



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0185-F/06,
miterledigt RV/0186-F/06 und
RV/0197-F/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Dr. Johann Penninger, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6800 Feldkirch, Hirschgraben 37, vom 2. August 2005 und vom 11. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 3. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 2003 sowie vom 5. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2001, 2003 und 2004 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2006 abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Baumeister. Mit Stichtag zum 1. Mai 1991 brachte er sein Bauunternehmen in die LTB. ein und erklärte ab dem Jahr 1992 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer eben dieser LTB., weiters gewerbliche Einkünfte aus verschiedenen Beteiligungen sowie Einkünfte aus der Vermietung verschiedener, im Privatvermögen des Berufungswerbers verbliebener, Gebäude und Rechte. Unter diesen befinden sich drei Nutzungsrechte an Appartements im SZ und im AV in Z sowie eine Liegenschaft mit mehreren Gebäuden in der N.

Der Berufungswerber erwarb im Jahre 1991 ein Nutzungsrecht am Appartement im SZ um 4.017.000 S (291.926,77 €) und im Jahr 1998 zwei weitere Nutzungsrechte an den

Appartements C 101 und C 106 im AV um insgesamt 6.077.000 S (441.632,81 €). Die Nutzungsrechte gewähren das alleinige Benützungsrecht für ein bestimmtes Appartement auf Betriebsbestehendsdauer sowie ein gemeinsames Nutzungsrecht an den allgemeinen Flächen des Hotels. Die Nutzungsrechte wurden zum großen Teil fremdfinanziert. Der Berufungswerber verwertete die Nutzungsrechte, in dem er sie über die beiden Hotelbetriebsgesellschaften, die Sporthotel Zürsersee GesmbH und die Alpenhotel Valluga GesmbH vermietete. Aus der Verwertung des Nutzungsrechts am Appartement im SZ erwirtschaftete er in den Jahren 1991 bis 2003 einen Verlust in Höhe von -3.600.556 (-261.663 €), aus der Verwertung der Nutzungsrechte an den Appartements im AV entstand ebenfalls ein Verlust, und zwar in Höhe von -731.150 S (-53.135 €). Auch aus der Vermietung der Gebäudes in der N entstand in den Jahren 1991 bis 2003 ein Gesamtverlust in Höhe von -3.904.337 S (-283.739 €).

Aufgrund dieser Verluste beurteilte das Finanzamt mit Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden 1995 bis 2003 vom 3. Juni 2005 die Vermietung der Appartements sowohl einkommen- als auch umsatzsteuerlich, die Vermietung der Liegenschaft N nur einkommensteuerlich als Liebhabereitfähigkeit.

Dagegen erhob der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 1. August 2005 Berufung, die sein steuerlicher Vertreter zusammengefasst wie folgt begründete: Die Initiatoren- und Betreibergesellschaften der Hotelanlagen AV und SZ (in der Folge kurz: IBG) hätten seinerzeit den Erwerb von Appartements zur Voraussetzung für die Erteilung von Bauaufträgen an das Bauunternehmen des Berufungswerbers gemacht. In Hinblick auf die geplanten Um- und Neubaumaßnahmen durch die IBG habe sich der Berufungswerber zum Erwerb von Nutzungsrechten an Appartements in diesen Hotels entschlossen, zumal die von den IBG erstellten Prognoserechnungen beträchtliche Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten ließen. Andererseits habe das Bauunternehmen des Berufungswerbers wegen der damaligen schwachen Konjunkturlage dringenden Bedarf an Bauaufträgen gehabt, um den Betrieb im bisherigen Umfang aufrechterhalten zu können und den Personalstand nicht reduzieren zu müssen. Nach Erwerb der Nutzungsrechte seien die in Aussicht gestellten Bauaufträge auch tatsächlich erteilt worden und zwar im Ausmaß von 50.679.662 S (3.683.034,67 €), was nahezu dem Jahresumsatz im Wirtschaftsjahr 1990/1991 entsprochen habe. Da durch den Erwerb der Nutzungsrechte und den damit verbundenen Bauaufträgen die Freisetzung von Arbeitskräften vermieden habe werden können, sei dieser indirekt auch im öffentlichen Interesse gelegen gewesen. Aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen dem Erwerb der Nutzungsrechte und dem Bauunternehmen des Berufungswerbers liege eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung (LVO) vor, bei der Liebhaberei ausgeschlossen sei. An dieser Beurteilung ändere auch die

Tatsache, dass nach Einbringung des Bauunternehmens in die LTB. zum 1. Mai 1991 die Nutzungsrechte im Privatvermögen des Berufungswerbers verblieben seien, nichts. Aus verständlichen Gründen sei der Berufungswerber nach Abschluss der erhaltenen Bauaufträge bemüht gewesen, die Nutzungsrechte raschstmöglich wieder zu veräußern. Dies sei aber durch eine politische Kampagne verhindert worden. Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 18. Mai 1995 das sog. ZM zwar als rechtmäßig anerkannt und bestätigt, der Verkauf der Nutzungsrechte habe damit aber nicht wieder angekurbelt werden können. Ohne diese politische Kampagne wäre der Verkauf der Nutzungsrechte durchaus profitabel gewesen. In der politischen Intervention sei aber ein außerordentliches, unerwartetes und nicht vorhersehbares Ereignis zu sehen, das für die Beurteilung der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle außer Acht zu lassen sei. Auch sei darauf zu verweisen, dass der Berufungswerber und seine Familienangehörigen von den Nutzungsrechten an den Appartements keinerlei persönlichen Gebrauch gemacht hätten.

Die Liegenschaft in der N sei vom damaligen Einzelunternehmen des Berufungswerbers im Dezember 1986 aus einer Konkursmasse käuflich erworben worden. Dieser Erwerb sei mit der Zielsetzung erfolgt, die erforderlichen Instandsetzungs- und Umbauarbeiten auszuführen und nach erfolgter Parifizierung die geschaffenen Büro- und Geschäftseinheiten mit Gewinn zu verkaufen. Trotz der außerordentlich günstigen Lage hätten bis November 1988 nur zwei Büroeinheiten und eine Wohneinheit sowie sechs Nebenräume und Garagen verkauft werden können. Die restlichen Einheiten seien bei der Umgründung des Einzelunternehmens des Berufungswerbers nicht in die GmbH eingebbracht worden und zum Teil vermietet worden. Mit dieser Vermietung sei im Zeitraum zwischen 1995 bis 2003 ein Verlust von -179.847,39 € erzielt worden. Im Jahr 2004 habe der Berufungswerber folgendes Ergebnis erzielt:

Mieteinnahmen:	
SC	32.722,69 €
CG	9.792,75 €
Adeg	14.074,06 €
Einnahmen gesamt	56.589,50 €
Werbungskosten:	
Zinsaufwand	-39.386,44 €
Betriebsaufwände	-2.437,18 €
AfA 1,5% v. 728.517,64 €	-10.916,07 €

Werbungskosten gesamt	-52.739,69 €
Einnahmenüberschuss	3.849,81 €

Bei diesem Ergebnis sei nicht berücksichtigt, dass sich auf dieser Liegenschaft unvermietete Nutzflächen, und zwar die Büros und Kraftfahrzeugeinstellplätze mit den Top-Nummern 4,6,14 und 17-20 befänden, die unentgeltlich der LTB. zur Nutzung überlassen worden seien. Dabei handle es sich um eine Nutzfläche im Ausmaß von 197,67m². Bei einer Vermietung könnten monatliche Mieteinnahmen in Höhe von 1.977 € erzielt werden. Weiters stünden noch der gesamte Dachboden (Top Nr. 7) mit 292,34m² Nutzfläche als Abstell- und Lagerraum zur Verfügung, der um 250 € im Monat vermietet werden könne. Damit könnten zusätzlich Mieteinnahmen in Höhe von 32.494 € pro Jahr erzielt werden. Maßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob Liebhaberei vorliege oder nicht, sei nicht der tatsächlich erwirtschaftete Erfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erzielung eines Gesamterfolges. Um den Gesamterfolg im Beobachtungszeitraum von 20 Jahren beurteilen zu können, sei eine Prognoserechnung über die nächsten 10 Jahre erstellt worden, bei der die von der LTB. erzielbaren Mieteinnahmen berücksichtigt worden seien. Nach dieser Prognose sei nach zehn Jahren (2005 bis 2014) mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 491.702,79 € zu rechnen. Ziehe man von diesem Ergebnis die Verluste zwischen 1995 und 2003 in Höhe von -179.847,39 € ab, bleibe immer noch ein Gesamtüberschuss nach zwanzig Jahren in Höhe von 311.855,40 €. Es liege somit eine Einkunftsquelle vor.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2006 als unbegründet ab. Zu den Nutzungsrechten führte es aus, die im Jahr 1999 vorgelegte Prognoserechnung für das Appartement im SZ weiche in eklatantem Ausmaß von der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart ab und sei daher nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit dieser Betätigung zu erbringen. Zudem umfasse diese Prognoserechnung nicht den Zeitraum ab Beginn der Vermietung. Für die Nutzungsrechte an den Appartements im SZ sei nie eine Prognoserechnung vorgelegt worden. Zum Argument des Berufungswerbers, es liege eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung (LVO) vor, führte es aus, diese Bestimmung gelange nur bei Einheiten desselben Steuerpflichtigen zur Anwendung. Dies sei gegenständlich aber nicht der Fall. Es sei daher von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetätigung auszugehen. Da eine Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliege, sei gemäß § 6 LVO auch im umsatzsteuerlichen Sinn von einer Liebhabereibetätigung auszugehen. Dem Berufungswerber werde zwar nicht widersprochen, wenn er den Beobachtungszeitraum für die Liebhabereibeurteilung der Liegenschaft in der N mit 20 Jahren ansetze. Allerdings beginne

der Beobachtungszeitraum nicht mit dem Jahr 1995, sondern bereits mit dem Jahr 1991. Dann gelange man nach zwanzig Jahren selbst dann zu einem Gesamtverlust in Höhe von -14.971,48 €, wenn man die Ansätze aus der Prognoserechnung übernehme, da dem prognostizierten Gewinn in Höhe von 268.767,52 € ein tatsächlich erzielter Verlust zwischen 1991 und 2003 in Höhe von -283.739 € gegenüberstehe. Davon abgesehen könnten aber fiktive Mieteinnahmen, wie sie der Berufungswerber ansetze, nicht berücksichtigt werden, da der Verzicht auf diese Mieteinnahmen freiwillig erfolgt sei und nur durch die beherrschende Stellung des Berufungswerbers als Gesellschafter der LTB. erklärbar sei. Auch wenn man von einem 25jährigen Beobachtungszeitraum (1991 bis 2015) ausgehe und die fiktiven Mieteinnahmen von der Prognoserechnung ausscheide, gelange man zu einem negativen Gesamtergebnis in Höhe von -106.472 €, da diesfalls vom so errechneten Gewinn für den Prognosezeitraum 2004 bis 2015 in Höhe von 177.267 € ein Verlust von -283.739 € abzuziehen sei.

Für das Jahr 2002 seien zudem Einkünfte in Höhe von 8.123,22 € als Funktionär der Bauarbeiter-Urlaubskasse nachzuerfassen.

Mit Schriftsatz vom 3. August 2006 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin verwies sein steuerlicher Vertreter neuerlich auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Bewirtschaftung der Nutzungsrechte und dem Bauunternehmen des Berufungswerbers. Zum Einwand des Finanzamtes, § 1 Abs. 3 LVO sei nicht anzuwenden, weil keine Einheiten desselben Steuerpflichtigen vorlägen sei zu sagen, dass im Abgabenrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorherrsche. Nach den Kommentaren zum Umgründungssteuerrecht seien unter Umgründungen alle Änderungen eines Unternehmens zu verstehen, die unter Aufrechterhaltung der Betriebskontinuität eine Änderung des Rechtskleides beträfen. Mit den Umsätzen aus den Bauaufträgen der IBG seien u.a. jene Dienstnehmer weiter beschäftigt worden, die zuvor beim Einzelunternehmen des Berufungswerbers beschäftigt gewesen seien. Da der Berufungswerber nahezu das gesamte Vermögen der LTB. besitze, wirkten sich die Einkünfte der GmbH auf dieselbe Weise auf ihn aus wie jene aus der Vermietungstätigkeit. Die vom Finanzamt erhobene Forderung der Identität des Steuerpflichtigen sei nicht Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 3 LVO. Aus diesem Grunde sei auch Liebhaberei anlässlich einer Betriebspprüfung die Jahre 1992 bis 1996 betreffend verneint worden. Die Behauptung des Finanzamtes, die in der Prognoserechnung über die Vermietung der Objekte auf der Liegenschaft N angesetzten fiktiven Einnahmen seitens der LTB. seien außer Acht zu lassen, widerspreche den Bestimmungen der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung, AÖF 1998/47. Danach sei nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen für das Vorliegen einer

Einkunftsquelle erforderlich. Bei der Erstellung einer Prognoserechnung sei daher von der Vermietung aller in Frage kommender Einheiten zu einem realistischen Preis auszugehen. Bei Berücksichtigung angemessener Mieteinnahmen auch für jene Räume, die bislang der LTB. unentgeltlich zur Benützung überlassen worden seien, ergebe sich nach zwanzig Jahren jedenfalls ein positives Gesamtergebnis. Diese Räumlichkeiten seien der LTB. unentgeltlich überlassen worden, um einen momentan bestehenden Bedarf abzudecken und die unverzügliche Freimachung im Falle einer Verkaufsmöglichkeit sicherzustellen. Außerdem sei das besondere Naheverhältnis zwischen dem Berufungswerber und der LTB. für die unentgeltliche Überlassung ausschlaggebend gewesen. Die Bewirtschaftung des Objektes in der N sei daher ausschließlich durch die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, veranlasst. Da auch eine Eignung für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausscheide, liege auch keine Liebhaberei vor.

Mir dem Vorlageantrag galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Aufgrund der Liebhabereibeurteilung aberkannte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5. Juli 2006 auch die mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 erklärten Verluste aus den in Rede stehenden Tätigkeiten. Gegen diesen Bescheid erhob der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 11. August 2006 Berufung, die das Finanzamt direkt dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorlegte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verwertung Nutzungsrechte

In diesem Punkt ist strittig, ob die Verwertung der Nutzungsrechte an den Appartements im AV und im SZ im Wege der Vermietung als Einkunftsquelle oder als Liebhabereibetätigung einzustufen ist. Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. positiven Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen.

Die Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 (in der Folge kurz: LVO) unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.) und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 leg. cit.).

Betätigungen, für die die Einkunftsquellenvermutung gilt, sind solche, die *durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen. 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.*

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 LVO anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B.

Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter,

Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und

typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungsgrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 leg. cit. ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und Z 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung und jenen mit Liebhabereivermutung liegt darin, dass bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ausgeschlossen ist (§ 6 LVO) und die Verluste der ersten drei Jahre jedenfalls anzuerkennen sind, ausgenommen im Falle der entgeltlichen Gebäudeüberlassung (§ 2 Abs. 2 und Abs. 3 LVO).

Im Falle der Vermietung eines Gebäudes ist die Frage nach der Art der Betätigung von untergeordneter Bedeutung. Hier ist die Einkunftsquelleneigenschaft in jedem Fall anhand einer Prognoserechnung nachzuweisen. Auch bezüglich des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes außerhalb des Anwendungsbereiches der Liebhabereiverordnung BGBI. 1997/358 kein Unterschied zwischen dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 leg. cit. und dem "üblichen Kalkulationszeitraum" nach § 2 Abs. 3 leg. cit. mehr zu machen (vgl. VwGH 24.9.1996, 93/13/0241 und 29.2.2000, 97/15/0166). Entscheidend ist für den Verwaltungsgerichtshof, dass dieser Zeitraum absehbar ist. Und als absehbarer Zeitraum wird seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0241, sowohl bei Vermietungstätigkeiten nach Abs. 1 als auch nach Abs. 2 eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Dieser Zeitraum ist mit rund 20 Jahren anzunehmen.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen,

ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (vgl. VwGH 24.3.1998, 93/14/0028). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind folgende Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen:

- zwingende Einbeziehung aller Jahre der Betätigung
- Einbeziehung von Instandsetzungen
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände
- vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte (vgl. Langheinrich/Ryda, FJ 2001, 84).

Große Aussage hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch deren Gegenüberstellung mit den tatsächlich erzielten Erträgen zu. Das bedeutet nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt einer Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Dieser Nachweis ist dem Berufungswerber nicht gelungen. Zwar hat er im Jahr 1999 für das Nutzungsrecht am Appartement im SZ eine Prognoserechnung für die Jahre 1999 bis 2013 mit einem Gesamtüberschuss in Höhe von 1.386.670 S (100.773,24 €) vorgelegt. Der in den Jahren 1991 bis 1998 erzielte Verlust in Höhe von -2.582.931 S (187.708,92 €) wurde dabei aber außer Acht gelassen. Eine Prognoserechnung, die nicht alle Jahre einer Betätigung miteinbezieht, ist aber, wie oben ausgeführt, nicht geeignet, die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung nachzuweisen. Bei Berücksichtigung der Verluste aus den Jahren 1991 bis 1998 hätte sich nämlich ein Gesamtverlust in Höhe von -1.196.261 S (-86.935,68 €) ergeben. Hinzu kommt, dass ab dem Jahr 1996 keine Einnahmen, sondern lediglich ein Zinsaufwand und Aufwendungen für die AfA erklärt wurden, während laut der im Jahr 1999 erstellten Prognose im Prognosezeitraum Einnahmen in Höhe von 1.305.967 S (94.908,32 €) erzielt hätten werden sollen. Eine derartige Differenz zwischen prognostizierten und im Zeitpunkt der Erstellung der Prognose bereits bekannten tatsächlichen Ergebnissen spricht ebenfalls gegen die Plausibilität dieser Prognose.

Für die Bewirtschaftung der Nutzungsrechte am Appartement im AV wurde überhaupt keine Prognoserechnung beigebracht. Hier liegt lediglich ein negatives Ergebnis zwischen 1999 und 2003 in Höhe von -731.150 S (-53.135 €) vor. Hier wurde also gar nicht der Versuch

unternommen, die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Bewirtschaftung darzulegen.

Zum Argument, das ursprüngliche Konzept des sog. ZM sei durchaus Erfolg versprechend gewesen und nur durch politische Intervention verhindert worden, was aber nicht dem Berufungswerber anzulasten sei, ist zu sagen, dass der unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Fall nicht das ZM auf seine Einkunftsquelleneigenschaft hin zu prüfen hat, sondern die nach dem Scheitern dieses Modells vom Berufungswerber vorgenommene Bewirtschaftung der von ihm erworbenen Nutzungsrechte.

Mit dem vom Berufungswerber eingewandten § 1 Abs. 3 LVO ist für die Berufung nichts gewonnen. Nach dieser Bestimmung liegt Liebhaberei nicht vor, *"wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinne des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird."*

Nach der ausdrücklichen Textierung des § 1 Abs. 3 LVO gilt diese unwiderlegliche Einkunftsquellenvermutung nur für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO. Bei der in Rede stehenden Verwertung der Nutzungsrechte handelt es sich aber um eine Betätigung mit Liebhabereivermutung, und zwar ist die Vermietung der in Rede stehenden Appartements unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (sog. "kleine Vermietung") zu subsumieren, auch wenn an den Appartements kein Eigentumsrecht, sondern lediglich ein Nutzungsrecht besteht. Denn mit dem Nutzungsrecht wird dem Berechtigten das Recht eingeräumt, ein bestimmtes Appartement ausschließlich, d.h. gleich einem Eigentümer, zu nutzen. Auch werden die Appartements typischerweise zu Wohnzwecken genutzt und sind daher Eigentumswohnungen gleichzuhalten. Fraglich könnte aber noch sein, ob angesichts der Anzahl der Nutzungsrechte von einer sog. "kleinen Vermietung" gesprochen werden kann. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei mehreren in einem Gebäude gelegenen Eigentumswohnungen jede Eigentumswohnung für sich zu beurteilen. Nach der Verwaltungspraxis sind mehrere Eigentumswohnungen in einem Gebäude als Einheit anzusehen und ist die Vermietung von mehr als zwei Eigentumswohnungen als sog. "große Vermietung" zu beurteilen, für die § 1 Abs. 1 LVO gilt. Da der Berufungswerber am AV zwei Nutzungsrechte und am SZ nur ein Nutzungsrecht hat, liegt jedenfalls (d.h. auch nach der Verwaltungspraxis) eine "kleine Vermietung" vor und hat die Liebhabereibeurteilung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu erfolgen. Die Anwendung des § 1 Abs. 3 LVO scheidet daher bereits aus diesem Grunde aus. Abgesehen davon ist eine weitere Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung, dass es sich um Einheiten desselben Steuerpflichtigen handelt (vgl. Doralt, EStG 10. Lieferung, § 2 Anm 491; Liebhabereirichtlinien Pkt. 19.1 sowie UFS RV/0799-L/02). An dieser Voraussetzung fehlt es aber im vorliegenden Fall, denn die Nutzungsrechte

des Berufungswerbers befanden und befinden sich in dessen Privatvermögen, während die angeblichen positiven Auswirkungen dieser Anschaffung den Betrieb der LTB. betrafen. Da im österreichischen Steuerrecht in Bezug auf juristische Personen das Trennungsprinzip gilt, gelten diese unabhängig von den Gesellschaftern als eigenes Steuersubjekt. Dass das Bauunternehmen des Berufungswerbers im Mai 1991 in eine GmbH eingebbracht wurde wie auch der Umstand, dass der Berufungswerber nahezu das gesamte Vermögen der LTB besitzt, ändert somit nichts daran, dass diese als eigenständiges Steuersubjekt zu werten und ein wirtschaftlicher Zusammenhang somit nur zwischen Einheiten zweier verschiedener Steuersubjekte vorliegen kann.

Die Bewirtschaftung der Nutzungsrechte war daher einkommensteuerlich als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einzustufen.

Da die Vermietung der Appartements, wie oben ausgeführt, als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzustufen ist, liegt auch im umsatzsteuerlichen Sinne eine Liebhabereibetätigung vor (§ 6 LVO).

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Vermietung Gebäude N

Die Vermietung der Einheiten in der B ist als Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) einzustufen. Wie bereits unter 1. ausgeführt, ist die Unterscheidung zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung und solchen mit Liebhabereivermutung im Falle der entgeltlichen Gebäudeüberlassung zu vernachlässigen, da in jedem Fall anhand einer Prognoserechnung nachzuweisen ist, dass die Vermietungstätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (ca. 20 Jahre) ein positives Gesamtergebnis abzuwerfen geeignet ist. Auch die Bestimmung des § 2 Abs. 2 LVO betreffend den Anlaufzeitraum kommt im Fall der entgeltlichen Gebäudeüberlassung nicht zur Anwendung.

Die Liebhabereibeurteilung ist nach der Liebhabereiverordnung für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit vorzunehmen. Laut herrschender Rechtsauffassung ist dabei nach der Verkehrsauffassung vorzugehen (vgl. VwGH 22.9.1987, 86/14/0198; 30.9.1992, 90/13/0033). Nach den Liebhabereirichtlinien Punkt 2.2.3. ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im allgemeinen das einzelne Miethaus Beurteilungseinheit, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen ist (z.B. gesonderte Betrachtung von fremdvermieteten Wohnungen einerseits und innerhalb des Familienkreises vermietete Wohnungen andererseits, soweit das Mietverhältnis überhaupt steuerlich anzuerkennen ist). Dieser Auffassung hat sich auch der unabhängige Finanzsenat in einer Entscheidung angeschlossen (24.3.2004, RV/0165-G/03). Danach wurde ein Gebäude, von dem mehrere Wohnungen inkl. Dachboden

und Dach vermietet wurden, als Beurteilungseinheit angesehen und nicht die einzelnen, an verschiedene Mieter vermieteten Gebäudeteile.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich im vorliegenden Fall der oben angeführten Interpretation einer Beurteilungseinheit an. Dies bedeutet, dass das Gebäude in der N insgesamt auf seine Einkunftsquelleneigenschaft hin zu untersuchen ist und nicht die einzelnen in diesem Gebäude befindlichen Einheiten, auch wenn diese an unterschiedliche Mieter vermietet werden. Dafür spricht nicht zuletzt auch der Umstand, dass der Berufungswerber selbst von einer einheitlich zu beurteilenden Tätigkeit ausgegangen ist, indem er jeweils das Gesamtergebnis eines Jahres erklärt hat und auch in der Prognoserechnung vom Gebäude als Beurteilungseinheit ausgegangen ist.

Der Berufungswerber hat erstmals im Jahr 1999 eine Prognoserechnung für die Jahre 1999 bis 2013 mit einem positiven Gesamtergebnis in Höhe von 4.715.505 S (342.689,11 €) vorgelegt. Diese Prognoserechnung konnte aber, wie bereits das Finanzamt zu Recht festgestellt hat, nicht als plausibel im Sinne der obgenannten Anforderungen angesehen werden. Erstens wurden die Ergebnisse der Vorjahre (1991-1998: -2.455.475 S bzw. -178.446,33 €) nicht in die Rechnung mit einbezogen. Zum anderen wichen einzelne Parameter in der Prognose deutlich von den tatsächlichen Werten ab. So wurden etwa in der Prognoserechnung für das Jahr 1999 Einnahmen in Höhe von 661.000 S (48.036,74 €) und ein Zinsaufwand in Höhe von 274.500 S (19.948,69 €) angegeben. Tatsächlich wurden im Jahr 1999 aber Einnahmen in Höhe von lediglich 471.919 S (34.295,69 €) erzielt, während die geltend gemachten Zinsaufwendungen 547.778 S ((39.808,57 €) betragen. Diese Ansätze betreffend die Einnahmen und Zinsen in der Prognose sind nicht nachvollziehbar, da die Einnahmen- und Zinsentwicklung im Zeitpunkt der Prognoseerstellung bekannt gewesen sein musste. Vielmehr wurden wohl bewusst unrealistische Einnahmen und Zinsbeträge in die Prognose aufgenommen, um zu einem positiven Gesamtergebnis zu gelangen. Dass diese Ansätze unrealistisch waren, zeigt auch die weitere, von der Prognose abweichende, Ertragsentwicklung: statt eines positiven Ergebnisses laut Prognose 1999 bis 2003 in Höhe 1.163.796 S oder 84.576,53 € wurde ein negatives Ergebnis in Höhe von -1.266.468 S oder -92.038 € erzielt.

Der Berufungswerber hat auf diese nicht haltbare erste Prognose mit der Vorlage einer zweiten Prognoserechnung im Zuge des Berufungsverfahrens reagiert. Mit dieser Prognoserechnung wurde für die Jahre 2005 bis 2015 ein Einnahmenüberschuss in Höhe von 491.702,79 € prognostiziert. Von diesem Überschuss wurden die Verluste der Jahre 1995-2003 (-179.847,39 €) abgezogen und am Ende ein positives Gesamtergebnis in Höhe von 311.855,40 € ausgewiesen.

Auch diese Prognose war nicht geeignet, die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede

stehenden Tätigkeit nachzuweisen. Zunächst zu beanstanden, dass die Ergebnisse der Jahre 1991 bis 1994 (-1.428.109 S oder -103.784,73 €) nicht in die Prognose miteinbezogen wurden. Als maßgeblicher Beobachtungszeitraum ist nämlich nicht der vom Berufungswerber angenommene Zeitraum zwischen 1995 und 2005, sondern jener vom Jahr des Beginns der Tätigkeit 1991 bis 2010 anzusehen. Da die in Rede stehende Tätigkeit vor dem 14. November 1997 begonnen würde, kommt nicht der Beobachtungszeitraum von 25 Jahren gemäß § 2 Abs. 3 LVO BGBl. 1997/358, sondern der von der Rechtsprechung entwickelte Zeitraum von 20 Jahren zur Anwendung. Weiters ist das positive Gesamtergebnis u.a. darauf zurückzuführen, dass der Berufungswerber in der Prognoserechnung 32.494 € im Jahr (mit 1% p.a. indexiert) als fiktive Einnahmen für die unentgeltlich der LTB. überlassenen Räumlichkeiten angesetzt hat. Dies ist nicht nachvollziehbar. Es ist dem Berufungswerber zwar zuzugeben, dass für das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht (nur) auf das tatsächliche Gesamtergebnis, sondern auf die objektive Eignung einer Tätigkeit abzustellen ist. Jedoch orientiert sich die Liebhabereiverordnung auch am subjektiven Ertragsstreben des Steuerpflichtigen, wenn es Tätigkeiten voraussetzt, die durch die Absicht veranlasst sind, ein positives Gesamtergebnis zu erwirtschaften. Diese Absicht muss allerdings anhand objektiver Kriterien nachvollziehbar sein. Es sind daher für die Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit weder nur die subjektive Motivation noch die bloß abstrakte Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit ausreichend. Wenn nun der Berufungswerber Teile des in Rede stehenden Gebäudes unentgeltlich überlassen hat und auch weiter überlässt, so lässt er damit gerade keine Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, erkennen. Die bloße Eignung zur Ertragsfähigkeit bei Vermietung aller Räumlichkeiten genügt daher nicht, wenn diese Räumlichkeiten tatsächlich und freiwillig unentgeltlich überlassen werden. Welche Motive für die unentgeltliche Überlassung maßgeblich waren, ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Tätigkeit unmaßgeblich. Ohne Berücksichtigung dieser fiktiven Einnahmen und unter Einbeziehung der tatsächlichen Ergebnisse zwischen 1991 und 2003 ergäbe sich aber ein deutliches negatives Ergebnis innerhalb des zwanzigjährigen Beobachtungszeitraumes (-209.935 €). Davon abgesehen wäre, wie schon das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, selbst bei Ansatz der fiktiven Mieteinnahmen wie auch der übrigen Parameter in der zweiten Prognose am Ende des zwanzigjährigen Beobachtungszeitraums (1991 bis 2010) das Gesamtergebnis immer noch negativ (-14.971,48 €).

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Was die sonstigen Einkünfte für das Jahr 2002 angeht, war wie in der Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2006 zu entscheiden. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Feldkirch, am 6. Dezember 2006