



GZ. RV/1595-W/05, miterledigt
wurde die GZ. RV/1053-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch OW, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Elisabeth Gürschka, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

1. Der angefochtene Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 2000 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind der Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufungen gegen die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die laut Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 1998 am 1. Juli 1998 gegründete "Dr. Shamway und Mitgesellschafter", bestehend aus den Vermietern der Wohnung top Nr. 7 in 0000 Wien, Regniznirg Straße 115: Gordonia E. Shamway und XXX. Mieterin laut dem am 1. Dezember 1998 abgeschlossenen Mietvertrag ist die Gordonia E. Shamway GmbH mit der Adresse 4711 Wien, W-Str. 34, und der Tel. Nr. 9859864. Das Firmenbuch weist den Geschäftszweig der GmbH als "Internationale Rechtsberatung im Ausland" aus.

Laut Firmenbuchauszügen mit historischen Daten zum Stichtag 27. Oktober 2006 sind als Gesellschafter an der Gordonia E. Shamway GmbH ursprünglich die handelsrechtliche Geschäftsführerin Gordonia E. Shamway mit einer Stammeinlage von S 499.000 und Dr. Gordon__Shumway mit einer Stammeinlage von S 1.000 beteiligt gewesen. Der

Gesellschaftsvertrag datiert mit 8. September 1995, der Nachtrag mit 17. Oktober 1995. Am 17. Jänner 1997 wurde die Funktion des Gesellschafters Shumway im Firmenbuch gelöscht, seither ist Gordonia E. Shamway die Alleingesellschafterin der Gordonia E. Shamway GmbH. Der Firmenstempelabdruck am Mietvertrag vom 1. Dezember 1998 enthält u. a. eine Festnetztelefonnummer, die im Telefonbuch unter "Shumway Gordon, Dr. RA, 1., A- Str. WC" eingetragen ist.

Im Gefolge des Antrags auf Neueintragung der Firma TBC CONSULTING GmbH vom 25. Oktober 2001 wurden Dr. Gordon Shumway als alleiniger Gesellschafter der letztgenannten Firma und Gordonia E. Shamway als handelsrechtliche Geschäftsführerin im Firmenbuch eingetragen. Seit 11. Oktober 2002 lautet die Geschäftsanschrift der Gordonia E. Shamway GmbH auf die im Firmenbuch seit 5. Oktober 2002 eingetragene Anschrift für die Firma TBC CONSULTING GmbH 4711 Wien, A- Str. WC/007. Am 21. Juni 2003 wurde der Eintrag der Funktion der Gordonia E. Shamway als handelsrechtliche Geschäftsführerin der Fa. TBC CONSULTING GmbH im Firmenbuch gelöscht und die Änderung der Gesellschafterstruktur durch den Eintrag von Dr. Hilmar K als zweiter Gesellschafter der Firma ins Firmenbuch nach außen hin ersichtlich.

Seit Oktober 2003 ist XXX Angestellter bei der Fa. Gordonia E. Shamway GmbH.

Mit dem mit 1. Dezember 1998 datierten schriftlichen Mietvertrag wurde zwischen der Gordonia E. Shamway GmbH als Mieterin und Gordonia E. Shamway und XXX als Vermieter vereinbart, dass die Bestandnehmerin einen Mietzins von monatlich S 30.000 plus Betriebskosten, jedoch zusätzlich gesetzliche Mehrwertsteuer in der jeweils gesetzlich vorgeschriebenen Höhe (dzt. 20 %) bezahle (Pkt. III). Die Nutzfläche des in Rede stehenden Bestandsobjekts wurde mit ca. 79 m² für Büro Zwecke, mit ca. 106 m² für Wohnzwecke bestimmt (Pkt. I). Das unbefristete Mietverhältnis kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist zum Letzten eines Kalendermonats aufgekündigt werden (Pkt. II).

Mit den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 in der Fassung der jeweiligen Berufungsvorentscheidung anerkannte das Finanzamt negative Einkünfte der Bw. aus Vermietung und Verpachtung von S 39.932 für das Jahr 1998 und S 82.697 für das Jahr 1999. Infolge Nichtabgabe von Steuererklärungen für das Jahr 2000 ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege und erließ Bescheide, mit denen u. a. positive Einkünfte aus der o. a. Einkunftsart in Höhe von S 200.000 festgesetzt wurden; mit den der Berufung vom 29. Oktober 2002 beigelegten Abgabenerklärungen 2000 wurden dem Finanzamt u. a. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 248.048,56 sowie mit einem Umsatzsteuersatz von 20 % zu

versteuernde Umsätze (des Wirtschaftsjahres vom 1. Juli 2000 bis 31. Dezember 2000) von S 315.292,48 angezeigt.

Mit dem Vorhalt vom 5. November 2002 ersuchte das Finanzamt die Bw., a) die Gründe dafür, warum in den Umsatzsteuererklärungen jeweils nur Einnahmen vom 1. Juli bis 31. Dezember erklärt würden, bekanntzugeben; b) entsprechende Belege, aus denen die Zahlung für die in der Überschussrechnung als "Ausgaben" angeführten Werbungskostenpositionen "Versicherungsaufwand", "Zinsen und Spesen für Kredite, Darlehen" und die Zuordnung zur Eigentumswohnung 0000 Wien, Regniznirg Str. 115/7, hervorgeht, vorzulegen; c) eine detaillierte Prognoserechnung betreffend der Entwicklung der Einkünfte aus der Vermietung zu erstellen. Aus der Prognoserechnung, welche die Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben für die zukünftigen Jahre beinhalten solle, solle der Zeitpunkt, ab wann ein Gesamtüberschuss zu erzielen sein werde, hervorgehen. Der Gesamtüberschuss entstehe dann, wenn die Summe der jährlichen Verluste durch die Summe der entstehenden Überschüsse überstiegen werde.

In weiterer Folge langten beim Finanzamt diverse Fristverlängerungsansuchen zu dem zuvor genannten abgabenbehördlichen Ergänzungersuchen vom 5. November 2002 sowie das mit 26. Juni 2003 datierte Begleitschreiben zu den beim Finanzamt am 24. Juli 2003 eingelangten Abgabenerklärungen 2001, mit denen in der Umsatzsteuererklärung Umsätze für das Wirtschaftsjahr Juli bis Dezember 2001 von S 319.202,03 und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 283.073,64 angezeigt wurden, ein.

Mit der mit 15. Jänner 2004 datierten Stellungnahme zu dem oben angeführten Ergänzungersuchen teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit: Ein Tippfehler sei bei den Angaben in der Umsatzsteuererklärung betreffend des Zeitraums passiert; es handle sich um die Monate Jänner bis Dezember. Hinsichtlich der Entwicklung der Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte würden sich diese jährlich um ca. 10 bis 12 % steigern, wobei die Ausgaben in derselben Höhe bleiben würden wie sie derzeit seien. In rund sechs Jahren werde der break-even erreicht und dann in der Gewinnphase gearbeitet.

In der Beilage zu dem letztgenannten Schreiben wurden dem Finanzamt eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2000, die Überschussrechnung für das Jahr 2000, ein an die Creditanstalt AG adressiertes (Begleit) Schreiben vom 7. Juni 1999 betreffend Verpfändung einer Lebensversicherung, eine Tabelle mit der Überschrift "Statement of payments" und ein mit dem Vermerk "Vertraulich" an Dr. Gordonia E. Shamway adressiertes Schreiben der Bank Austria Creditanstalt vom 27. August 2002 betreffend Verrechnung der Zinsen und Spesen für das Kreditkonto 2412 CHF übermittelt.

Nachdem das Finanzamt zunächst noch mit dem Bescheid gem. § 200 Abs. 1 BAO vom 3. Februar 2004 negative Einkünfte aus der in Rede stehenden Einkunftsart für das Jahr 2001 gemäß § 188 leg. cit. vorläufig in Höhe von S 283.074 festgestellt hatte, erließ es in weiterer Folge an Bescheiden die Berufungsvorentscheidung betreffend Feststellung von Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2000 sowie den gemäß § 200 Abs. 2 leg. cit. endgültigen Feststellungsbescheid für das Jahr 2001, mit denen die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Betätigung der Bw. verneint wurde.

In der Begründung zu der zuvor angeführten Berufungsvorentscheidung bestritt das Finanzamt die Identität des Zeitpunkts im Sinne des § 3 Abs. 2 L-VO mit dem break-even-point mit dem Argument, dass der break-even-point eine Größe sei, die im Produktions- bzw. Absatzbereich verwendet werde, um jene Mengen zu errechnen, bei der die volle Kostendeckung erreicht werde, also die Gewinnschwelle. Dabei würden die fixen Kosten eines Produktionsvorgangs zum Stückdeckungsbeitrag eines Produkts in Relation gesetzt (vgl. Kemmetmüller-Bogensberger, Handbuch der Kostenrechnung).

Aus dieser Anmerkung in der Berufung lasse sich nichts für die Qualifikation der Vermietung der Eigentumswohnung als Einkunftsquelle oder Liebhaberei gewinnen.

Beim Gesamtüberschuss handle es sich um eine ertragssteuerliche Vorgabe - durch eine plausible und schlüssige Prognoserechnung zu ermitteln -, die erfüllt sein müsse, damit das Vermieten einer Eigentumswohnung eine Einkunftsquelle sei.

Im Anschluss daran hielt das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter vor, nach über einem Jahr (aufgrund monatlicher Fristverlängerungsanträge) nunmehr in Beantwortung des Ergänzungsvorhalts zu erklären, *"dass die Einkünfte jährlich um ca. 10 bis 12 % steigen, die Ausgaben jedoch gleich bleiben werden. Es wird also in rund sechs Jahren der break-even erreicht und dann in der Gewinnphase gearbeitet"* und führte wider die Eignung der Ausführung in der Berufung, dass innerhalb eines angemessenen Zeitraums ein Gesamtüberschuss zu erzielen sei und die Vermietung der Eigentumswohnung eine steuerlich relevante Einkunftsquelle darstelle, ins Treffen:

Abgesehen davon, dass eine aus zwei Sätzen bestehende Annahme keine Prognoserechnung im Sinn des § 2 Abs. 4 L-VO darstelle, sei auch diese kurze und eher vage Stellungnahme mit Fehlern behaftet. Steigerungen bei Mieteinnahmen würden laut Immobilien-Preisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich ca. 2,5 % bis 3 % jährlich betragen, die ungewöhnliche Steigerung von 10 bis 12 % werde nicht begründet oder plausibel gemacht.

Laut dem am 1. Dezember 1998 abgeschlossenen Mietvertrag mit der Gordonia E. Shamway GmbH betrage die monatliche Miete S 30.000 pro Monat. Mit der Erklärung von Einnahmen in Höhe von S 369.644 im Jahr 1999, S 315.292 im Jahr 2000 und S 319.203 laut Erklärung 2001 liege eine Steigerung im behaupteten Ausmaß nicht vor. Auch von gleichbleibenden

Ausgaben könne bei einem Anstieg der Ausgaben für Versicherung sowie Zinsen und Spesen für Kredite von 1999 bis 2001 nicht die Rede sein.

Bereits im Erkenntnis 93/13/0171 habe der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass ein Beobachtungszeitraum der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der Tätigkeit diene. Innerhalb des Beobachtungszeitraums müsse eben anhand von objektiven Umständen die Überschusserzielungsabsicht bzw. -möglichkeit nachvollziehbar sein. Im Erkenntnis vom 24. März 1998, 93/14/0028, spreche der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten sei. Ansonsten bedürfe es ja keines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen sei.

"Eine Prognose, die bereits für das erst bzw. kurz nachfolgende Jahr des Beobachtungszeitraums von anderen als den tatsächlichen Werten ausgeht, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung zu erbringen; diese Tatsache lässt bereits Überlegungen in Bezug auf Liebhaberei für zulässig erscheinen" (Zitat Ende).

Als weiteren Grund für die steuerliche Unbeachtlichkeit der in Rede stehenden Betätigung Punkt hielt das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter vor, im Zuge der Bearbeitung der Berufung festgestellt zu haben, dass die in Rede stehende Wohnung die Geschäftsanschrift sowohl des Mieters, als auch der D. Shamway GmbH und Mitgesellschafter sei. Bei dieser Adresse handle es sich offensichtlich auch um den Hauptwohnsitz des Ehepaares Gordonia E. Shamway und XXX (laut Angaben in der Einkommensteuererklärung). Vom Ehepaar sei die Wohnung im April 1998 erworben worden. Der Kredit, mittels dessen der Kauf finanziert wurde, sei durch eine vinkulierte Lebensversicherung abgesichert worden. Einzige Gesellschafterin der Mieterin sei Gordonia E. Shamway, die Mitunternehmerschaft Shamway GmbH und Mitgesellschafter bestehe aus eben dieser GmbH und Gordonia Shamway als atypisch stille Gesellschafterin. Gordonia E. Shamway sei Geschäftsführerin der in Rede stehenden GmbH, erhalte Geschäftsführerbezüge und u. a. einen Sachbezugswert Wohnung - besagtes Objekt, das vom Ehepaar Shamway - XXX als Wohnsitz angegeben werde. Die GmbH habe Mietzahlungen im Aufwand verbucht.

Unter Bezugnahme auf § 21 BAO brachte das Finanzamt abschließend vor, dass das Ergebnis der Ausgestaltung wirtschaftlich gesehen sei: Das Ehepaar lebe in seiner fremdfinanzierten Eigentumswohnung, ohne Zwischenschaltung eines Mietvertrages und Sachbezugswertes *"wären die Zahlungen für Kredit und Lebensversicherung"* nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Mit der beim Finanzamt am 18. Mai 2004 eingelangten Erklärung der Einkünfte der Bw. für das Jahr 2002 gab der steuerliche Vertreter u. a. die Adresse 1190 Wien, Regniznirg Straße

115/7 als "Ort der Geschäftsleitung oder des Sitzes" sowie als Anschrift für Gordonia E Shamway und XXX bekannt.

Mit dem beim Finanzamt innerhalb der Verlängerungsfrist rechtzeitig gestellten Vorlageantrag vom 29. Mai 2004 führte der steuerliche Vertreter als Begründung im Wesentlichen ins Treffen: Aus der bereits eingebrachten Abgabenerklärung für das Jahr 2003 sei ersichtlich, dass ein erster Einnahmenüberschuss in Höhe von € 5.535,93 (Anmerkung: S 76.176,06) bereits im letztgenannten Jahr erzielt worden sei, weil eine günstigere Tilgungsvariante gefunden worden sei und es somit zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart gekommen sei. Die Räumlichkeiten seien nunmehr an einen rumänischen Diplomaten vermietet worden, die Monatsmiete betrage € 2.598. Dies bedeute gegenüber der bisherigen Monatsmiete eine Steigerung von 19,16 %, womit dokumentiert sei, dass die Annahme der Möglichkeit einer Steigerung von 10 % bis 12 % durchaus realistisch sei.

Des Weiteren wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass der Wohnsitz des Ehepaares Shamway nunmehr in top 1 und nicht mehr in top 7 sei, da diese komplett vermietet worden sei, und erklärte: Würden im Zuge der Ermittlung des Ergebnisses aus Vermietung und Verpachtung die Zahlungen an die Versicherung als Ausgaben abgesetzt, so sei der Zufluss zum Zeitpunkt der Tilgung des Kredites mittels des Tilgungsträgers als Einnahme zu verbuchen. Damit ergebe sich automatisch ein Gesamtüberschuss wie auch von Seiten des Gesetzgebers verlangt.

Mit dem den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben vom 27. September 2004 brachte der steuerliche Vertreter hinsichtlich der im Akt aufliegenden Korrespondenz und zu der Stellungnahme des Finanzamts vor, bereits in der Beilage zur "*Einkommensteuererklärung 2003*" dargelegt zu haben, dass aufgrund der Vermietung jährlich nun Überschüsse erzielt würden. Würden nunmehr aufgrund der wesentlich höheren Mieterlöse Einnahmenüberschüsse erzielt und sei die entsprechende Abdeckung des Banksaldos nach Ablauf der zu Gunsten des kreditierenden Bankinstitutes vinkulierten Versicherungspolizze in diesem Fall ertragswirksam, erfolgt, so liege nach Ansicht des steuerlichen Vertreters keinesfalls Liebhaberei vor.

In der Beilage zum Schreiben vom 27. September 2004 wurde dem Finanzamt die "*Einkommensteuererklärung 2003*" übermittelt.

Abweichend von den beim Finanzamt am 18. Mai 2004 eingelangten Abgabenerklärungen 2002, mit denen u. a. negative Einkünfte von € 3.087,20 (= S 42.480,80) offen gelegt worden waren, erließ das Finanzamt einen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO, mit dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 188 BAO mit S 0 festgestellt wurden; hinsichtlich der Abweichung von der Steuererklärung wurde in der Begründung dieses

Bescheides auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

In der innerhalb der Verlängerungsfrist rechtzeitig erhobenen Berufung gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 2001 sowie in der Berufung gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 2002 verwies der steuerliche Vertreter auf die Begründung der Berufung gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 2000, deren Aussagen sinngemäß auch für die Veranlagungen 2001 und 2002 gelten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999, lautet:

<i>"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:</i>	
1.	<i>Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.</i>
2. a)	<i>Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.</i>
....	<i>"</i>

§ 1 Liebhabereiverordnung in der Fassung des BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997 (= LVO III) lautet:

<i>"(1)</i>	<i>Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die</i>	
	-	<i>durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und</i>
	-	<i>nicht unter Abs. 2 fällt.</i>
	<i>Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.</i>	
<i>(2)</i>	<i>Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen</i>	
	1.	<i>...</i>
	2.	<i>aus Tätigkeiten, die ...</i>
	3.	<i>aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.</i>
	<i>Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen."</i>	

§ 2 Abs. 4 LVO III zufolge liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des

vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gem. § 16 Abs. 1 leg. cit. sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Gemäß Abs. 2 der letztzitierten Norm dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gem. § 166 leg. cit. kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 leg. cit. hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, überhaupt Bestandvertrag.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 1999, 96/15/0098, ist im Fall der Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses durch die Miteigentümer im Regelfall kein Mietvertrag, sondern eine bloße Vereinbarung über die Gebrauchsüberlassung anzunehmen. Eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern (diesem Fall ist die Einbeziehung von Angehörigen der Miteigentümer gleichzuhalten) verwirklicht nicht den Einkunftstatbestand des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988.

Wider die Annahme des Bestands eines solchen Vertrages bzw. für die Vorlage einer bloßen Gebrauchsregelung bei dem von Gordonia E. Shamway als geschäftsführende Gesellschafterin der Gordonia E. Shamway GmbH (als Mieterin) mit Gordonia E. Shamway samt Ehegatte (als Vermieter) abgeschlossenen Mietvertrag vom 1. Dezember 1998 sprach zunächst der letzte Absatz im Punkt III. des Vertrages vom 1. Dezember 1998, wenn mit diesem sich der "**Vermieter verpflichtet**" hatte, "*dass ihm anvertraute Mietobjekt gegen folgende Risiken versichern zu lassen: "Feuer, Einbruch/Diebstahl und Raub, Glasbruch, Auftritt von*

Leitungswasser und Elementarereignisse einschl. Vandalismusschäden". Sind Kosten für Versicherungsleistungen, die, was das Risiko "Einbruch/Diebstahl" und "Raub" betrifft, mangels Zusammenhangs mit dem Gebäude Gegenstand einer Haushaltsversicherung, so ist ein solcher Vertragsbestandteil wie der letztzitierte Punkt des in Rede stehenden Mietvertrages in Mietverträgen generell unüblich. Zur Verdeutlichung sei auf den Regelungsinhalt der Ziffern 4 bis 6 des § 21 Abs. 1 MRG verwiesen, wenn den Ziffern 4 und 5 zufolge nur die Prämien für die Feuer- (Z 4), Haftpflicht- und Leitungswasserschadenversicherung (Z 5) ohne Rücksicht auf den Willen der Mieter Betriebskosten sind bzw. der Ziffer 6 nach alle übrigen mit dem Haus zusammenhängenden Versicherungen gemäß § 21 Abs.1 Z 6 MRG nur dann Betriebskosten sind, wenn die Mieter der Mehrzahl der vermieteten Mietgegenstände dem Abschluss zugestimmt haben (vgl. Würth - Zingher, Miet- und Wohnrecht²⁰, Tz 10 zu § 21, Seite 274).

Auch von der Einnahmen/Ausgaben-Entwicklung in den Jahren 1999 bis 2002 in Verbindung mit der "Prognoserechnung" des steuerlichen Vertreters war auf die Vorlage einer bloßen Gebrauchsregelung zu schließen, wenn die für die ersten beiden der drei Streitjahre erklärten Mieteinnahmen hinter den vereinbarten Mietzinse zurückblieben und das Mietverhältnis, welches laut dem mit 1. Dezember 1998 datierten Vertrag von beiden Seiten unter Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist zum letzten eines Kalendermonats aufgekündigt werden kann, in seinem Bestand in den Streitjahren unverändert blieb.

Was die Verlustentwicklung in den ersten beiden der drei Streitjahre betrifft, bedeuten die mit dem rechtskräftigen Bescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 1999 festgestellten negativen Einkünfte von S 82.697 sowie die mit den Überschussrechnungen für die ersten beiden der drei Streitjahre offen gelegten negativen Einkünfte aus der in Rede stehenden Betätigung von S 248.048,56 für das Jahr 2000 und S 283.073,64 für das Jahr 2001 einen prozentuellen Anstieg der Verluste jeweils im Vergleich zum Vorjahr von +299,94 % im Jahr 2000 und +14,12 % im Jahr 2001.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die Zinseinnahmen den Werbungskosten innerhalb der Jahre 2000 bis 2002 gegenübergestellt:

	2000	2001	2002	
	ATS	ATS	€	ATS
Erlöse Mieten 20%	315.292,48	319.202,03	27.392,10	376.923,51
Abschreibung	65.249,00	65.249,00	4.741,92	65.250,24
Versicherungsaufwand	231.944,86	231.944,86	11.249,41	154.795,26
Zinsen und Spesen für Bankkredite, Darlehen	266.147,18	305.081,81	14.487,96	199.358,68

Anstatt dem mit 5. November 2002 datierten Ersuchen der Abgabenbehörde in Form der Vorlage einer detaillierten Prognoserechnung, die "die Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben für die zukünftigen Jahre beinhalten soll", aus der der Zeitpunkt des Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten hervorgehen soll (und damit

die eine für die Einkunftsquelleneigenschaft sprechende Planmäßigkeit der durch die obigen Zahlen belegten Verlustentwicklung dokumentieren soll), innerhalb eines angemessenen Zeitraums zu entsprechen, teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt erst mit dem mit 15. Jänner 2004 datierten Schreiben lediglich seine Prognose einer jährlichen Steigerung um ca. 10 bis 12 % bei Ausgaben in derselben Höhe "*wie derzeit*" mit.

Diesbezüglich sei die dem Finanzamt mit der "Einkommensteuererklärung 2003" offen gelegte Kostenstruktur wiedergegeben:

	2003
	€
Abschreibung	4.660,10
Versicherungsaufwand	3.600,00
Zinsen und Spesen für Bankkredite, Darlehen	9.960,67

Die Tatsache, dass dem Finanzamt mit dem mit 15. Jänner 2004 datierten Schreiben, somit mehr als vierzehn Monate nach Ergehen des in Rede stehenden abgabenbehördlichen Ersuchens lediglich ein Schreiben mit für die Immobilienbranche fremdübliche Daten übermittelt worden war, sprach für das Fehlen eines funktionierenden Kostenkontrollsystems bei der Vermietung und damit für die bloße Gebrauchsüberlassung des in Rede stehenden Bestandobjekts in den Streitjahren.

Was die Einnahmenseite anbelangt, war vom Inhalt des unbefristeten Bestandvertrags vom 1. Dezember 1998 bedingt durch das Fehlen einer fremdüblichen Wertsicherungsklausel auf höchstens Zahlungen in konstanter Höhe zu schließen. Es sei denn, Punkt II des Vertrages kommt zur Anwendung: "*Das Mietverhältnis beginnt am 1. Dezember 1998 und ist unbefristet. Das Mietverhältnis kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist zum Letzten eines Kalendermonates aufgekündigt werden.*" Diese Variante wäre mit dem Wagnis einer Ertragsminderung, die durch das Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht, verbunden; dies widerspricht der Einschätzung der Bw. von Ausgaben in konstanter Höhe innerhalb des für die Beurteilung der Betätigung nach der Liebhabereiverordnung relevanten Zeitraums und damit der Annahme eines planmäßigen Vorgehens bei der in Rede stehenden Betätigung.

Was das zum Ersuchen des Finanzamts um Vorlage einer Prognoserechnung ergangene Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 15. Jänner 2004 betrifft, waren die Daten in diesem Schreiben nicht als Prognoserechnung zu werten, zumal der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz haben (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Mai 2003, 99/14/0331). Zählen Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, zufolge die Abschreibungskosten der baulichen Anlagen, Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallswagnis zu den

Bewirtschaftungskosten, so wäre es für die Widerlegung eines Liebhabereiverdacht, d. h. für die Annahme einer Betätigung mit Einkunftsquelleneigenschaft unerlässlich gewesen, die laufenden Instandhaltungskosten vorsorglich zu berücksichtigen, zumal Punkt V des Mietvertrages lautet: *"Für Reparaturen von baulichen Schäden an den Gas- und Stromhauptleitungen, Wasserleitungen, Installationen, der Kanalisation und der Zentralheizung sowie für alle anderen Reparaturen, die über die normale Instandhaltung hinausgehen, ist der Mieter nicht verantwortlich. Es sei denn, dass die Schäden durch ihn verursacht worden sind. Wenn solche Reparaturen notwendig werden, hat der Mieter den Vermieter unverzüglich zu verständigen, der für deren Behebung zu sorgen hat."* Insofern sprach auch die Tatsache der Nichtvorlage einer Übersicht mit all den für das Berufungsverfahren zweckdienlichen und üblicherweise in einer Prognoserechnung enthaltenen Daten zu einem Zeitpunkt, nachdem das Finanzamt die als Vorhalt zu wertende Berufungsvorentscheidung betreffend der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2000 erlassen hatte, für die bloße Gebrauchsüberlassung des Bestandsobjekts in den Streitjahren.

Auch wenn die Bw. die Nutzung der in Rede stehenden Wohnung für Bestandzwecke in den Streitjahren behauptet, ergibt sich die behauptete Bewirtschaftungsart, die der "Prognoserechnung" zugrunde zu legen ist, nicht aus einer bloß inneren Einstellung der Bw.; es kommt auf den Plan der Bw. an, der in einer der Objektivierbarkeit zugänglichen Weise in der Außenwelt in den Streitjahren in Erscheinung getreten sein muss. Zudem muss die Bewirtschaftungsart, weil es in Zusammenhang mit der Immobilienvermietung im Rahmen der Liebhabereiprüfung um die Feststellung der objektiven Ertragsfähigkeit geht, tatsächlich verwirklicht sein. Auch wenn die Erklärung für das Jahr 2002 mit - € 3.087,20 (= S 42.480,80) einen im Vergleich zu den Vorjahren geringeren Verlust aus der Betätigung ausweist, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Überschussrechnung 2002 an Werbungskosten lediglich die drei Positionen "Abschreibung", "Versicherungsaufwand", "Zinsen und Spesen für Bankkredite, Darlehen", somit keine einzige mit dem Unternehmerwagnis verbundene Kostenersatzposition (Mietzins- und Betriebskostenausfallwagnis) ausweist und die Einkünfte so wie in den Jahren zuvor negativ waren.

Das Fehlen einer für Bestandverträge typischen Wertsicherungsklausel im Mietvertrag vom 1. Dezember 1998 heißt, die tatsächlichen Einnahmen werden hinter den prognostizierten Einnahmen zurückbleiben. Obwohl trotz Fehlens der in Rede stehenden Klausel bei einem Kaltzins von monatlich S 30.000 laut Mietvertrag vom 1. Dezember 1998 jährlich an Nettoeinnahmen ohne Betriebskosten S 360.000 pro Jahr, also S 1.080.000 innerhalb der drei Streitjahre zu erzielen gewesen wären, verzeichnete die Bw. im Vergleich zum letztgenannten

Betrag mit erklärten Einnahmen von S 315.292 für das Jahr 2000, S 319.203 für das Jahr 2001 und € 27.392,10 (= S 376.923,51) für das Jahr 2002 einen Gesamtbetrag für den die Streitjahre umfassenden Zeitraum von nur S 1.011.418,51. Da die Bw. laut Punkt VI. des Mietvertrages vom 1. Dezember 1998 dazu berechtigt war, *"das Mietverhältnis, sollte der Mieter trotz erfolgter Mahnung und Setzung einer vierzehntägigen Nachfrist mit der Mietzahlung in Rückstand bleiben, prompt auflösen zu können,"* war von dem Eintritt eines Einnahmenfehlbetrages von S 68.581,49 innerhalb der Streitjahre auf den Willen der Vermieter der in Rede stehenden Wohnung, die Verluste zu tragen, zu schließen. Dass aus der beim Finanzamt am 18. Mai 2004 eingelangten Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2002 die Adresse 0000 Wien, Regniznirg Straße 115/7 als Wohnsitzadresse der beiden Beteiligten an der Bw. für das Jahr 2002 zu ersehen war, sei bemerkt.

Letztendlich war auch von den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag vom 29. Mai 2004, dass *"die Räumlichkeiten nunmehr an einen rumänischen Diplomaten vermietet worden sind und die Monatsmiete € 2.598 beträgt"* und die Erzielung des ersten Einnahmenüberschuss im Jahr 2003 Folge einer günstigeren Tilgungsart und somit einer Änderung der Bewirtschaftungsart gewesen war, auf die bloße Gebrauchsüberlassung der in Rede stehende Wohnung zu schließen, wenn der Abgabenbehörde der Bestand eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraums im Sinne der Liebhabereiverordnung, innerhalb dessen die Bw. behauptetermaßen einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt hatte, erst mehr als sechzehn Monate nach Ablauf des letzten Streitjahres mitgeteilt worden war. Würde für die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle ein sogenannter abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Verfügung stehen, so würde es in analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf eine (bezogen auf den Beginn der entsprechenden Tätigkeit) prognostische Beurteilung der Aussichten auf Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht ankommen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Februar 1993, 93/15/0037).

Das Vorbringen der Bw. bezüglich des Bestands eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraums, der auch die Streitjahre umfasst, bedeutet, dass eine Ertragsrechnung über diese eingegrenzte Zeitspanne hinaus nicht zu erstellen war. Insofern war die Thematisierung der nach dem Ablauf des letzten Streitjahres angefallenen Kosten in der *"Einkommensteuererklärung 2003"* nicht dazu geeignet, eine Mangelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide nachzuweisen.

Was das im Vorlageantrag enthaltene Vorbringen betreffend der Position Versicherungsaufwand in den Überschussrechnungen für die Jahre 2000 bis 2002 betrifft,

vermochte dieses eine Änderung der angefochtenen Bescheide nicht zu begründen, weil der Abschluss einer Lebensversicherung in der Regel einen außerbetrieblichen Vorgang darstellt. Eine Ausnahme von dieser Regel tritt gemäß den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. März 1996, 92/14/0085, und 6. November 1991, 91/13/0103, ein, wenn aus den Umständen klar erkennbar ist, dass die Lebensversicherung im betrieblichen Interesse liegt und die Verfolgung außerbetrieblicher Zwecke ausgeschlossen oder unbedeutend ist. Die Vorlage eines solchen Ausnahmefalls war im gegenständlichen Berufungsfall zu verneinen, weil der steuerlich vertretenen Bw. im Punkt II der Berufungsvorentscheidung betreffend des angefochtenen Bescheides 2000 vorgehalten worden war, dass *"als Geschäftsanschrift der D. Shamway GmbH und der D. Shamway GmbH und Mitgesellschafter die Wohnung Regniznirg Str. 115/7 ist. Bei dieser Adresse handelt es sich offensichtlich auch um den Hauptwohnsitz des Ehepaares Fr. D. Shamway und Herr V. XX (laut Angaben in der ESt-Erklärung). Vom Ehepaar wurde die Wohnung im April 1998 erworben, der Kauf wurde mittels Kredit finanziert, dieser durch eine vinkulierte Lebensversicherung abgesichert.*

Einzigste Gesellschafterin der D. Shamway GmbH ist Frau D. Shamway, die Mintunternehmerschaft Shamway GmbH und Mitgesellschafter besteht aus eben dieser GmbH und Fr. Gordonia Shamway als atypisch stille Gesellschafterin.

Fr. D. Shamway ist Geschäftsführerin der D. Shamway GmbH, erhält Geschäftsführerbezüge und unter anderem einen Sachbezugswert - besagtes Objekt Regniznirg Str. 115/7, die vom Ehepaar Shamway - XX als Wohnsitz angegeben wird.

Die GmbH verbucht Mietzahlungen im Aufwand."

Anstatt dem Ergebnis der Sachverhaltswürdigung des Finanzamts (das Ehepaar lebt in seiner fremdfinanzierten Eigentumswohnung, ohne Zwischenschaltung eines Mietvertrages und Sachbezugswertes wären die Zahlungen für Kredit und Lebensversicherung nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung) entgegenzutreten brachte die Bw. mit dem Vorlageantrag - abgesehen von Ausführungen zur Änderung der Bewirtschaftungsart - vor, dass *"der Wohnsitz des Ehepaares nunmehr in Top 1 und nicht mehr in Top 7 ist,...von seiten der Behörde wird übersehen, dass im Zuge der Ermittlung des Ergebnisses aus Vermietung und Verpachtung die Zahlungen an die Versicherung zwar als Ausgaben abgesetzt werden, korrekterweise und logischerweise aber dann der Zufluss zum Zeitpunkt der Kredittilgung mittels des Tilgungsträgers dies als Einnahme zu verbuchen ist. Damit ergibt sich automatisch ein Gesamtüberschuss wie auch von Seiten des Gesetzgebers verlangt."*

Damit war von einer privaten Veranlassung des Abschlusses dieser Versicherung auszugehen, zumal den zuvor wiedergegebenen Ausführungen der betriebliche Zweck der Position Versicherungsaufwand nicht zu entnehmen war.

Aufgrund der obigen Ausführung war allein anhand der Beilagen zu dem Ergänzungsersuchen vom 15. Jänner 2004, bestehend aus einer berichtigten Umsatzsteuererklärung 2000, einer Überschussrechnung für das letztgenannte Jahr, einem an die Creditanstalt AG adressierten (Begleit) Schreiben vom 7. Juni 1999 betreffend Verpfändung einer Lebensversicherung, einer Tabelle mit der Überschrift "Statement of payments" und einem mit dem Vermerk "Vertraulich" an Dr. Gordonia E. Shamway adressierten Schreiben der Bank Austria Creditanstalt vom 27. August 2002 betreffend Verrechnung der Zinsen und Spesen für das Kreditkonto 71105910, der Bestand eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen den Positionen - "Abschreibung" von S 65.249 jeweils für die Jahre 2000 und 2001 bzw. € 4.741,92 für das Jahr 2002; "Versicherungsaufwand" von S 231.944,86 jeweils für die Jahre 2000 und 2001 bzw. € 11.249,41 für das Jahr 2002; "Zinsen und Spesen für Bankkredite, Darlehen" von S 266.147,18 für das Jahr 2000, S 305.081,81 für das Jahr 2001 und € 14.487,96 für das Jahr 2002 - zu einer für Bestandszwecke im abgabenrechtlichen Sinn genutzten Eigentumswohnung nicht festzustellen, weshalb den in Rede stehenden Positionen die Anerkennung als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu versagen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. November 2006