagung 2001 vor der nun vor dem UFS verfahrensgegenständlichen Berufung vom 14. November 2008 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 14. Oktober 2008 bereits einmal Gegenstand einer Berufung war, nämlich der Berufung vom 27. März 2007 gegen ua. den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 20. September 2006, ist darauf hinzuweisen, dass das damalige Berufungsverfahren vom FA selbst mit Zurückweisungsbescheid vom 1. Oktober 2008 (nach Stattgabe und Bescheidaufhebung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2001 mit Berufungsvorentscheidung) beendet wurde.

Damit liegt keine Aufhebung einer Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2001 durch den VwGH vor.

Wenn hingegen das FA weitere vor dem UFS anhängige Berufungsverfahren des Bw. betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2005 anspricht, ist darauf hinzuweisen, dass Berufungsverfahren betreffend andere Veranlagungszeiträume ebenfalls keine Wirkung gemäß § 209a BAO bezüglich Verjährung der Umsatzsteuer des Jahres 2001 entfalten können.

Rechtssatz 1 zum Erkenntnis VwGH 30.05.2012, 2008/13/0074, lautet: "Während Abs. 1 des § 209a BAO vorsieht, dass eine Abgabefestsetzung in einer Berufungsentscheidung - auf Grund eines Rechtsmittels gegen einen vorangehenden, innerhalb der Verjährungsfrist erlassenen Bescheid - auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgen darf, gestattet Abs. 2 die verjährungsungebundene Abgabefestsetzung auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens dann, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist. Eine Abhängigkeit in diesem Sinne ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Abgabefestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Dies trifft im Verhältnis des Einkommensteuerbescheides zu der gemäß § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu. Liegen einem Bescheid Feststellungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Vor diesem Hintergrund erfasst § 209a Abs. 2 BAO jene Fälle, in denen eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid anhängig ist, und stellt diese Sachverhaltskonstellationen im Hinblick auf die Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in denen die Abgabefestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Berufungsverfahrens ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2008/15/0216)."

Eine Abhängigkeit von Feststellungsbescheid und einem davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid ist im vorliegenden Fall jedoch ebenfalls nicht gegeben.

§ 209a BAO gelangt daher im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung.

▪ **§ 303 Abs. 4 BAO**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u. a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahmsgründe sind von dem die Wiederaufnahme verfügenden Finanzamt im Wiederaufnahmsbescheid vollständig anzuführen. Ein späteres Ergänzen oder Nachholen von

Wiederaufnahmsgründen durch das Finanzamt oder die Abgabenbehörde II. Instanz ist nicht möglich.

Das FA stützt den Wiederaufnahmsbescheid vom 14. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer 2001 (Akt 2001 Seite 62) auf folgende Gründe:

Das FA habe den Bw. auf Grund der Geltendmachung von Verlusten aus der Vermietung des berufsgegenständlichen Objektes mit Vorhalt vom 18. April 2005 (und damit nach Ergehen des später durch Wiederaufnahme aufgehobenen Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 22. August 2002) aufgefordert, eine Prognoserechnung und entsprechende Verträge vorzulegen. Der Bw. habe daraufhin in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2005 mitgeteilt, dass das Objekt von ihm bereits seit 1995 gemietet worden sei, und habe auf die jeweiligen Geschäftsbeziehungen "unter anderem" mit seiner Tochter hingewiesen. Erst daraufhin sei der Akt der Tochter durchgesehen und jene "Rechnung" (ohne Angabe eines Datums durch das FA) mit Vorsteuerausweis entdeckt worden, aus der die Tochter "Vorsteuer" (ohne Angabe eines Betrages durch das FA) geltend gemacht habe, woraus das FA im nach der Wiederaufnahme geänderten Umsatzsteuerbescheid 2001 eine Umsatzsteuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 ableitete.

Zu überprüfen ist daher, ob die ao. vom FA festgestellten Gründe neu hervorgekommen und überdies geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Umsatzsteuerbescheid 2001 herbeizuführen.

Die Änderung des Spruches des nach der Wiederaufnahme erlassenen Umsatzsteuerbescheides vom 14. Oktober 2008 gegenüber dem aufgehobenen Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 22. August 2002 liegt darin, dass das FA eine Umsatzsteuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 von S 65.486,54 ansetzt.

Das FA gibt in der Begründung zum Wiederaufnahmsbescheid vom 14. Oktober 2008 zunächst nicht an, dass das Unterpachtverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Tochter nicht anzuerkennen bzw. der Bw. in Bezug auf das Unterpachtverhältnis mit seiner Tochter nicht als Unternehmer in Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen sei. Bereits diesbezüglich ist der Wiederaufnahmsbescheid mangelhaft.

Überdies ist der Inhalt (Wortlaut) des vom FA als "Rechnung" bezeichneten Schreibens von Bedeutung:

- **Umsatzsteuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994:**

§ 11 Abs. 14 UStG 1994 bestimmt, dass wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag schuldet ("unberechtigter Steuerausweis").

Die Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 dient zur Bekämpfung des Missbrauches bei der unberechtigten Geltendmachung von Vorsteuern.

Voraussetzung für eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 ist jedoch, dass eine Rechnung ausgestellt wurde, die alle in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Merkmale aufweist.

Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 leg. cit. erfüllt. Der Zweck der Regelung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen. Dokumente, die nicht die formalen Voraussetzungen einer Rechnung haben, können nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzuges dienen, weshalb ein Missbrauch in solchen Fällen nicht in Betracht kommt (VwGH 16.12.2009, 2005/15/0150).

Im vorliegenden Fall enthält das Schreiben des Bw. an seine Tochter vom 22. Juli 2001 (Akt 2006 Seite 2) zwar Namen und Anschrift von Bw. und Tochter, die Angabe eines ziffernmäßigen Entgeltes und eines Steuersatzes (20%) und einen auf das Entgelt entfallenden "Steuerbetrag", jedoch muss ua. auch das Rechnungserfordernis der Angabe über **die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung** (§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994) erfüllt sein.

Zur Beurteilung der Erfüllung der Rechnungserfordernisse des § 11 UStG 1994 wird daher noch einmal der vollständige Inhalt des bereits bei den obigen Sachverhaltsfeststellungen zitierten **Schreibens vom 22. Juli 2001** wiedergegeben:

"Gemäß unserer Untermietvereinbarung betreffend das Lokal in [Ort], [Gasse], stelle ich die mir vom Vermieter, Herr FK, [Ort], [Gasse2], angelastete Umsatzsteuer wie folgt in Rechnung, und zwar

	S		S
für 1995 Dr.A, Pachtvertrag	5.000,00	20%	1.000,00
für 1995 Miete u. Betriebskosten	70.413,05	20%	14.082,61
für 1996 Miete u. Betriebskosten	166.036,55	20%	33.207,31
für 1997 Miete u. Betriebskosten	85.983,10	20%	<u>17.196,62</u>
			65.486,54"

Dem Inhalt des vom Bw. offensichtlich als Rechnung an die eigene Tochter zur Verschaffung eines Vorsteuerabzug von gesamt S 65.486,54 intendierten Schreibens vom 22. Juli 2001 ist

keine taugliche Angabe von Menge und handelsüblicher Bezeichnung von gelieferten Gegenständen oder Art und Umfang von sonstigen Leistungen iSd § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 zu entnehmen:

Aus der Bezeichnung "Dr.A, Pachtvertrag" ist jedenfalls – mangels weiterer Angaben - nicht erkennbar, was darunter zu verstehen ist.

Eine Unterverpachtung ("Miete u. Betriebskosten") wäre zwar als handelsübliche Bezeichnung einer sonstigen Leistung zu beurteilen gewesen.

Entscheidend ist jedoch, dass der vollständige Text des Schreibens auf "Inrechnungstellung" jener Umsatzsteuer für "Miete u. Betriebskosten" und "Dr.A, Pachtvertrag" lautet, die dem Bw. selbst von seinem eigenen (richtig:) Verpächter "angelaftet" wurde. Die Weiterverrechnung einer selbst vorgeschrieben bekommenen Umsatzsteuer stellt jedoch keine Lieferung oder sonstige Leistung dar, die der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) unterliegen würde.

Gegenüber der Tochter ergingen nach einer Prüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1995 bis 1998 ua. geänderte Umsatzsteuerbescheide für diesen Zeitraum, in denen ua. von der Tochter abgezogene Vorsteuern nicht anerkannt wurden, weil die Tochter auf den Belegen nicht als Leistungsempfängerin aufschien (Bericht vom 12. Juli 2001 über die Prüfung bei der Tochter, Tz 14 Punkt 3). Ein Teil der nicht anerkannten Vorsteuern entfiel auf die Pachtvorschreibungen der Jahre 1995 bis 1997 in Summe von € 64.486,54. Dieser Betrag entspricht den berufsgegenständlichen Vorsteuerbeträgen laut Schreiben vom 22. Juli 2001 zuzüglich € 1.000,00 für "Dr.A, Pachtvertrag". In der Berufung vom 16. August 2001 (Veranlagungsakt der Tochter 1997 Seite 28) gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 gab die Tochter an, eine "im Prüfungsverfahren geforderte Berichtigung der Eingangsrechnungen" sei durchgeführt worden und könne jederzeit überprüft werden. Die Tochter gab an, da sie für das Geschäftslokal nur "Untermieterin" gewesen sei habe der Bw. der Tochter [in der Zwischenzeit] die "nicht anerkannte Vorsteuer in Höhe von € 65.486,54 in Rechnung gestellt" und habe die Tochter diesen Betrag in ihrer eigenen Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2001 geltend gemacht. Die Tochter zog später ihre Berufung zurück.

Die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer ist kein Selbstzweck sondern Rechtsfolge einer dem Umsatzsteuergesetz unterliegenden Lieferung oder sonstigen Leistung. Die Inrechnungstellung einer Abgabe ist keine Leistungserbringung, zumal sie vom Aussteller des Schreibens nur aus dem erkennbaren einzigen Zweck erfolgte, seiner Tochter über einen hohen Geldbetrag einen Vorsteuerabzug zu verschaffen.

Das Schreiben vom 22. Juli 2001 verweist zwar auf eine angebliche "Untermietvereinbarung", jedoch gibt es keine schriftlichen Vertrag zwischen Bw. und seiner Tochter, sodass auch § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 (die erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird) nicht zur Anwendung gelangt.

Das Schreiben vom 22. Juli 2001 erfüllt somit nicht das Rechnungserfordernis des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994, da es keine taugliche Angabe über die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistungen enthält.

Die Rechnungserfordernisse im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug sind streng zu beurteilen. Dies gilt auch für eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994. Die Rechnung des Bw. müsste daher so gestaltet sein, dass die Rechnungsempfängerin – wäre der Bw. in Bezug auf sein Unterpachtverhältnis mit der eigenen Tochter Unternehmer und wäre die Lieferung oder sonstige Leistung im Inland für das Unternehmen der Rechnungsempfängerin ausgeübt worden (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) – einen Vorsteuerabzug geltend machen hätte können.

So stellte etwa der VwGH im bereits zitierten Erkenntnis vom 16.12.2009, 2005/15/0150, ua. fest, dass ergänzungsbedürftige Rechnungen keine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 nach sich ziehen können.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Schreiben des Bw. an seine Tochter vom 22. Juli 2001 - das vom FA im Wiederaufnahmsbescheid verkürzt als "Rechnung" genannt wurde - nicht den Rechnungserfordernissen (zumindest) des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 entspricht, und damit keine Steuerschuld des Bw. gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 auslösen kann.

Das FA hat somit im angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid keine Gründe angegeben, die einen gegenüber dem erklärungsgemäß erlassenen – später wiederaufgenommenen – Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 22. August 2002 anders lautenden Spruch – nämlich eine Umsatzsteuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 für S 65.486,54 – hervorgerufen hätte.

Der Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 vom 14. Oktober 2008 war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides verliert der Umsatzsteuerbescheid 2001 vom ebenfalls 14. Oktober 2008 seine Rechtsgrundlage und fällt damit aus dem Rechtsbestand. Damit erweist sich die auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom

13. Jänner 2009 eingebrachte Berufung als unzulässig geworden und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Betreffend **Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2005** auf Grund Stattgabe in der vorliegenden Berufungsentscheidung ist zu beachten, dass der Bw. neben der berufungsgegenständlichen Unterverpachtung des Lokals auch noch andere Betätigungen ausübte, die unstrittig der Umsatzsteuer unterliegen und daher bereits in den angefochtenen Bescheiden enthalten sind. In nachfolgender Tabelle sind nur die Änderungen eingetragen:

Umsatzsteuer:	2002 €	2003 €	2004 €	2005 €
Umsätze gesamt:				
lt. FA		75.436,46	77.717,54	78.112,68
Stattgabe		416,35	12.616,67	1.641,91
lt. UFS		75.852,81	90.334,21	79.754,59
Umsätze 20%:				
lt. FA		42.440,52	50.774,56	48.544,92
Stattgabe		416,35	12.616,67	1.641,91
lt. UFS		42.856,87	63.391,23	50.186,83
Vorsteuern:				
lt. FA	1.890,17	2.047,11	3.187,59	745,35
Stattgabe	3.102,61	1.760,50	3.556,88	896,56
lt. UFS	4.992,78	3.807,61	6.744,47	1.641,91

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter Umsatzsteuer 2002 bis 2005

Wien, am 20. März 2013