



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 3

GZ. RV/0052-K/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. B., X., X-str. ..., vertreten durch Friedrich Burggasser, Steuerberater, 1020 Wien, Praterstraße 12/8, vom 2. Oktober 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vertreten durch Dr. Ursula Lujansky, diese in der mündlichen Verhandlung vertreten durch Frau Claudia Gindl, vom 28. August 1996 betreffend Einkommensteuer 1993 sowie vom 2. September 1996 betreffend Einkommensteuer 1994 nach der am 11. März 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 1993 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 1993 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 1994 bleibt unverändert.

Die Abgabengutschrift beträgt in €:

Jahr	in S	in €
1993	110.823,00	8.053,82
1994	318.731,00	23.163,09

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wies in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1993 und 1994 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seinem Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand „Handelsagentur, Großhandel mit Textilien“ aus. Des Weiteren bezog er von der A. B. GmbH (in weiterer Folge GmbH genannt) als handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Gegenstand der GmbH war ua. der Handel mit Waren aller Art, Vermietung von Geschäftseinrichtungen, Messeständen und Bestandteilen sowie sonstigen Waren. Alleinige Gesellschafterin war die Ehegattin des Bw.

In S. hatte der Bw. in der Y., bestehend aus 1 Trafik, 1 Friseur, 1 Post, 1 Restaurant, 4 Wohnungen und 65 Lagerkollektionsräume/Büro, folgende Tops erworben:

- Top 38: auch nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses unstrittig notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens,
- Top 39: auch nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses unstrittig Einkunftsquelle unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und
- Top 40 (bis 14. Oktober 1993): unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen
- Top 44 (ab 14. Oktober 1993) unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen.

Weiters hat der Bw. noch das

- Top 4 in der S-Str., ebenfalls unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst.

Die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Tops 40, 44 und 4 war bereits Gegenstand eines VwGH-Verfahrens, das mit Erkenntnis vom 14. 12. 2005, 2002/13/0001, beendet wurde. Der VwGH hat die angefochtene Entscheidung betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufgehoben, sodass über diese Zeiträume nunmehr neuerlich abzusprechen ist.

Die Tops wurden im Rahmen der Vermietung und Verpachtung im bisherigen Verfahren wie folgt behandelt:

in S	Lt. Erklärung		Lt. Erstbescheid		Lt. „erster“ Berufungsentscheidung	
	1993	1994	1993	1994	1993	1994
Top 39	- 93.288,08	- 16.071,15	Liebhaberei	Liebhaberei	- 93.288,08	- 16.071,15
Top (40+44)	- 430.613,50	- 611.655,95	Liebhaberei	Liebhaberei	- 301.429,45	Liebhaberei
Top 4	- 48.151,00	- 16.609,00	Liebhaberei	Liebhaberei	Liebhaberei	Liebhaberei
Summe	- 572.052,58	- 644.336,10	Liebhaberei	Liebhaberei	- 394.717,53	- 16.071,15

Der Bw. bezog weiters folgende Einkünfte lt. Erklärung:

in S	1993	1994
------	------	------

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	195.758,00	-1.352.936,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	1.283.668,00	878.668,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	6.020,00	
Nichtausgleichsfähige Verluste		9.082,00

An Bankverbindlichkeiten gab der Bw. 2 Mio. für den laufenden Geschäftsbetrieb aus dem Kontokorrent-Kreditvertrag vom 10. Oktober 1995, Datum „b.a.w.“ und S 4 Mio. für laufende Dispositionen aus einem Kontokorrent-Kreditvertrag vom 20. November 1996, bis zum 30. September 2001, bekannt.

a. Z.-Straße 01, *Top 39*:

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in der „ersten Berufungsentscheidung“ aus den dort genannten Gründen als Einkunftsquelle behandelt. Dagegen hat das Finanzamt auch nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses keine Einwendungen erhoben, sodass gegen die entsprechende Behandlung kein Einwand besteht. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Top 39 sind daher iHv - S 93.288,00 (1993) und - S 16.071,00 (1994) zu veranlagen.

In diesem Punkt war daher dem Begehren des Bw. zu folgen.

b. Z.-Straße 01, *Top 40 bzw. 44*:

Für das Top 44 – darin 1993 das Top 40 miterfasst – waren in den Steuererklärungen 1993 und 1994 folgende Ergebnisse ausgewiesen:

in S	1993	1994
Einnahmen	151.768,00	395.808,00
BK	27.337,00	91.544,00
Zinsen	323.597,00	607.644,00
Bankspesen	256,00	496,00
Kreditgebühr	42.047,00	
Afa Top 40	41.256,00	
Afa Top 44	59.504,00	119.093,00
Afa Einrichtung		30.988,00
Strom	2.596,00	19.466,00
Pfandrecht	41.470,00	110.000,00
Einverleibungsgebühr	32.470,00	
Grundsteuer	5.417,00	
Profile	5.451,00	
GWG		26.433,00
Reinigungsarbeiten	980,00	1.800,00
Summe WK	582.381,00	1.007.464,00
Ergebnis kum.	- 430.613,00	- 611.656,00

Der Bw. hatte vorerst das Top 40 erworben. Am 14. Oktober 1993 kam es zum Aufhebungsvertrag und Tausch von Top 40 gegen 44. Das Top 44 besteht aus dem Lagerkollektionsraum/Büro (248,16 m²), der Loggia (7,68 m²) und dem Pkw-Abstellplatz 1, Kaufpreis laut vorgelegtem, nicht unterfertigtem Kaufvertrag S 8.612.500,00.

Das Finanzamt hatte die Vermietung der Tops 40 und 44 als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifiziert.

Laut Bw. in der Berufung soll er das Top 44 an die GmbH bzw. an Fremde vermietet haben. In der Gegenäußerung vom 5. April 2001 führte er jedoch an, das Top 44 an das Einzelunternehmen des Bw. vermietet zu haben, es seien 1993 und 1994 70% und in den Jahren danach 50% der Werbungskosten auszuscheiden; dies vermindere den Verlust 1993 auf S 22.947,00. Nach der in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Prognoserechnung käme es 2001 zu einem Gesamteinnahmenüberschuss.

Im Vorverfahren war der Bw. aufgefordert worden, eine Berechnung über die Ausscheidung des Grundanteils, eine Prognoserechnung, weiters die Mietverträge und die Belege für die Betriebskosten sowie einen Nachweis für die 50%- bzw. 70%-ige Eigennutzung durch das Einzelunternehmen vorzulegen. Es wurde ihm auch mitgeteilt, dass bereits die Fixkosten für Strom, Betriebskosten und Abschreibungen die Einnahmen übersteigen würden.

Der Bw. hielt die Ausscheidung eines Grundanteiles von 30% für diskutierbar. Der Kreditvertrag sei beim Rechtsanwalt und die Belege für Betriebskosten seien bei der Hausverwaltung einsehbar.

Die belangte Behörde stützte ihre Ansicht betreffend die Liebhaberei hinsichtlich Top 44 im Wesentlichen auf die Werbungskostenüberschüsse bis zum Jahr 1999 in nicht unbeträchtlichem Ausmaß, die hohen Fixkosten, die fehlende Vollauslastung und letztendlich die extrem hohen Fremdfinanzierungskosten. Dem Vorbringen der 70%- bzw. 50%-igen Eigennutzung durch das Einzelunternehmen konnte sie mangels eines Nachweises nicht folgen.

Im Erkenntnis vom 14. 12. 2005, 2002/13/0001, hat der VwGH bezüglich des Tops 44 auf die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen hingewiesen; diese würden auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, in denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessensgegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung.

Im fortgesetzten Verfahren erging an den Bw. zu Top 44 folgender **Vorhalt vom 5. April 2007:**

1. "Legen Sie bitte sämtliche für das Top 44 ab Beginn der Vermietung abgeschlossenen Mietverträge vor bzw. geben Sie den maßgeblichen Inhalt bekannt, so auch für die angeblich mit der GmbH abgeschlossenen Mietverträge.
2. Geben Sie bitte bekannt, zu welchen Konditionen Sie das Top 44 Ihrem Einzelunternehmen zur Verfügung stellten.

3. Haben Sie die Vereinbarung bezüglich (Ihres Einzelunternehmens oder) der GmbH gegenüber (dem Finanzamt), und wenn ja, wann, bekannt gegeben?
4. Weisen Sie bitte anhand entsprechender Unterlagen nach, dass die Vereinbarung mit der GmbH alle an ein Rechtsgeschäft zwischen "Familienangehörigen" geforderten Kriterien erfüllt und dass diese Vereinbarung auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. das Erkenntnis vom 14. 12. 2005, 2002/13/0001, sowie die dort zitierte Judikatur).
5. Vorlage sämtlicher Unterlagen, aus denen hervorgeht,
 - wann die aus der Vermietung an (Ihr Einzelunternehmen bzw. an die GmbH resultierenden Zahlungen tatsächlich gezahlt haben,
 - wie und auf Grund welcher Unterlagen Sie konkret zu dem für die Nutzung durch Ihr Einzelunternehmen bekannt gegebenen Anteil von 70% für 1993 und 1994 bzw. von 50% für die Jahre danach gelangten.
 - wie Sie die Nutzung bzw. die entsprechenden Entgelte bei der GmbH behandelt haben,
 - Zahlungs-/Überweisungsbelege über die verrechneten bzw. vereinnahmten Mieten (und Betriebskosten),
6. ...
7. Vorlage der Kreditverträge, der Tilgungspläne sowie des Nachweises über die tatsächlich bezahlten Zinsen in den Jahren ab 1992 betreffend das Top 44.
8. Werden die Tops 38, 39 und 44 gleich bewirtschaftet oder nicht? Wodurch unterscheidet sich die Bewirtschaftung allenfalls?"

Der Bw. brachte mit **Schreiben vom 27. April 2007** nur den Mietvertrag mit U1 Vertriebs GmbH, mit Beginn 1. Jänner 1999 bei.

Nach der im **Schreiben vom 31. Juli 2007** vorgelegten handschriftlichen Zusammenstellung hätten die Aufwandszinsen und Spesen 1993 S 323.853,00, 1994 S 608.140,00 und 1995 S 509.451,00 betragen.

Im **Schreiben vom 28. September 2007** gab der Bw. noch bekannt, dass vom Top 44 mit rd. 265 m² 20% für die Küche und den Abstellraum genutzt würden. Im restlichen Raum sei ein Büro mit Schreibtisch. Ab 1993 habe er diverse Damen- und Herrenvertretungen gehabt:

- U2 – Herrenbekleidung: Platzbedarf für die Kollektion ca. 7-8 lfm (ca. 60 m²),
- Lager für 500 Anzüge, 24 lfm. (ca. 60 m²),
- U3 - Herrenpullover, ca. 15 m²
- U4 – Damenkollektion, ca. 6 lfm. (ca. 50 m²)
- U5 Damenkollektion – ca. 80 m²

Von August 1995 bis Dezember 1995 sei an dieser Adresse vom Bw. eine Angestellte mit 10 Stunden pro Woche beschäftigt gewesen.

Anlässlich des **Telefonats vom 20. Feber 2008** stellte der steuerliche Vertreter den Antrag, das Top 44 ins Betriebsvermögen des Einzelunternehmens aufzunehmen. Die Einnahmen seien in den Bilanzen, die Ausgaben unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Bilanzansätze teilte er im **Schreiben vom 4. März 2008**, eingelangt beim UFS am 7. März 2008, mit.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 11. März 2008** gab der steuerliche Vertreter des Bw. an, erst in diesem Verfahren erfahren zu haben, dass das Top 44 überwiegend betrieblich genutzt worden sei, zuvor habe er dies nicht gewusst. 1993 und 1994 habe es keinen Mietvertrag gegeben, dies sei nicht notwendig gewesen. Ein Teil sei von der GmbH genutzt worden, der größere Teil von der Einzelfirma. Der Bw. habe dem steuerlichen Vertreter die im Schreiben vom 28. September 2007 angeführten Zahlen bekannt gegeben. Die GmbH habe die Vertretungen für U6, U7, U8, U9, gehabt, aus der GmbH habe er Mieterlöse iHv rund ATS 151.000,00 bezogen. Die GmbH habe das Top 44 nur partiell genutzt. Der steuerliche Vertreter legte noch zwei Rechnungen vor. Beide sind von der GmbH, datiert mit 31. Dezember 1993, adressiert an „A. B., Textilgroßhandel, X-str. ..., X.“, die eine Rechnung über S 60.000,00, für „Miete Oktober bis Dezember 1993, inklusive Betriebskosten“, die zweite über S 46.496,88 für Telefon, Fax, Strom, Gas. Worauf die Differenz auf die rd. S 151.000,00 im Jahr 1993 zurückzuführen sei, könne er nicht sagen. Für 1994 legte der steuerliche Vertreter das Erlöskonto vor, aus diesem sei allerdings nicht zu erkennen, von wem die Erlöse stammen. Belege aus 1993 und 1994 der GmbH gebe es nicht mehr. Die GmbH habe an Raummiete 1993 S 858.415,00 und 1994 S 1.033.832,00 ausgewiesen, darin seien die Mieten für das Top 44 enthalten gewesen. Der steuerliche Vertreter teilte noch mit, dass es in X. in der X-str. ein Lager gegeben habe, dieses sei jetzt aber aufgelassen. Laut Bw. sei die GmbH in S. nur in Zeiten der eigenen Messen gewesen. Konfrontiert mit den Angaben in der Berufung aus dem Jahr 1997, dass auch an Fremde vermietet worden sein soll, gab der steuerliche Vertreter an, dies nicht mehr zu wissen, er könne sich nicht mehr erinnern.

Das Finanzamt hielt an der Liebhaberei betreffend Top 44 fest. Dem Begehr, das Top 44 in das notwendige Betriebsvermögen des Einzelunternehmens aufzunehmen, könne nicht gefolgt werden.

Der steuerliche Vertreter begehrte die Aufnahme des Top 44 ins Betriebsvermögen des Einzelunternehmens.

Über die Berufung wurde erwogen:

In der Berufung vom 29. April 1997, 4. Absatz, führte der Bw. aus, dass es sich beim Top 44 um ein Geschäftslokal gehandelt habe, das „fallweise an die GmbH, wie auch an Fremde vermietet wird.“ Der Bw. hat niemals dargetan, wer die „Fremden“ waren.

Was die Leistungsbeziehungen betreffend die GmbH anlangt, so sind, zumal auf beiden Seiten Vertragspartner der Bw. ist - die Kriterien für Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen zu untersuchen. Diese gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass

mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. auch VwGH vom 26. 7. 2007, 2005/15/0013).

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten,
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. VwGH vom 22. 11. 2006, 2004/15/0139).

Der Bw. hat keinen schriftlichen oder mündlichen Vertrag bekannt gegeben, aus dem man die von ihm behauptete Vermietung an die GmbH auf die Kriterienerfüllung hätte prüfen können. Es wurden auch keine Belege vorgelegt, aus denen die Abwicklung der behaupteten Vermietung zwischen den beiden Vertragspartnern nachzuvollziehen gewesen wäre. Die vom Bw. bekannt gegebenen Vertretungen der GmbH vermögen nicht die Nachweise über die Leistungsbeziehungen aus einem Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der GmbH zu ersetzen. Der vorgelegte Mietvertrag betrifft erst eine Vermietung ab 1. Jänner 1999 und ist somit für das gegenständliche Verfahren nicht von Belang.

Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten zwei Rechnungen vom 31. Dezember 1993 wären ohnehin kein taugliches Mittel für die „Herkunft“ der rd. S 151.000,00 von der GmbH, war doch Rechnungsleger die GmbH und Adressat der Bw. Die bei der GmbH 1993 und 1994 ausgewiesenen Betriebsausgaben für „Raummieten“ von mehr als S 800.000,00 (1993) bzw. S 1 Mio. (1994) sind kein hinreichender Nachweis über die tatsächliche Bezahlung durch die GmbH an den Bw. für allfällige Mieten für das Top 44 (durch die GmbH). Bei dem gegebenen Sachverhalt kann nicht davon ausgegangen werden, dass in den Jahren 1993 und 1994 zwischen der GmbH und dem Bw. ein allen Kriterien entsprechender fremdüblicher Mietvertrag bestanden hätte.

Was nun das anlässlich des Telefonates vom 20. Feber 2008 geäußerte Vorbringen anlangt, das Top 44 zur Gänze den Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zuzurechnen, so kann diesem nicht gefolgt werden, blieb der Bw. bereits für die von ihm im April 2001 behauptete 70%-ige betriebliche Nutzung jeden Nachweis schuldig. Die vom Bw. im Schreiben vom 28. September 2007 bekannt gegebenen Damen- und Herrenvertretungen mögen im

Einzelunternehmen bestanden haben. Es ist aber durch nichts untermauert, dass der Bw. genau das Top 44 für diese Vertretungen tatsächlich in Anspruch nahm. Der Umstand, dass allenfalls im Jahr 1995 eine Angestellte für 10 Stunden an der Adresse des Top 44 beschäftigt war, ist für 1993 und 1994 nicht von Belang.

Beim vorliegenden Sachverhalt erweist sich die eigenbetriebliche Nutzung als bloße Schutzbehauptung. Im Vorverfahren stellte die belangte Behörde im Vorhalt vom 23. November 2000 die Möglichkeit der Liebhaberei in den Raum. Dies lässt den Schluss aufkommen, dass der Bw. angesichts der „drohenden Gefahr“ der Liebhaberei die eigenbetriebliche Nutzung ins Treffen führte, ohne sie entsprechend zu dokumentieren. Wenn in der mündlichen Verhandlung vom 11. März 2008 - nochmals konkret zu Verträgen angesprochen – der steuerliche Vertreter meinte, dass 1993 und 1994 keine notwendig gewesen seien, so spricht dies vielmehr dafür, dass sich die Beziehungen in irgendeiner Form „im Innenverhältnis“ abspielten. Denn bei Verträgen mit einem „Fremden“ wären wohl beide Teile an einer entsprechenden Absicherung interessiert gewesen. Wenn das Top im Innenverhältnis tatsächlich (auch) das Einzelunternehmen genutzt haben sollte, wäre dies entsprechend nachvollziehbar darzutun und von Anfang an (!) zu „sichern“ gewesen. Aber bereits das behauptete Nutzungsausmaß in den Jahren 1993 und 1994 durch das Einzelunternehmen war völlig unbestimmt, denn soll es einmal (5. April 2001) 70%, das nächste Mal (20. Februar 2008) 100% und wiederum ein anderes Mal (11. März 2008) „der größere Teil“ gewesen sein.

Zumal ein fremdübliches Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der GmbH nicht festgestellt werden konnte und die erst 2001 bzw. 2008 geäußerten, jedoch nicht entsprechend dokumentierten Vorbringen bezüglich der eigenbetrieblichen Nutzung als bloße Schutzbehauptung zu qualifizieren waren, konnte der Berufung hinsichtlich des Top 44 kein Erfolg beschieden sein. Die Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung des Top 44 waren daher 1993 und 1994 nicht zum Abzug zuzulassen. Da mangels eines fremdüblichen Mietverhältnisses noch keine Betätigung vorlag, erübrigte sich ein Eingehen auf die Frage der Liebhaberei.

Bezüglich des Top 44 war folglich das Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

c. Z.-Straße *Top 40*:

Die Verluste aus Top 40 waren unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Top 44 ausgewiesen.

Die belangte Behörde gewährte im Vorverfahren für das Top 40 für sieben Monate (März bis September 1993) anteilige Werbungskostenüberschüsse iHv S 301.429,00.

Zu Top 40 wurde der Bw. im **Vorhalt vom 5. April 2007** gefragt:

„Wer hat das Top 40 vermietet? Hat der Mieter dann auch weiterhin das Top 44 genutzt? Legen Sie bitte die entsprechenden Mietverträge vor bzw. geben Sie den maßgeblichen Inhalt des mündlich abgeschlossenen Vertrages bekannt.“

Hat sich- und wenn ja, wodurch – die Vermietung des Top 40 von Top 44 unterschieden?

Wie hoch waren die Anschaffungskosten für das Top 40? Wie haben Sie diese finanziert?“

Hiezu legte er im **Schreiben vom 27. April 2007** den Kaufvertrag bei. Aus diesem sei zu ersehen, dass das Objekt – wie auch das Top 44 - nur zur Präsentation qualitativ hochwertiger Modeartikel verwendet habe werden dürfen. Aufgrund des anhaltenden Trends zu immer billigeren Artikeln in der Modebranche sei diese Aussicht nicht mehr zu halten gewesen.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 11. März 2008** vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass gegen den Ansatz des Werbungskostenüberschusses iHv S 301.429,00 weiterhin kein Einwand bestehen würde.

Der steuerliche Vertreter stellte für den Fall der Abweisung der begehrten und in den Erklärungen für Top 40 und 44 kumuliert ausgewiesenen Werbungskosten das Eventualbegehren, für Top 40 die anteiligen Werbungskosten von S 301.429,00 zum Abzug zuzulassen.

In dem am **12. März 2008 beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangten Schreiben** des Bw. teilte er mit, sich bei der Bezahlung der Mieten des Top 40 und 44 geirrt zu haben. Die Erlöse habe laut beigelegtem Erlöskonto nicht die GmbH, sondern die U10 & Co GmbH dem Bw. gezahlt. Aus dem **Erlöskonto „Erlöse Miete Top 40 – 10%“** mit „Haben S 151.767,60“ ist Folgendes zu ersehen:

Beleg vom 4. März 1993, Gegenkonto S 8610, „U10“, 76.767,60

Beleg vom 15. September 1993, Gegenkonto K 23223 „Rech. Ausgang“, 75.000,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berücksichtigung des Werbungskostenüberschusses iHv S 301.429,00 stand in der mündlichen Verhandlung außer Streit. Mit der Vorlage des Erlöskontos stellte der Bw. die Herkunft der Mieten für das Top 40 klar und ist der Bezug von Mieterlösen von zumindest einem Fremden nachgewiesen. Da im ergänzenden Schreiben kein über das Eventualbegehren hinausgehender Antrag gestellt wurde, kann beim vorliegenden Sachverhalt auch nach Ansicht des UFS dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Eventualantrag nachgekommen werden.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Top 40 sind für 1993 iHv - S 301.429,00 zu veranlagen.

d. Top 4, S-Str.:

Die Wohnung hat eine Wohnfläche von ca. 59,5 m² (Rohbaumaß), eine Terrasse von ca. 12,50 m², einen PKW-Tiefgaragenabstellplatz von ca. 12,20 m², ein Kellerabteil von 1,30 m² und einen Gartenanteil von ca. 51,60 m². Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1993 vermietete der Bw. das Top 4 seit 1. April 1991. Mit Kaufvertrag vom 13. August 1998 veräußerte er es.

In den Einkommensteuererklärungen hatte der Bw. aus der Vermietung des Top 4 1991 - S 169.840,00, 1992 - S 63.529,00, 1993 - S 48.151,00, 1994 - S 16.609,00, 1995 S 2.822,00, 1996 S 33.362,00, 1997 S 51.517,00 und 1998 S 16.088,00, zusammen also - S 194.340,00 ausgewiesen.

Im Vorverfahren legte die belangte Behörde in ihrer Entscheidung der Liebhabereibeurteilung einen abgeschlossenen Zeitraum zugrunde. Der VwGH hob mit Erkenntnis vom 14. 12. 2005, 2002/13/0001, die Entscheidung auf. Die belangte Behörde habe es unterlassen, unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers Feststellungen darüber zu treffen, ob der Plan des Beschwerdeführers darauf gerichtet war, die Eigentumswohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses zu vermieten, oder ob die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Eigentumswohnung bieten würde.

Im fortgesetzten Verfahren erging nun der **Vorhalt vom 5. April 2007:**

1. „ Aus beiliegender Behördenabfrage im Zentralen Melderegister ist zu ersehen, dass Sie in der S-Str. 4 A in der Zeit vom 28. Dezember 1991 bis 13. Mai 2002 Ihren Nebenwohnsitz gemeldet hatten. Dies ist ein Indiz in die Richtung, dass Sie das Top 4 privat genutzt haben könnten.“
2. Weisen Sie bitte anhand entsprechender Unterlagen nach, ob Sie von vornherein geplant hatten,
 - a. die Vermietung unbegrenzt bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, und sich die Beendigung erst nachträglich, zB wegen konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat,
bzw.
 - b. die Vermietung nur für einen von vornherein zeitlich begrenzten Zeitraum zu betreiben (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 14. 12.2005, 2002/13/0001 (betraf Ihr Berufungsverfahren), sowie vom 23. 11. 2000, 95/15/0177, und die dort zitierte Judikatur).
Allenfalls maßgebliche Unwägbarkeiten wären konkret und nachvollziehbar dazutun.
3. Welche Einnahmen und Werbungskosten wären im Falle der Fortführung der Vermietung angefallen?
4. Wann wäre im Falle einer Fortführung ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen?
5. Welche Gründe waren für den Verkauf des Top 4 maßgeblich?

-
6. Wie hoch waren die Anschaffungskosten für das Top 4? Wie haben Sie diese finanziert? Welche Pläne hatten Sie zu Beginn der "Vermietung" bezüglich der Rückzahlung? Konnten Sie diese Pläne realisieren? Wenn nicht, was sprach dagegen?
 7. Vorlage der Kreditverträge, der Tilgungspläne und von Nachweisen über die tatsächlich bezahlten Zinsen in den Jahren 1991 bis 1998.
 8. Vorlage sämtlicher Mietverträge bzw. Bekanntgabe des maßgeblichen Inhaltes allenfalls mündlich abgeschlossener Verträge für das Top 4 für den Zeitraum 1991 bis 1998.“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 27. April 2007** führte der Bw. aus, oft dreimal in der Woche beruflich in S. tätig gewesen zu sein. Er habe sich dort polizeilich melden müssen, weil ihm sonst die Zufahrt verweigert worden wäre. Dieses Objekt habe als Ersatz für Hotelrechnungen gedient, bei Ausstellungsmessen hätten auch Angestellte dort genächtigt. Er legte weder einen Mietvertrag vor, noch gab er den Inhalt eines allenfalls mündlich abgeschlossenen Mietvertrages bekannt.

Im **Schreiben vom 29. Juni 2007** teilte der Bw. noch mit, dass die Kreditverträge von der Raiffeisenbank S. -L. nicht mehr erhältlich seien. Er hätte nicht bis zum 13. Mai 2002 einen Wohnsitz haben können, wenn er die Wohnung 1998 verkauft habe.

Der Bw. kam bezüglich der Vermietung des Top 4 zu einem Gesamteinnahmenüberschuss iHv S 219.626,00, und zwar rechnete er den in den Steuererklärung ausgewiesenen Gesamtergebnis für 1991 bis 1998 von S - 194.340,00 den unter den sonstigen Einkünften im Jahr 1998 versteuerten Spekulationsgewinn iHv S 413.966,00 hinzu. Sollte Liebhaberei vorliegen, wäre nach dem Rechtsempfinden des Bw. der Spekulationsgewinn 1998 nicht zu versteuern gewesen. Im Übrigen verweise er auf die Judikatur des VwGH, nach der bei der Liebhabereibeurteilung ein zu versteuernder Spekulationsgewinn zu berücksichtigen sei.

Beigelegt war noch ein Schreiben des KR G. der Dr. E. & Co Hausverwaltung und Facilitymanagement GmbH, in dem es heißt:

„Meine Recherchen haben ergeben, dass es eine Verordnung der Stadtgemeinde vom 29. 6. 1992, Zahl 903/61587/92/1, gab, wonach nur Autos mit Kennzeichen S. und S. Land ins Stadtzentrum einfahren durften. Diese Verordnung wurde später abgeändert, dass alle österreichischen und Berchtesgadener Autos einfahren durften. Übrigens, eine ähnliche Verordnung wird es auch im heurigen Sommer nach Auskunft eines zuständigen Beamten geben.“

Anlässlich des **Telefonates vom 4. Juli 2007** gab der steuerliche Vertreter des Bw. über konkretes Befragen, ob die Wohnung 1993 und 1994 nun vermietet oder für eigene berufliche Aufenthalte genutzt worden sei, an, dass beides der Fall gewesen sei. Von der „eigenbetrieblichen Nutzung“ habe er erst jetzt erfahren. Es erging die Aufforderung, entsprechende Unterlagen über die jeweilige Nutzung(sdauer) vorzulegen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass bis jetzt die Grundlagen der behaupteten Vermietung nicht bekannt gegeben worden seien.

Dem Bw. wurde im **Vorhalt vom 6. Juli 2007** mitgeteilt, dass laut Auskunft beim Magistrat der Stadt S., Verkehrs- und Straßenrechtsamt, nach der Schlechtwetterverordnung vom 29. Juni 1992, 9/03/6158792/1..., ausschließlich in den Monaten Juli und August bei Schlechtwetter bestimmte Kfz aus dem Stadtzentrum abgeleitet, aber nicht abgeschleppt würden. Ursprünglich hätten nur die Kennzeichen S und SL ins Stadtzentrum fahren dürfen, mit VO 9/03/61587/92/31 vom 27. Juli 1993 sei eine Ausweitung auf Kfz mit österreichischen und Berchtesgadener Kennzeichen erfolgt. Voraussetzung sei jedoch für die Anmeldung des Kfz der Hauptwohnsitz gewesen, eine Meldung eines Nebenwohnsitzes habe nicht ausgereicht. Abgesehen davon, dass ein S.-er Kennzeichen für den Berufungszeitraum nicht erforderlich gewesen sei, hätte der Bw. dieses nicht nachgewiesen.

Diesbezüglich teilte der Bw. mit, nunmehr bestätigt zu bekommen, dass nur Kennzeichen mit S und SL bei Regenwetter ins Zentrum fahren durften, weshalb er sich angemeldet habe.

Laut Bw. im Schreiben vom **31. Juli 2007** habe es bis zum 31. Oktober 1999 die nicht protokolierte Firma A. B. und andererseits die GmbH gegeben, die am 31. Juli 2000 nach Art. II Umgründungssteuergesetz in ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen umgewandelt worden sei. An der GmbH sei ausschließliche Gesellschafterin C. B. gewesen, die Ehe sei 2000 geschieden worden. Diese Gesellschaft habe das Top 4 seit dem Kauf gemietet gehabt. Weil die Preise in der Textilbranche zu diesem Zeitpunkt bereits radikal eingebrochen seien, sei der Sinn entfallen, das Top 4 weiter beizubehalten. Es sei absolut nicht vorgesehen gewesen, das Objekt vorzeitig zu veräußern, sondern sei vielmehr an eine langfristige Vermietung an die GmbH gedacht gewesen. Der Verkauf sei jedoch durch den Verfall der Preise in der Textilbranche und den Wegfall der GmbH 1998 notwendig geworden (vgl. UFS RV/0310-G/02). Aufgrund der dem Finanzamt vorliegenden Ergebnisse hätte sich innerhalb von 20 Jahren jedenfalls ein Gesamtüberschuss ergeben. Bei einer Wohnfläche von 60 m² sei die Miete durchaus fremdüblich.

Der Bw. legte noch eine handschriftliche Zusammenstellung der Aufwandszinsen für 1993 bis 1995 vor. Sie wären kontinuierlich gesunken, Zinsen und Spesen hätten 1993 S 171.343,00, 1994 S 139.801,00 und 1995 S 120.370,00 betragen.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 11. März 2008** gab der steuerliche Vertreter eine „mündliche Prognoserechnung“ bekannt, und zwar hätte sich bei Fortrechnung des Jahresüberschusses für 1997 von S 51.517,00 für weitere vier Jahre im Jahr 2002 ein Gesamtüberschuss ergeben. Ein Gesamtüberschuss wäre daher innerhalb eines wesentlich unter 20 Jahren liegenden Zeitraumes erzielbar gewesen.

Die Unwägbarkeit sei im Einbruch in der Textilbranche gelegen, dafür könne der Bw. wirklich nichts. Der Bw. hätte Mieteinnahmen aus der GmbH gehabt, 1993 seien dies monatlich

S 12.000,00 gewesen. Über Befragen der Amtsbeauftragten, von wem die anderen Mieteinnahmen gewesen seien, gab der steuerliche Vertreter an, dies nicht zu wissen, er könne dies nicht sagen. Der Kredit sei mit dem Verkauf im Jahr 1998 abgedeckt worden, ein Kreditvertrag sei von der Bank nicht mehr zu bekommen gewesen.

Konkret angesprochen, wie es sein könne, dass der Bw. das Top 4 benutze und gleichzeitig vermiete, führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Bw. gewerberechtlicher und handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Über Befragen, wer jetzt der Mieter gewesen sei, gibt der steuerliche Vertreter an, dass es glaublich ein Irrtum seinerseits gewesen sei, dass es andere Mieter gegeben habe. Es habe eben keine anderen Mieter gegeben, Mieterin sei nur die GmbH gewesen.

Gefragt bezüglich der Unwägbarkeiten, wann dem Bw. bzw. dem steuerlichen Vertreter der Rückgang aufgefallen sei, führte er aus, dass der Unternehmer versucht habe, „weiter zu wurschteln“, ob vielleicht doch noch Gewinne kommen würden, aber irgendwann sage man einmal, dass Schluss sei. Gegenmaßnahmen seien durch laufend umgestellte Kollektionen gesetzt worden.

Der steuerliche Vertreter stimmt zu, dass die Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen zum Tragen kämen, da hier Mieterin die GmbH gewesen sei, und folglich das Rechtsverhältnis zwischen dem Bw. und der GmbH bestanden haben soll. Er legt Wert darauf, dass der Hauptpunkt, nämlich die fremdübliche Miete von S 12.000,00, erfüllt sei. Über Vorhalt, dass die wesentlichen Punkte auch in einem Mietvertrag zusammengefasst sein könnten, gibt der steuerliche Vertreter an, dass die Vermietung zwischen dem Bw. und der GmbH „der maßgebliche Vertrag“ gewesen sei. Der Bw. habe sich die Mietrechtsgebühren schenken wollen, was legitim sei. Das Mietverhältnis sei unbefristet gewesen. Gefragt, ob Indexsteigerungen und Sonstiges vereinbart gewesen seien, führt der steuerliche Vertreter aus, dies nicht mehr sagen zu können, da dies 1991 gewesen sei. Darüber seien keine Unterlagen vorhanden.

Das Finanzamt beantragte die Behandlung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei unter Zugrundelegen eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes. Unwägbarkeiten seien nicht vorgelegen.

Der steuerliche Vertreter begehrte unter Verweis auf seine mündliche Prognoserechnung und unter Berücksichtigung von Unwägbarkeiten die Annahme einer Einkunftsquelle bei einem nicht abgeschlossenen Beobachtungszeitraum.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist vorerst einmal die Frage zu klären, an wen die Vermietung des Top 4 erfolgte. Angesichts des im weiteren Verfahren aufgetretenen Widerspruchs, dass das Top 4 sowohl vom Bw. bewohnt, als auch vermietet gewesen sein soll, ist die Benützung des Top 4 durch den Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH eine der Varianten, dass also die Vermietung an die GmbH erfolgte. Demzufolge sind – vom steuerlichen Vertreter des Bw. in der mündlichen Verhandlung auch ausdrücklich bestätigt – die an die Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen gestellten Kriterien - siehe hiezu die Ausführungen unter Pkt. b. - zu prüfen.

Zum konkreten Mietvertrag teilte der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung lediglich mit, dass „die Vermietung“ der zentrale Gegenstand des Vertrages gewesen sei. Schriftlichen Mietvertrag hat es keinen gegeben, weil man die Kosten der Vergebührung sparen wollte. Die Behauptung eines unbefristeten Mietverhältnisses ist durch nichts dokumentiert. Bis auf die Höhe des mtl. Mietzinses wurden weitere maßgebliche Vertragsinhalte nicht bekannt gegeben, ob Indexsteigerungen und Sonstiges vereinbart war, konnte man sich angesichts des weit zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr erinnern. Somit kann davon ausgegangen werden, dass – ungeachtet des allenfalls fremdüblichen Mietzinses – insgesamt ein fremdüblicher Mietvertrag nicht vorlag. Wenn man allenfalls bis auf die Höhe des Mietzinses nicht einmal den maßgeblichen Inhalt kannte, erübrigte sich ein Eingehen darauf, ob die Abwicklung entsprechend den Vereinbarungen geschah, weil ein Nachvollziehen gar nicht möglich gewesen wäre.

Der Bw. hatte an dieser Adresse seinen Nebenwohnsitz gemeldet. Dass er aufgrund der Schlechtwetterverordnung dazu gezwungen gewesen wäre, kann nicht als erwiesen angenommen werden. Denn 1993 und 1994 war ein österreichisches Kennzeichen hinreichend, außerdem hätte – um ein S-Kennzeichen zu bekommen – der Bw. den Hauptwohnsitz an dieser Adresse anmelden müssen.

Es wäre dem Bw. unbenommen geblieben, seine Behauptung, die Wohnung als Ersatz für Hotelkosten genutzt zu haben, durch entsprechende Unterlagen zu dokumentieren. Er hat aber nicht nachgewiesen, in welcher Funktion er jeweils an dieser Adresse wohnte und an welchen Tagen das war; denn der Bw. konnte diese Wohnung als Einzelunternehmer, als Geschäftsführer der GmbH oder als Privatperson genutzt haben. Beim Spekulationsgewinn von mehr als S 400.000,00 war auch die Möglichkeit der privaten Vermögensanlage nicht von der Hand zu weisen. Die vom Bw. im Verfahren dargelegten Behauptungen können beim vorliegenden Sachverhalt nicht nachvollzogen und als erwiesen angesehen werden.

Von einer „fremdüblichen Vermietung“ war also hier nicht auszugehen. Wollte man dennoch eine solche annehmen, so wäre die bereits strittige Frage der Liebhaberei zu prüfen. Für die

Behauptung, dass der Bw. grundsätzlich an einer langfristigen Vermietung an die GmbH interessiert gewesen sei, liegen keine Unterlagen vor, ebensowenig Nachweise dafür, wie sein ursprünglicher Plan ausgesehen hat und ob sich die Pläne entsprechend den Vorstellungen realisieren ließen. Das behauptete Sinken der Zinsen hat er auch nicht belegmäßig dokumentiert. Der vorliegende Sachverhalt spricht nicht dafür, dass der Bw. eine Vermietung zumindest bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses betreiben wollte.

Was die vom Bw. ins Treffen geführten Unwägbarkeiten anlangt, so entbehren diese jeder konkreten Angaben. Der Preisverfall in der Textilbranche ist ein bloß allgemein gehaltenes Vorbringen. Inwieweit dieser Preisverfall für den Verkauf gerade im Jahr 1998 ursächlich gewesen sein soll, hat der Bw. nicht dargetan. Ebenso wenig ist ein entsprechender Zusammenhang zwischen dem Verkauf im Jahr 1998 und der Einbringung der GmbH in ein Einzelunternehmen erst im Jahr 2000 zu erkennen. Die „Unvorhersehbarkeit“ der Ereignisse, mit denen man nicht rechnen konnte und die den Bw. gerade zum Verkauf im Jahr 1998 veranlassten, ist nicht ersichtlich.

Diesen Ausführungen folgend wäre im Falle der Liebhaberei von einem abgeschlossenen Zeitraum auszugehen, in dem die in diesem Zeitraum realisierten Ergebnisse zu beurteilen wären. Diese haben einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von rd. S 194.000,00 ergeben. Der Bw. ging selbst in seiner Berechnung vom 29. Juni 2007 von einem abgeschlossenen Zeitraum aus, bezog jedoch den Spekulationsgewinn aus 1998 ein. Zumal aber die Veräußerung der Quelle - anders als bei betrieblichen Einkünften – bei den Vermietungseinkünften nicht steuerpflichtig ist, besteht kein Grund, die Spekulationseinkünfte in Ansatz zu bringen. Die Behauptung, es würde die Einbeziehung der Spekulationseinkünfte in der VwGH-Judikatur Deckung finden, hat der Bw. trotz Aufforderung hiezu nicht verifizieren können. Der diesbezüglichen Berechnung kann daher nicht gefolgt werden.

Was letztendlich die auf einen nicht abgeschlossenen Zeitraum gerichtete mündliche Prognoserechnung anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung anlangt, so baut diese auf nicht (näher) dokumentierten Angaben auf, sodass auch sie dem Begehr des Bw. nicht zum Erfolg verhelfen kann.

Abschließend darf festgehalten werden, dass kein fremdübliches Mietverhältnis vorlag und der Bw. die behauptete Nutzung durch Anmietung durch die GmbH auch durch sonstige Unterlagen nicht nachgewiesen hat. Selbst wenn man eine fremdübliche Betätigung annehmen wollte, wäre von einem abgeschlossenen Zeitraum und aufgrund der Ergebnissituation von Liebhaberei auszugehen.

Dem Begehr des Bw. hinsichtlich dieses Berufungspunktes konnte kein Erfolg beschieden sein.

Zusammenfassend ist nun festzuhalten:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 ist teilweise Folge zu geben (Stattgabe hinsichtlich des Top 39 sowie des Eventualbegehrens betreffend Top 40, Abweisung hinsichtlich Top 44 und Top 4). Auch wenn dem Begehrten betreffend Top 39 im Jahr 1994 stattgegeben wird und die Einkünfte iHv – S 16.071,00 veranlagt werden, tritt gegenüber der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabengutschrift des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1994 keine Änderung ein (siehe hiezu das beigelegte Berechnungsblatt). Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Die Einküfte aus Vermietung und Verpachtung betragen:

in S	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
	1993	1994
Top 39	- 93.288,08	- 16.071,15
Top 40	- 301.429,45	
Summe	- 394.718,00	- 16.071,00

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt, am 8. April 2008