



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vom 10. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 27. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben. Die Bescheide für die Einkommensteuer 2003 und 2004 ergehen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erklärte in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 unter anderem einen Verlust aus Gewerbebetrieb aufgrund nachträglicher Betriebsausgaben für das „A Cafe und den A Keller“ in Höhe von € -7.196,76, der sich aus 43,4% der Kreditzinsen und Spesen (B-Bankkonten 1 und 2; € -2.818,06), mit diesen Einkünften zusammenhängende Steuerberatungskosten (€ -4.323,00) und der Kammerumlage (€ -55,00) zusammensetzte.

Die übrigen Kreditzinsen und Spesen aus den oben genannten B-Bankkonten (54,6%) machte der Berufungswerber bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (€ -3.645,37) gemeinsam mit der Absetzung für Abnutzung (Afa; € -5.083,76) insgesamt daher € -8.729,13 als Werbungskosten geltend.

Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) vorläufigen Bescheid für die Einkommensteuer 2003 datiert vom 27. Mai 2005 wurden zwar die oben beschriebenen nachträglichen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb als abzugsfähig anerkannt, den erklärten negativen Einkünften aus Vermietung diese Eigenschaft aber abgesprochen und blieben diese daher unberücksichtigt.

Begründet wurde diese Vorgangsweise mit den Worten: „*Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihren Steuererklärungen wird auf das Ergebnis des mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter geführten (Telefon-)Gesprächs hingewiesen. Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung wird auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Verluste aus Vermietung und Verpachtung können*

analog der Vorjahre nicht anerkannt werden (vgl. Bescheidbegründungen der Vorjahressteuerbescheide)."

Auf die Begründung der Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 201 BAO wurde verzichtet.

Die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2002, auf welche ja im Einkommensteuerbescheid 2003 verwiesen wurde, lautet in diesem Punkt: „*Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung wird analog zur Berufungsentscheidung der Jahre 1999 und 2000 nicht anerkannt.*“

Gegen den beschriebenen Einkommensteuerbescheid 2003 richtet sich die Berufung vom 7. Juni 2005, in welcher das Anerkennen der erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € -8.729,13 begehrt wird. Dazu wird ausgeführt, dass gegen die Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 zum gleichen Thema eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden sei, weswegen von einer weiteren Begründung abgesehen werde.

Gleichzeitig ersuchte der Berufungswerber die Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 gemäß § 281 Abs. 1 BAO auszusetzen.

Wie im Vorjahr machte der Berufungswerber in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 neben weiterem einen Verlust aus Gewerbebetrieb aufgrund nachträglicher Betriebsausgaben für das „*A Cafe und den A Keller*“ in Höhe von € -2.594,16 geltend, der sich ebenfalls aus 43,4% der Zinsen und Spesen der oben genannten Bankkonten (€ -1.646,28) und anteiligen Steuerberatungskosten (€ -947,88) ergab.

Auch hier wurden die übrigen Kreditzinsen und Spesen in Höhe von € -2.129,60 (54,6% der bei den oben genannten Konten erwachsenen Aufwendungen) jedoch ohne Afa (da der Abschreibungszeitraum abgelaufen war) geltend gemacht.

Wie beim Einkommensteuerbescheid 2003 wurden auch beim gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2004 ebenfalls datiert vom 27. Mai 2005 zwar die erklärten nachträglichen negativen Einkünfte vom Finanzamt anerkannt, jedoch die Abzugsfähigkeit des erklärten Werbungskostenüberschusses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verneint.

Auch hier wurde bei der Begründung dieses Vorgehens auf ein mit dem Berufungswerber beziehungsweise dessen steuerlichen Vertreter geführtes Telefongespräch hingewiesen und weiter ausgeführt, dass die Werbungskostenüberschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung analog der Vorjahre nicht anerkannt werden könnten.

Eine Begründung der Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 200 Abs. 1 BAO fehlt.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung vom 7. Juni 2005 gleicht in Form und Inhalt jener gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 und wird auch hier begehrte den erklärten Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung in Höhe von € -2.129,60. anzuerkennen und die Entscheidung über diese Berufung bis zur Erledigung der oben genannten Verwaltungsgerichtshofsbeschwerde auszusetzen.

Diesem Ersuchen folgte die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Bescheid 10. November 2006, in welchem die Entscheidung über die Berufungen des Berufungswerbers gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 in Hinblick auf das Verfahren des Verwaltungsgerichtshofes zur GZ C ausgesetzt wurde.

Mit dem Erkenntnis vom D, hat der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid der Finanzlandesdirektion für E, F und G betreffend die Einkommensteuer 1999 und 2000 aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Erstes ist zu erwähnen, dass der Unabhängige Finanzsenat zu den Zahlen H, I, J, K bereits am 11. Juni 2007 über die Berufungen des Berufungswerbers gegen die Einkommensteuerbescheide 1999, 2000, 2001, 2002 und 2005 entschieden hat, wobei es sich betreffend Jahre 1999 und 2000 um das fortgesetzte Verfahren zum oben genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gehandelt hat.

Diese Berufungsentscheidung hat folgenden Inhalt:

„Der Berufungswerber erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 neben nicht strittigen Einkünften unter anderem einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von S 171.733,80 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In einer Beilage wurde erläutert, dass diese Einkünfte aus dem 'Inventar-Mietvertrag BK' ab 8. Juli 1995 stammten. Aus der Einnahmen- und Ausgabenrechnung geht hervor, dass er im Jahr 1999 keine Mieteinnahmen erzielt hat, jedoch eine AfA in Höhe von 142.745,00 S abgesetzt hat und zusätzlich Werbungskosten für Steuerberatung und Rechtsberatung bezahlt hat und darüber hinaus Aufwendungen für Vorsteuern und Vertragsgebühren anfielen.“

Dieser Verlust aus Vermietung und Verpachtung sowie als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beantragte Diäten für diverse Reisen wurden vom Finanzamt beim Einkommensteuerbescheid 1999 und in der Folge vom bei der Finanzlandesdirektion für E eingerichteten Berufungssenat in seiner Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 2002, F, L nicht berücksichtigt.

Diese Berufungsentscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshofes mit Erkenntnis vom D, Zahl C wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Beim gegenständlichen Verfahren handelt es sich um das fortgesetzte Verfahren nach dieser Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes.

Betreffend die angefochtenen Jahre 1999 und 2000 führte der Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis im Wesentlichen Folgendes aus:

„Gemäß § 1 Abs. 1 LVO, BGBl Nr. 33/1993, liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt. Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass keine Betätigung ausgeübt wurde, die der Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 der genannten Verordnung unterliegt. Demnach ist das Vorliegen der in Abs. 1 beschriebenen Absicht für die in Rede stehenden

Vermietungseinkünfte nach § 28 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nach einem Zeitraum von drei Jahren ab Beginn der Betätigung unter Berücksichtigung der Verhältnisse innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anhand der in § 2 Abs. 1 LVO beispielhaft genannten Umstände zu beurteilen und so die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung dieser Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 2 Tz 14.1, unter Zitierung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12 Dezember 1991, V53/91 u.a.).

Die Beschwerde zeigt zutreffend auf, dass unvorhersehbar eingetretene Ereignisse nicht gegen die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen (Hofstätter/Reichel, a. a. O., § 2 Tz 14.2). Wird eine Betätigung aufgenommen, bei welcher die objektive Ertragsfähigkeit nicht von vornherein ausgeschlossen ist, und stellt sich sodann die Gewinnsituation aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Vertragspartners nicht ein, so ist Liebhaberei dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert (vgl. Hofstätter/Reichel, a a O.).

Die belangte Behörde übersieht, dass der von vornherein bestehende Gesamtplan zu berücksichtigen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. April 2002, 96/13/0191). In dem sie nicht auf einen solchen Gesamtplan der Vermietung abgestellt hat, hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Zu prüfen ist nämlich, ob der Bf. bei Aufnahme der Tätigkeit damit rechnen konnte, den (hohen) Mietzins über einen absehbaren Zeitraum zu erzielen, sodass insgesamt ein Einkünfteüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171) zu erwarten gewesen wäre. Hätte ihm jedoch bewusst sein müssen, dass dieser Mietzins nach einigen Jahren nicht mehr erzielbar sein werde, so wäre die Gewinnerzielungsabsicht in Ansehung eines Gesamtplanes zu verneinen. Für die letztere Annahme spricht im Übrigen das Vorbringen in der Beschwerde, dass der im Jahr 1999 vereinbarte Mietzins den "maximalen auf dem bestehenden Markt erzielbaren" Mietzins darstelle, weil die Gasthauseinrichtung im Jahr 1999 bereits mehrere Jahre gebraucht gewesen sei und "zu diesem Zeitpunkt kein höhere Mietzins mehr lukriert" hätte werden können. In Verkenntung der Rechtslage hat die belangte Behörde aber auf den im neuen Mietvertrag vereinbarten, beträchtlich geminderten Mietzins abgestellt, ohne feststellen, ob diese Mietzinsentwicklung vorhersehbar gewesen war und welche Bestimmungen über den Mietzins sowie über eine Kündigungsmöglichkeit im ersten Mietvertrag vereinbart waren. Sollte die Mietzinsentwicklung nicht vorhersehbar gewesen sein, wäre in weiterer Folge zu prüfen, ob die vom Bf. getroffene Maßnahme (Abschluss des neuen Mietvertrages) eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte und rasche Reaktion gewesen ist."

Zum berufungsgegenständlichen Sachverhalt und hinsichtlich des bisherigen Verfahrens wird daher, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Darstellung in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für E vom 13. Dezember 2002, F, L verwiesen.

In den Einkommensteuerbescheiden 2001, 2002 und 2005 wurden vom Finanzamt die erklärten Verluste aus der Vermietung der Gasthauseinrichtung ebenfalls nicht als Einkunftsquelle anerkannt.

In den Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 wurden beantragte Diäten für Reisen (gleichartige Reisen wie in den Jahren 1999 und 2000) vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2005 wurde mit Schriftsätze vom 5. Februar 2002, 8. Juni 2004 und 25. Juli 2006 Berufung erhoben. Zur Begründung verwies der Abgabepflichtige auf die hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 anhängige Berufung und die dortigen Ausführungen zum Vorlegen einer Einkunftsquelle aus der Vermietung der Gasthauseinrichtung sowie der Werbungskosteneigenschaft der beantragten Diäten. Dem zusätzlichen Berufungsbegehren im Jahr 2001 auf Anerkennung einer Abschreibung einer Büroeinrichtung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2002 bereits Folge, sodass dieser Punkt nicht mehr als strittig anzusehen ist.

Im fortgesetzten Verfahren wurde der Berufungswerber vom Unabhängigen Finanzsenat mit Vorhalt vom 27. März 2007 unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes aufgefordert, darzustellen, wie der Gesamtplan der Vermietung ausgesehen hat und in welchem Zeitraum ein Gesamteinkünfteüberschuss geplant gewesen sei.

Da es sich um eine gebrauchte Gasthauseinrichtung gehandelt habe, sei wohl von vornherein damit zu rechnen gewesen, dass der gleich hohe Mietzins nicht auf Dauer erzielbar sein würde. Für welchen Zeitraum sei daher ein Jahresmietzins von S 200.000,00 geplant gewesen und mit welchen Mietzinseinnahmen sei für die spätere Zeit gerechnet worden.

Darüber hinaus wurde der Berufungswerber aufgefordert die Kündigungsmöglichkeiten für den Mieter darzustellen.

Des Weiteren wurde dem Berufungswerber mitgeteilt, dass nach derzeitigem Akteninhalt und den im Akt aufliegenden Inventarmietvertrag vom 30. Juni 1995 mit der A & B Gastronomie GmbH für den Mieter keine besondere Kündigungsvereinbarung getroffen worden sei. Der Mietvertrag sei daher offensichtlich durch den Mieter jederzeit kündbar gewesen. Unter diesen Umständen sei bei einer ex ante Betrachtung davon auszugehen, dass der Vermieter (auch ohne Ausfall des Mieters durch Konkurs) nicht auf Dauer mit einem monatlichen Mietzins von S 20.000,00 rechnen habe können. Mit zunehmenden Alter und Abnutzung der Gasthauseinrichtung sei von vornherein damit zu rechnen gewesen, dass der Mieter eine Minderung des Mietzinses verlangen würde.

Wie vom Berufungswerber in seiner Verwaltungsgerichtshofbeschwerde ausdrücklich angeführt worden sei, sei für die gebrauchte Gasthauseinrichtung ab 1999 nur mehr ein Jahresmietzins von S 87.000,00 lukrierbar gewesen. Werde bei einer ex ante Vorschauberechnung berücksichtigt, dass ab 1999 nur mehr ein Jahresmietzins von 87.000,00 S erzielbar sei, so ergebe sich bei Berücksichtigung der erklärten Werbungskosten bis 2005 und Berücksichtigung von pauschal 1.600,00 € Werbungskosten ab 2006 das Bild, dass der Gesamtüberschuss erst im 23. Jahr ab Beginn der Vermietung zu erzielen sei. Selbst bei einer ex ante Vorschauberechnung von einer monatlichen Miete von S 20.000,00 bis Ende des Abschreibungszeitraums bis Mitte 2003 und daraufhin Berücksichtigung einer Jahresmiete von S 87.000,00 ergebe sich erst im 12. Jahr ab Beginn der Vermietung ein Gesamtüberschuss.

Laut Verwaltungsgerichtshofserkenntnis sei zu prüfen, ob der Berufungswerber bei Aufnahme der Tätigkeit damit rechnen habe können den hohen Mietzins über einen absehbaren Zeitraum zu erzielen, sodass insgesamt ein Einkünfteüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums zu erwarten gewesen sei. Nach diesen Vorschaurechnungen könne vom Erreichen eines Einkünfteüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraums nicht ausgegangen werden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Mai 2007 führte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers im Wesentlichen aus:

'In der Beilage übermitteln wir Ihnen die Prognoserechnung, in der der Gesamtplan der Vermietung dargestellt ist. Wie der Prognoserechnung zu entnehmen ist, sollte bereits in den ersten beiden Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt werden. Darüber hinaus ergibt sich bereits im 6. Jahr wieder ein Gesamtüberschuss, der bis ins Jahr 2003 (Jahr 9) ständig steigt.

In Ihrem Schreiben sind die näheren Vereinbarungen, die im Inventarmietvertrag getroffen wurden, beschrieben. Unseres Erachtens sind darüber hinaus die weiteren getroffenen Vereinbarungen zu berücksichtigen, die in einem Zusatzvertrag zum Inventarmietvertrag geschlossen wurden.

Wie Sie dem Aktenvermerk vom 6. April 1995 über die Besprechung mit der V-Bank C (Dir. Stv. Mag. D, Herr E), Dr. F und dem Berufungswerber entnehmen können, war geplant, dass über das im Erdgeschoss befindliche und großteils unter Eigentumsvorbehalt der V -Bank stehende Inventar inklusive der Ausschankanlage und dem Bonierungssystem ein Inventarkaufvertrag über einen Nettoaufpreis in Höhe von S 500.000,00 geschlossen wird (siehe beiliegender Inventarkaufvertrag zwischen dem Berufungswerber und der A -B GmbH vom 30. Juni 1995) und darüber hinaus eine auf 90 Monate befristete Vermietung des Inventar des Kellers mit anschließenden Erwerb und eine Verpflichtung zum Bier- und Getränkebezug aus dem mit der G AG abgeschlossenen Bierbezugs- und Getränkeliefervertrag erfolgt. Es wurde über das Inventar im Keller ein Inventarmietvertrag abgeschlossen, wobei ein monatlicher Mietzins in Höhe von S 20.000,00 vereinbart wurde (siehe beiliegender Inventarmietvertrag vom 30. Juni 1995). Zusätzlich zu diesem Inventarmietvertrag wurde eine Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und der A & B Gastronomie GmbH abgeschlossen, in die folgende Details aufgenommen wurden:

Abschluss des Mietvertrages auf die Dauer von 90 Monaten (Beginn mit 1. Juli 1995, Ende mit 31. Dezember 2002).

Ausdrücklicher beiderseitiger Verzicht auf ein Kündigungsrecht für die Dauer des aufrechten Pachtverhältnisses mit dem Magistrat der Stadt C .

Verpflichtung der Mieterin zum Erwerb des Inventars nach Ablauf des Mietverhältnisses von 90 Monaten zu einem Kaufpreis von maximal S 200.000,00.

Im Inventarmietvertrag wurde unter Punkt VIII. festgehalten, dass der vom Berufungswerber mit der G AG abgeschlossne Bierbezugs- und Getränkeliefervertrag von der Mieterin nicht übernommen wird, dass sie sich aber ausdrücklich für die Dauer des Mietverhältnisses verpflichtet, Bier und Getränke für den Keller ausschließlich von der G AG zu beziehen. Sollte aufgrund des Bezuges aus diesem Bierbezugs- und Getränkeliefervertrag mit der G AG zum 31. Dezember 2002 der Tageswert der Verpflichtung vom Berufungswerber der Brauerei gegenüber weniger als S 200.000,00 betragen, wäre die Differenz auf den vereinbarten Inventarkaufpreis von S 200.000,00 anzurechnen gewesen. Wäre hingegen der Bierbezugs- und Getränkeliefervertrag zwischen dem Berufungswerber und der G AG beendet beziehungsweise gekündigt worden, wäre der Berufungswerber als Vermieter berechtigt gewesen, die monatliche Nettomiete auf S 24.000,00 anzuheben. Im konkreten konnte der Berufungswerber durch die von der V -Bank vorgegebene vertragliche Ausgestaltung mit einem Gesamterlös aus der Vermietung in Höhe von S 2.360.000,00 rechnen.

Aus diesen Vereinbarungen ist unseres Erachtens offensichtlich, dass der ab 1999 erzielte verminderte Mietzins in Höhe von S 87.000,00 (€ 6.322,54€) aus dem Mietverhältnis mit den Ehegatten H für den Gesamtplan der Vermietung gegenstandslos ist.

Zum Nachweis über die gegenständlichen Vereinbarungen übermitteln wir Ihnen in der Beilage folgende Unterlagen:

Aktenvermerk I C /V -Bank C vom 6. April 1995

Inventarkaufvertrag vom 30. Juni 1995

Inventarmietvertrag vom 30. Juni 1995

Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und der A & B Gastronomie GmbH über die näheren Details zum Inventarmietvertrag

Rechtsanwaltskorrespondenz zwischen den Kanzleien Dr. J und Dr. K vom 19. November 1997 und 6. Februar 1998 samt Anmeldungsverzeichnis im Konkurs der Gemeinschuldnerin A & B Gastronomie GmbH

Prognoserechnung in ATS und EUR "

Der Schriftverkehr mit dem Berufungswerber wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Nichtselbständige Einkünfte betreffend Einkommensteuer 1999:

Zu diesem Berufungspunkt wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für O.Ö. vom 13. Dezember 2002 verwiesen und die dortigen Ausführungen übernommen.

In diesem Punkt bestehen keine Bedenken gegen die Richtigkeit des Berufungsvorbringens, sodass der Berufung diesbezüglich - ebenso wie schon in der Berufungsvorentscheidung - Folge gegeben wird.

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Vermietung Gasthauseinrichtung betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2002 sowie Einkommensteuer 2005)

Der Berufungswerber erklärte im berufungsgegenständlichen Jahr 1999 einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung. Das Auftreten von Verlusten ist Anlass für eine Liebhabereiprüfung. Diese erfolgt nach den Vorschriften der LVO 1993 (BGBI. Nr. 33/1993 in der geltenden Fassung, im Folgenden kurz LVO 1993 genannt).

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorische in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO 1993 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraums ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch Inhalt dieses Zeitraums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993).

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO 1993 ist das Vorliegen der Absicht in den Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, falls bei Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

3. Ursachen aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben (Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen) kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO 1993 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreie Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen führen. Wertänderungen von Grund und Boden der zum Anlagevermögen geführt, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass keine Betätigung ausgeübt wurde, die der Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 der genannten Verordnung unterliegt. Demnach ist das Vorliegen der in Abs. 1 beschriebenen Absicht für die in Rede stehenden Vermietungseinkünfte nach § 28 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nach einem Zeitraum von drei Jahren ab Beginn der Betätigung unter Berücksichtigung der Verhältnisse innerhalb dieses Zeitraums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anhand der in § 2 Abs. 1 LVO beispielhaft genannten Umstände zu beurteilen und so die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung dieser Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 2 Tz 14.1, unter Zitierung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V53/91 u.a.).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes - an dessen Rechtsansicht der Unabhängige Finanzsenat im fortgesetzten Verfahren gebunden ist - sprechen unvorhersehbar eingetretene Ereignisse nicht gegen die Einkunftsquelleneigenschaft.

Wird eine Betätigung aufgenommen, bei der die objektive Ertragsfähigkeit nicht von vornherein ausgeschlossen ist, und stellt sich sodann die Gewinnsituation aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Vertragspartners nicht ein, so ist Liebhaberei dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert. Bei der Beurteilung ist der von vornherein bestehende Gesamtplan zu berücksichtigen.

Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob der Berufungswerber bei Aufnahme der Tätigkeit damit rechnen konnte, den hohen Mietzins über einen absehbaren Zeitraum zu erzielen, sodass insgesamt ein Einkünfteüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums (vergleiche das Erkenntnis des VwGH vom 3. Juli 1996, 93/13/0171) zu erwarten gewesen wäre. Hätte ihm jedoch bewusst sein müssen, dass dieser Mietzins nach einigen Jahren nicht mehr erzielbar sein werde, so wäre die Gewinnerzielungsabsicht in Ansehung eines Gesamtplanes zu verneinen.

Im vorliegenden Fall ist Folgendes festzustellen:

Bei dem vermieteten Wirtschaftsgut handelt es sich zum Zeitpunkt des Beginnes der Vermietung im Jahr 1995 um eine gebrauchte Gasthauseinrichtung.

Zu Beginn der Vermietung konnte ein Mietzins von S 200.000,00 jährlich vereinbart werden. Laut dem Inventarmietvertrag vom 30. Juli 1995 mit der A & B Gastronomie GmbH wurden für den Mieter keine besonderen Kündigungsvereinbarungen getroffen.

Erstmals wurde im fortgesetzten Verfahren vom Berufungswerber mitgeteilt, dass zusätzlich zu diesem Inventarmietvertrag eine Zusatzvereinbarung zwischen dem Vertragsparteien geschlossen worden war, welche insbesondere folgende Punkte enthielt:

*Abschluss des Mietvertrages auf die Dauer von 90 Monaten (Beginn mit 1. Juli 1995, Ende mit 31. Dezember 2002)
Ausdrücklicher beiderseitiger Verzicht auf ein Kündigungsrecht für die Dauer des aufrechten Pachtverhältnisses mit dem Magistrat der Stadt C*

Verpflichtung der Mieterin zum Erwerb des Inventars nach Ablauf des Mietverhältnisses von 90 Monaten zu einem Kaufpreis von maximal 200.000,00 S

Im Inventarmietvertrag wurde unter Punkt VIII. festgehalten, dass der vom Berufungswerber mit der G AG abgeschlossene Bierbezugs- und Getränkeliefervertrag von der Mieterin nicht übernommen wird, dass sie sich aber ausdrücklich für die Dauer des Mietverhältnisses verpflichtet, Bier und Getränke für den Keller ausschließlich von der G AG zu beziehen. Sollte aufgrund des Bezuges aus diesem Bierbezugs- und Getränkeliefervertrag mit der G AG zum 31. Dezember 2002 der Tageswert der Verpflichtung des Berufungswerbers der Brauerei gegenüber weniger als S 200.000,00 betragen, wäre die Differenz auf den vereinbarten Inventarkaufpreis von S 200.000,00 anzurechnen gewesen. Wäre hingegen der Bierbezugs- und Getränkeliefervertrag zwischen dem Berufungswerber und der G AG beendet beziehungsweise gekündigt worden, wäre der Berufungswerber als Vermieter berechtigt gewesen, die monatliche Nettomiete auf S 24.000,00 anzuheben.

Durch diese im fortgesetzten Verfahren bekannt gewordene Zusatzvereinbarung, welche auch durch die vorgelegten Unterlagen (insbesondere Anwaltskorrespondenz, Anmeldeverzeichnis im Konkurs der A & B GesmbH) als glaubhaft angesehen werden kann, konnte der Berufungswerber durch die vertragliche Ausgestaltung mit einem Gesamterlös aus der Vermietung in Höhe von S 2.360.000,00 rechnen, insbesondere auf Grund des Kündigungsverzichtes auf 90 Monate konnte er - bei einer ex ante Betrachtung - von einer Miete von wenigstens 20.000,00 S monatlich bis 31. Dezember 2002 ausgehen.

Unter diesen Umständen ergibt sich bei einer ex ante Betrachtung eine Prognoserechnung, wie sie der Berufungswerber seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3. Mai 2007 beigelegt hat. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten war demnach bei einer ex ante Betrachtung bereits im Jahr 2000, also im sechsten Jahr ab Beginn der Vermietung zu rechnen.

Obwohl sich dieser Gesamtüberschuss auf Grund der Zahlungsunfähigkeit des Geschäftspartners in der Folge nicht eingestellt hat, ist Liebhäberei dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion dokumentiert.

Geht man davon aus, dass durch die darauf folgende Vermietung der Gasthauseinrichtung an die Ehegatten H der Berufungswerber sein Streben nach Gewinn entsprechend dokumentiert hat, so bleibt - nach den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes - kein Raum Liebhäberei im steuerlichen Sinn anzunehmen.

Die erklärten Verluste aus dieser Vermietungstätigkeit sind daher bei der Ermittlung der Einkommensteuer in den berufungsgegenständlichen Jahren zu berücksichtigen.

Den Berufungen ist daher in diesem Punkt Folge zu geben.

3. Diäten (Einkommensteuer 1999 bis 2002)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen, Werbungskosten. Diese Kosten sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Der Berufungswerber begeht in den Jahren 1999 bis 2002 die Anerkennung von Diäten für beruflich veranlasste Reisen. Zur Begründung führt der Berufungswerber in seiner Berufung betreffend 1999 Folgendes an:

Er sei nicht selbständiger Versicherungsvertreter mit sowohl Innen- als auch Außendiensttätigkeit. Die von ihm zu betreuenden Versicherungskunden seien über ganz E sowie angrenzende Bundesländer (Salzburg, Niederösterreich) verteilt. Ihm sei kein konkretes Vertretungsgebiet zugewiesen, dass von ihm regelmäßig zu bereisen sei. Das von ihm bereiste Gebiet werde gleichzeitig auch von etlichen anderen seiner Kollegen bearbeitet. Gemäß Rz 304 der Lohnsteuerrichtlinien begründen lediglich Personen, die in ein konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit (VwGH vom 28. Mai 1997, 96/013/0132). Gemäß Rz 305 der Lohnsteuerrichtlinien könne sich ein Einsatzgebiet dabei auf einem politischen Bezirk und an dessen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Gemäß Rz 307 der Lohnsteuerrichtlinien liege jedoch kein Einsatzgebiet vor, wenn sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet (z.B. ganz Niederösterreich) erstrecke. Im vorliegenden Fall liege mangels eines konkret zugewiesenen Gebietes im Sinne der Rz 304 kein Einsatzgebiet vor, welches einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründe. Nachdem sich das bereiste Gebiet auf ganz E sowie Teile von Salzburg und Niederösterreich erstrecke, seien die Voraussetzungen der Rz 307 der Lohnsteuerrichtlinien gegeben (kein Einsatzgebiet für weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit). Der Abgabenbehörde sei jedoch insoweit Recht zu geben, als hinsichtlich der Innendiensttätigkeit am Sitz der Landesdirektion in M wohl nach einer Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden sein werde. Gleichermaßen werde für den Reiseort N zuzugestehen sein, da eine genaue Detaillierung auf die tatsächlichen

Zielorte zu unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand führen würde. Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde daher vorgeschlagen die Diäten hinsichtlich der Reiseziele M sowie N nicht zum Ansatz zu bringen und die in der beiliegenden Kopie des Fahrtenbuches gekennzeichneten sonstigen Reisen als Werbungskosten zum Ansatz zu bringen.

In der Berufungsentscheidung des bei der Finanzlandesdirektion für E eingerichteten Berufungssenates vom 13. Dezember 2002, F, L wurde unter anderem als unstrittig festgestellt, dass letztlich bei keiner der strittigen Reisen eine Nächtigung erforderlich war.

Auch in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen die erste Berufungsentscheidung wird im Wesentlichen dieses Berufungsvorbringen wiederholt.

In den Berufungen betreffend die Folgejahre wird hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Diäten auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei allen berufungsgegenständlichen Reisen nur um solche Reisen handelt, bei denen keine Übernachtung erforderlich war.

Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in den Erkenntnissen vom 30. Oktober 2001, 95/14/0013 und vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156 stehen dem Steuerpflichtigen nämlich auch dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten beziehungsweise die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (vergleiche das Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156). Da der Berufungswerber auf keiner seiner Reisen genächtigt hat, sind schon aus diesem Grund die geltend gemachten Tagesgelder nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Darüber hinaus wird auf die bisherigen Ausführungen hinsichtlich Diäten in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für E vom 13. Dezember 2002 verwiesen.

Mit dem Begriff der Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der VwGH bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und darin festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, zu keiner Reise führt. Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten nur in den bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen (vergleiche VwGH vom 28. Mai 1997, 96/13/0132). Aufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - von Wohnort in größerer Entfernung gelegenen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (vergleiche Erkenntnis des VwGH vom 29. Mai 1996, 93/13/0013). Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall jedenfalls gegeben, da die Reisen immer wieder in gleiche Ort beziehungsweise Bezirke führten. Allein schon aus diesen Gründen sind Verpflegungsmehraufwendungen für die vom Berufungswerber durchgeföhrten Reisen (zum Beispiel nach M, O, P, Q, R, S, T, U, V etc.; zu den genauen Daten und Reisezielen ist auf das Fahrtenbuch zu verweisen) nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der in der Berufung angeführten Lohnsteuerrichtlinien ist darauf zu verweisen, dass der UFS nur an gehörig kundgemachte Gesetze und Verordnungen nicht jedoch an eine Weisung des Finanzministeriums, und eine solche stellen die Lohnsteuerrichtlinien dar, gebunden ist. Die Lohnsteuerrichtlinien stellen keine für den UFS verbindliche Rechtsquelle dar. Die Berufung auf diese kann daher der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Der Berufung kann hinsichtlich des Berufungspunktes 'Diäten' in den angefochtenen Jahren 1999 bis 2002 daher nicht Folge gegeben werden.

4. Nachträgliche Betriebsausgaben:

Hinsichtlich der Begründung der Berücksichtigung von nachträglichen Betriebsausgaben wird auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für E vom 13. Dezember 2002 verwiesen und diese vollinhaltlich in diese Entscheidung übernommen. Dieser Punkt kann insgesamt nicht als strittig angesehen werden, da auch in den angefochtenen Bescheiden diese nachträglichen Betriebsausgaben, soweit sie nicht als Werbungskosten bei den strittigen Einkünften aus der Vermietung der Gasthauseinrichtung zu berücksichtigen sind ohnehin anerkannt wurden.

Durch die Anerkennung der Vermietung der Gasthauseinrichtung als Einkunftsquelle werden auch die die Gasthauseinrichtung betreffenden nachträglich angefallenen Zinsen als Werbungskosten bei der Einkommensteuer berücksichtigt.

5. Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO (betrifft Einkommensteuerbescheid 2000):

Die Berufungsentscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 ergeht endgültig. Zur Begründung wird hinsichtlich dieses Punktes auf die Ausführungen in der ersten Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 2002 verwiesen.

6. Berufungspunkt Abschreibung Büroeinrichtung: (betrifft Einkommensteuer 2001).

Diese Abschreibung der Büroeinrichtung wurde vom Finanzamt bereits in der Berufungsentscheidung vom 21. Februar 2003 als richtig anerkannt und kann insofern nicht mehr als strittig angesehen werden.“

In Hinblick auf die Erhebungsergebnisse des oben geschilderten Verfahrens zu den Zahlen H, I, J, K wird auch zu den Berufungen für die Einkommensteuer 2003 und 2004 die dort vertretene (und hier oben zitierte) Ansicht sowohl was die Feststellung des Sachverhaltes als auch die rechtliche Beurteilung betrifft, geteilt und auf diese zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Dementsprechend war den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wie im Spruch ausgeführt stattzugeben, da der Berufungswerber bei der Vermietung der Gaststätteneinrichtung bei ex ante Betrachtung seines Gesamtplanes bereits im Jahr 2000 mit einem Gesamtgewinn rechnen durfte und mit der neuerlichen Vermietung der Gaststätteneinrichtung nach dem Konkurs des Erstmieters sein Streben nach Gewinn ausreichend dokumentiert und damit die im § 2 Abs. 1 LVO 1993 genannten Voraussetzungen für das Anerkennen einer Betätigung als Einkunftsquelle erfüllt hat.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 sind gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen worden. Begründet wurde dies, wie schon oben angeführt, nicht.

Nach dem Wortlaut des § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde Abgaben vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Vorläufige Bescheide dürfen dann erlassen werden, wenn vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich der zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder deren Höhe entgegenstehen. Weder aus dem angefochtenen Bescheid noch aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, welche Tatsachenelemente für die Beurteilung der Einkommensteuerpflicht des Berufungswerbers in den Jahren 2003 und 2004 nunmehr noch zweifelhaft sein könnten. Die Einkommensteuer 2003 und 2004 war daher spruchgemäß endgültig festzusetzen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 1. August 2007