



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 15. März 2004 gegen die Bescheide des X. betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Ehegatten A.. erwarben mit Kaufvertrag vom 19. Oktober 1995 46/1235-Anteile verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung TopNr. 20 an einer näher bezeichneten Liegenschaft in Wien (im Folgenden kurz: Eigentumswohnung); der Kaufpreis betrug 3.700.000,00 S (Kaufvertrag DB 36ff, Kaufpreis laut Punkt IV des Vertrages; Heiratsurkunde DB 11).

Anfang Februar 1996 wurde seitens der Erwerber der Eigentumswohnung um Erteilung einer Steuernummer ersucht und bekannt gegeben, dass der Betriebsgegenstand der Vermietung und Verpachtung ab Februar 1996 aufgenommen wird (Schreiben des ehem. steuerlichen Vertreters DB 16).

Im Februar 1997 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Mietenabrechnung für das Jahr 1996 mit dem Mieter der Eigentumswohnung im Februar 1997 erfolgte und somit kein Zahlungsfluss im Abgabenzeitraum 1996 erfolgte (Schreiben A.. vom 18. Februar 1997 DB 2/96).

In der Folge wurden nachstehende Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) und Überschussrechnungen beim Finanzamt eingereicht:

1996:

	Ertragsanteil in Prozent	Anteil an den Einkünften
A... ..	50,00	- 103.797,00 S
W... ..	50,00	- 103.797,00 S
Summe		- 207.595,00 S

Einnahmen:

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung	0,00 S	0,00 S
--	--------	--------

Ausgaben:

Finanzierungskosten	157.250,00 S	
AfA	50.345,00 S	- 207.595,00 S
Verlust		- 207.595,00 S

1997:

	Ertragsanteil in Prozent	Anteil an den Einkünften
A... ..	50,00	- 91.268,00 S
W... ..	50,00	- 91.268,00 S
Summe		- 182.535,00 S

Einnahmen:

Mieteinnahmen 20%		58.333,00 S
-------------------	--	-------------

Ausgaben:

Zinsaufwand	203.523,28 S	
Abschreibung	37.344,59 S	- 240.867,87 S
Werbungskostenüberschuss		- 182.534,87 S

1998:

	Ertragsanteil in Prozent	Anteil an den Einkünften
A... ..	50,00	- 22.037,00 S
W... ..	50,00	- 22.037,00 S
Summe		- 44.074,00 S

Einnahmen:

Mieteinnahmen 20%		141.666,67 S
-------------------	--	--------------

Ausgaben:

Zinsaufwand	148.396,50 S	
Abschreibung	37.344,00 S	- 185.740,50 S
Werbungskostenüberschuss		- 44.073,83 S

1999:

	Ertragsanteil in Prozent	Anteil an den Einkünften
A... ..	50,00	- 3.336,00 S
W... ..	50,00	- 3.336,00 S
	Summe	- 6.672,00 S

Einnahmen:

Mieteinnahmen 20%		70.000,00 S
-------------------	--	-------------

Ausgaben:

Rechts- und Beratungskosten	2.200,00 S	
Zinsaufwand	37.128,06 S	
Abschreibung	37.344,00 S	- 76.672,06 S
Werbungskostenüberschuss		- 6.672,06 S

2000:

	Ertragsanteil in Prozent	Anteil an den Einkünften
A... ..	50,00	- 57.752,00 S
W... ..	50,00	- 57.752,00 S
	Summe	- 115.504,00 S

Einnahmen:

Mieteinnahmen 20%		35.000,00 S
-------------------	--	-------------

Ausgaben:

Zinsaufwand	113.159,85 S	
Abschreibung	37.344,00 S	- 150.503,85 S
Werbungskostenüberschuss		- 115.503,85 S

2001:

	Ertragsanteil in Prozent	Anteil an den Einkünften
A... ..	50,00	- 64.134,00 S
W... ..	50,00	- 64.134,00 S
	Summe	- 128.268,00 S

Einnahmen:

Mieteinnahmen 20% (berufungsgegenständliche Eigentumswhg.)		35.000,00 S
--	--	-------------

Ausgaben:

Steuerberatungskosten	6.500,00 S	
Zinsaufwand und Spesen (berufungsgegenständliche und 10/2001 neu angekaufte Eigentumswhg.)	117.696,99 S	
Abschreibung: (berufungsgegenständliche Eigentumswhg.) (10/2001 neu angekaufte Eigentumswhg.)	37.344,00 S 20.399,00 S	- 163.267,99 S
Werbungskostenüberschuss		- 128.267,99 S

Das Finanzamt erließ auf Grund der erklärten Werbungskostenüberschüsse vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO auf Basis der eingereichten Steuererklärungen.

Nach Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2002 erließ das Finanzamt endgültige Bescheide und wurde die Betätigung ab dem Jahr 1995 bzw. 1996 mit nachfolgender Begründung als Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung beurteilt:

"Einkünfte gemäß § 188 BAO 1995 bis 2002:

Da ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliegt (Kauf der Eigentumswohnung 1995, Vermietung ab 1996, Verkauf im Jahre 2001) und ein Gesamtüberschuss nicht erzielt werden konnte, liegt im Sinne der Liebhabereiverordnung § 1 Abs. 2 Liebhaberei vor.

Umsatzsteuer 1995 bis 2002:

Gem. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 ist eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) nicht unternehmerisch.

Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen einerseits nicht der Umsatzsteuer andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht abgezogen werden."

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde die Aufhebung der (endgültigen) Bescheide und Durchführung einer erklärungskonformen Veranlagung wie folgt beantragt:

"Mit Schreiben vom 14. Dezember 1998 haben wir einen Antrag auf Anwendung des 20-jährigen Beobachtungszeitraumes gemäß Liebhabereiverordnung idF BGBl II 358/1997 gestellt. Obwohl aufgrund des Beginnes der Tätigkeit grundsätzlich die Liebhabereiverordnung I und die Liebhabereiverordnung II anwendbar wäre, ergibt sich daraus grundsätzlich die Maßgeblichkeit der neuen Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997).

Entscheidend dafür, ob eine Einkunftsquelle oder eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung vorliegt, ist die Überschusserzielungsabsicht. Gemäß Pkt. 6. LRL 1997 ist anhand objektiver Kriterien gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung zu beurteilen, ob ein Ertragstreben vorliegt oder nicht.

Eine Tätigkeit dient der Einkünfteerzielung, wenn ein Totalüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielt wird. Im Anwendungsbereich der alten Liebhabereiverordnungen, denen die vorliegende Vermietung grundsätzlich unterlegen ist, war der Beobachtungszeitraum mit zwölf Jahren festgelegt. In der LRL 1997 wurde dieser Beobachtungszeitraum für Eigentumswohnungen auf 20 Jahre verlängert.

Übergangsbestimmungen sahen vor, dass eine Option in den Anwendungsbereich der LRL 1997 möglich ist. Von dieser Option haben wir mit unserem Antrag vom 14. Dezember 1998 Gebrauch gemacht, sodass im vorliegenden Fall der 20-jährige Beobachtungszeitraum gilt.

Dieser 20-jährige Beobachtungszeitraum gilt grundsätzlich beim Erwerb einer Immobilie, um sie dauerhaft zu vermieten. Ist bereits im Zeitpunkt des Erwerbes bekannt, dass die Tätigkeit lediglich auf eine bestimmte Zeit ausgeübt wird, namentlich dass bereits im Zeitpunkt des Erwerbes feststeht, dass zu einem späteren Zeitpunkt die Eigentumswohnung verkauft werden soll, so liegt ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, so ist der Totalüberschuss innerhalb des abgeschlossenen Zeitraumes zu erwirtschaften.

§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung stellt ab auf die Gewinnerzielungsabsicht. Daraus ergibt sich aber, dass eine Beurteilung immer ex ante zu erfolgen hat. Es ist nicht auf den tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern auf die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen abzustellen. Die Überschusserzielungsabsicht ist anhand einer Prognoserechnung festzustellen. Die Prognoserechnung hinsichtlich der Liegenschaft übermitteln wir als Anlage. Aus dieser Prognoserechnung ist klar erkennbar, dass bereits ab dem Jahr 2004 mit Überschüssen und bereits im 14. Jahr mit einem Totalüberschuss zu rechnen war. Die vorliegende Prognoserechnung ist mit realistischen Ansätzen erstellt worden und führt aufgrund des zehnjährigen Finanzierungskredites dazu, dass auch bei allfälliger geringfügiger Leerstehung oder Änderung der Kosten- oder Einnahmenstruktur ein Überschuss noch innerhalb des gesetzlich geforderten Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren hätte erzielt werden können.

Die Abgabenbehörde begründet die nunmehr ergangenen endgültigen Bescheide bzw. die von den Erklärungen abweichenden Bescheide damit, dass ein abgeschlossener Zeitraum vorliege und innerhalb dessen kein Totalgewinn erzielt wurde. Diese Aussage ist zwar grundsätzlich richtig, doch greift hier eine ex post Betrachtung Platz, die im Hinblick darauf, dass auf die ursprüngliche Absicht der Steuerpflichtigen abzustellen ist, im vorliegenden Fall nicht angewandt werden darf."

Die beigelegte "Prognoserechnung für die Jahre 1997 - 2010" wurde mit folgenden Ansätzen erstellt:

Abschreibung: jährlich 24.540,00 S

Zinsen: 1997: 127.026,00 S, 1998: 119.920,00 S, 1999: 106.815,00 S, 2000: 93.710,00 S,
2001: 80.605,00 S, 2002: 67.499,00 S, 2003: 54.394,00 S, 2004: 41.289,00 S,
2005: 28.184,00 S, 2006: 15.078,00 S, 2007: 2.708,00 S, 2008 - 2010: 0,00 S

Mit Schreiben vom 7. Oktober 2005 ersuchte das Finanzamt bezüglich des Erwerbes und der anschließenden Vermietung der berufsgegenständlichen Wohnung für die rechtliche Beurteilung die noch notwendigen Sachverhaltsdetails zu klären; die erteilten Antworten werden zu den jeweiligen Punkten wiedergegeben:

"Verhältnis Käufer - Verkäufer

Frau A... ist lt. FB-Auszug vom 24.4.1996 Gesellschaftergeschäftsführer der ... GmbH und mit 100% am Unternehmen beteiligt.

Hat sich an diesen Verhältnissen im Zeitraum 1996 – 2002 etwas geändert?

Antwort: Frau A... war bis 23.10.2001 als Gesellschaftergeschäftsführer der ... GmbH ... tätig.

Kauf des Wohnungseigentums

Bitte Aufgliederung der tatsächlichen steuerlichen Anschaffungskosten (Kaufpreis netto + Nebenkosten netto)

Wann war der Nutzungsbeginn?

Wie hoch war die jährlich geltend gemachte AfA (% , AfA-Betrag)?

Da die Wohnung nicht von einem fremden Dritten erworben wurde, ersuchen wir um die Vergleichspreise der übrigen drei Käufer (Kaufpreis pro erworbenem Miteigentumsanteil bzw. Kaufpreis pro m² Wohnfläche), die aus den aktenkundigen Verträgen nicht eindeutig hervorgehen.

Bitte um den Kreditvertrag mit der Bank, die den Kauf der Wohnung finanziert hat. Welche Sicherheiten wurden mit der Bank vereinbart?

Wie hoch ist der tatsächliche Zinsaufwand in den einzelnen Jahren 1996 - 2002?

Antwort: Der Kaufpreis errechnete sich wie folgt: Grundpreis 679.280,00 S,

Gebäude 2.517.267,00 S, Vorsteuer 503.453,00 S = 3.700.000,00 S

Durch eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von 27.674,41 S wurden die Anschaffungskosten für das Gebäude 1997 auf 2.489.892,59 S berichtigt.

Der Nutzungsbeginn war am 1.3.1996.

Die jährliche geltend gemachte AfA errechnete sich wie folgt:

AfA 1996:	50.445,00 S	(2,0% von 2.517.267,00 S)
AfA 1997:	37.344,59 S	(1,5% von 2.489.892,59 S)
AfA 1998:	37.344,59 S	(1,5% von 2.489.892,59 S)
AfA 1999:	37.344,59 S	(1,5% von 2.489.892,59 S)
AfA 2000:	37.344,59 S	(1,5% von 2.489.892,59 S)
AfA 2001:	18.672,00 S	(Halbjahres AfA, Verkauf Mai 2001)
AfA 2002:	0,00 S	

Der Kreditvertrag mit der Bank, die den Wohnungskauf finanziert hat, liegt unserem Schreiben bei.

Das (von Frau A. zwecks Erklärung ihres Einverständnisses unterfertigte) Schreiben der Bank vom 9. September 1993 beinhaltet die Mitteilung, dass die Bank bereit ist, "einen Barkredit in Höhe von 1.550.000,00 S bis 31. Dezember 1998 einzuräumen. Vereinbarungsgemäß erfolgt die Rückführung des Kredites in freibleibenden Raten bis längstens 31. Dezember 1998".

Mit dem Schreiben "Krediterhöhung" vom 8. November 1995 erklärte die Bank die Bereitschaft, obigen Kredit um 1.150.000,00 S auf 2.700.000,00 S zu erhöhen.

Der tatsächliche Zinsaufwand in den Jahren 1996 - 2002:

Zinsaufwand 1996:	157.250,00 S
Zinsaufwand 1997:	203.523,28 S
Zinsaufwand 1998:	148.396,50 S
Zinsaufwand 1999:	37.128,06 S
Zinsaufwand 2000:	113.159,85 S
Zinsaufwand 2001:	117.696,99 S
Zinsaufwand 2002:	3.033,36 €

Ausgehend vom Nutzungsbeginn stand ein Kredit in Höhe von 2.700.000,00 S zur Verfügung, der bis spätestens 31. Dezember 1998 rückzuführen war und mit 8,25% p.a. verzinst wurde. Im Jahr 1998 wurde das Kreditverhältnis verlängert, sodass auch in den nachfolgenden Jahren Zinsaufwendungen geltend gemacht wurden.

Irrtümlicherweise ist auch in den Jahren 2001 und 2002 jeweils ein Zinsaufwand angesetzt worden, der richtigerweise der im Jahr 2001 neu angeschafften Liegenschaft ... für 2001 in Höhe von 50.000,00 S und für 2002 in der Gesamthöhe von 3.033,36 € zuzurechnen war.

Mieteinkünfte

Laut Mietvertrag vom 1.3.1996 mit ... GmbH wird ab 1.3.1996 eine monatliche Miete in Höhe von 7.000,00 S vereinbart.

Warum gibt es keine fremdübliche Indexanpassung?

Die ... GmbH hat schon vorher von Frau A... Büroräumlichkeiten gemietet. Wie hoch war die Miete pro m² für diese Räumlichkeiten?

Warum stimmen die erklärten Mieteinnahmen nicht mit den Mieteinnahmen überein, die mit der ... GmbH vereinbart worden sind? Wurden nachträgliche Änderungen vereinbart, so ersuchen wir um die Vorlage dieser Vereinbarung. Da es sich bei der ... GmbH nicht um einen fremden Dritten handelt, ist das vertragskonforme Vorgehen wesentlich.

Antwort: Die Tatsache, dass keine Indexanpassung im Mietvertrag festgeschrieben wurde, stand jedoch dem Umstand nicht entgegen, dass eine solche im Nachhinein jederzeit vereinbart werden konnte. In der Tat führte im Jahr 2002 eine mündlich vereinbarte Mietzinsanpassung zu einer Nachforderung in Höhe von 56.000,00 S, was einer Mietzinsanpassung der letzten 40 Monate von jeweils 1.400,00 S entsprach.

Wie hoch sich die Miete für Büroräumlichkeiten vor dem Umzug der ... GmbH in die (berufungsgegenständliche Eigentumswohnung) belief, entzieht sich unserer Kenntnis, nachdem er einen Zeitraum betrifft, der 10 Jahre zurück liegt und demnach sämtliche Akten vor 1996 bereits vernichtet worden sind.

Die erklärten Mieteinnahmen hingen stets mit der Rechnungslegung bzw. dem tatsächlichen Geldfluss zusammen. Es wurden folgende Mieteinnahmen erklärt:

1997:	58.333,00 S netto	(betrif den Zeitraum 1.3. -31.12. 1996)
1998:	141.666,67 S netto	(betrif den Zeitraum 1.1.1997 -31.12. 1998)
1999:	70.000,00 S netto	(betrif den Zeitraum 1.1. -31.12. 1999)
2000:	35.000,00 S netto	(betrif den Zeitraum 1.1. -31.06. 2000)
2001:	35.000,00 S netto	(betrif den Zeitraum 1.7. -31.12.2000)
2002:	75.833,33 S netto	(betrif den Zeitraum 1.1. -31.05. 2001 + Nachzahlung von 46.666,67 S netto als Mietzinsanpassung der letzten 40 Monate)

Prognoserechnung

Die Betriebskosten werden vom Mieter direkt mit der Hausverwaltung verrechnet. Sie können daher nicht Gegenstand der Gewinnermittlung sein.

Lt. den vertraglich festgelegten Mieteinkünften sind die für die Prognoserechnung zugrunde gelegten Mieteinnahmen nicht nachvollziehbar. Auch die dargestellte Steigerung der Mieteinnahmen kann lt. Vertrag nicht stimmen. Eine Prognoserechnung, die von der Realität so abweicht ist für die Widerlegung der Liebhaberei nur bedingt nützlich! Es soll nur für die Beurteilungseinheit - die Wohnung ... Top 20 - eine Prognose erstellt werden.

Antwort: In der Tat geht die unserer Berufung beigelegte Prognoserechnung von anderen Prämissen aus. Die nunmehr beigelegte Prognoserechnung bezieht sich unter Berücksichtigung der vertraglich vereinbarten Mieteinnahmen mit einer fremdüblichen Indexanpassung ausschließlich auf die Beurteilungseinheit ... Top 20. Auf der Ausgabenseite wurden die Abschreibung, basierend auf den Anschaffungskosten des Gebäudeanteils, die Zinsbelastungen gemäß dem ursprünglichen Kreditvertrag sowie sonstige im 5-Jahres-Rhythmus steigende Ausgaben, vorwiegend Rechts- und Beratungskosten, angesetzt.

§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung stellt auf die Gewinnerzielungsabsicht ab. Eine derartige Beurteilung hat immer ex ante zu erfolgen. Aus dieser Prognoserechnung ist ersichtlich, dass im 17. Jahr mit einem Totalüberschuss zu rechnen war.

Da beim Erwerb der Immobilie grundsätzlich die Absicht bestanden hat, diese dauerhaft zu vermieten, ist vom 20-jährigen Beobachtungszeitraum und von den damals bestehenden Bedingungen auszugehen. Ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum liegt nur dann vor, wenn bereits im Zeitpunkt des Erwerbes bekannt ist, dass die Tätigkeit lediglich auf eine bestimmte Zeit ausgeübt wird, namentlich dass bereits im Zeitpunkt des Erwerbes feststeht, dass zu einem späteren Zeitpunkt die Eigentumswohnung verkauft werden soll.

Erklärung 2002:

Sie erklären ... nach wie vor Einnahmen und Werbungskosten. Durch den Verkauf der Wohnung per 7.5.2001 ist die Wohnung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden!?

Antwort: Erst im Jahr 2002 wurden die Mietzinsraten betreffend das Jahr 2001 sowie die Nachforderung betreffend die Mietzinsanpassung bezahlt. Wie bereits erwähnt, wurde irrtümlich ein Zinsaufwand in Höhe von 3.033,36 € geltend gemacht, der die neue Liegenschaft (... , gleiche Miteigentümer) betraf.

Die diesem Schreiben beigelegte - zweite - "Prognoserechnung von 1996 - 2015" von beinhaltet folgende Ansätze (Beträge in S):

Jahr	Einnahmen	Abschreibung	Zinsaufwand	sonst. Aufwand	Überschuss
1996	58.333,33	37.344,00	222.750,00	2.000,00	-203.760,67
1997	70.000,00	37.344,00	222.750,00	2.000,00	-192.094,00
1998	70.000,00	37.344,00	222.750,00	2.000,00	-190.094,00
1999	70.000,00	37.344,00	0,00	2.000,00	32.656,00
2000	72.850,00	37.344,00	0,00	2.500,00	35.506,00
2001	72.850,00	37.344,00	0,00	2.500,00	35.506,00
2002	72.850,00	37.344,00	0,00	2.500,00	35.506,00
2003	77.950,00	37.344,00	0,00	2.500,00	40.606,00
2004	77.950,00	37.344,00	0,00	2.500,00	40.606,00
2005	77.950,00	37.344,00	0,00	2.500,00	40.606,00
2006	82.250,00	37.344,00	0,00	3.000,00	44.906,00
2007	82.250,00	37.344,00	0,00	3.000,00	44.906,00
2008	82.250,00	37.344,00	0,00	3.000,00	44.906,00
2009	86.000,00	37.344,00	0,00	3.000,00	48.656,00
2010	86.000,00	37.344,00	0,00	3.000,00	48.656,00
2011	86.000,00	37.344,00	0,00	3.000,00	48.656,00
2012	91.400,00	37.344,00	0,00	3.500,00	50.556,00
Totalüberschuss:					285,33
2013	91.400,00	37.344,00	0,00	3.500,00	50.556,00
2014	91.400,00	37.344,00	0,00	3.500,00	50.556,00
2015	91.400,00	37.344,00	0,00	3.500,00	50.556,00
Gesamt:					151.953,33

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2006 ersuchte das Finanzamt unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2005, ZI 2002/13/0001, um Aussagen darüber, ob der Plan darauf gerichtet war, die Eigentumswohnung laut Mietvertrag für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses zu vermieten oder die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechende lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bieten würde. Im Übrigen, wie kam man auf den Kaufpreis in Höhe von 2.150.000,00 S laut Kaufvertrag, Punkt III? Welche Überlegungen führten hiezu?

Dieses Ersuchen wurde wie folgt beantwortet:

"Die Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung war für einen unbegrenzten Zeitraum vorgesehen, was auch im betreffenden Mietvertrag zum Ausdruck kam. Eine Beendigung der Vermietung war somit nicht von vornherein geplant gewesen, sondern hat

sich vielmehr nachträglich, und zwar durch den Eintritt unvorhergesehener Umstände, ergeben. Es bestand auch nicht die Intention, auf eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Eigentumswohnung zu warten, sondern diese war für einen unbegrenzten Zeitraum der ... GmbH zur Verfügung gestellt und hätte innerhalb des 20-jährigen Zeitraumes zu objektiver Ertragsfähigkeit geführt. Die nachträgliche Beendigung ist aufgrund des unvorhergesehenen Umstandes eingetreten, dass die Mieterin, die ... GmbH, im Jahr 2001 in Konkurs gegangen und in diesem Zusammenhang auch die Miteigentümerschaft in Liquiditätsschwierigkeiten geraten ist, was die Veräußerung der Eigentumswohnung zur Folge hatte. Aufgrund des zeitlichen und finanziellen Drucks, der durch die genannten Umstände entstanden war, konnte zum damaligen Zeitpunkt kein höherer Kaufpreis als der Betrag von 2.150.000,00 S für die gegenständliche Eigentumswohnung am Markt erzielt werden."

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete zwei Schreiben an den steuerlichen Vertreter der Ehegatten A.; diese und die Antwortschreiben sind in den nachfolgenden Erwägungsteil eingearbeitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob hinsichtlich der (rd. 5 1/2 Jahre lang erfolgten) Vermietung der von den Ehegatten A.. im Jahr 1995 erworbenen und ab März 1996 vermieteten und sodann im Jahr 2001 veräußerten Eigentumswohnung von Liebhaberei auszugehen ist oder nicht.

In rechtlicher Hinsicht darf auf die oben wiedergegebenen Rechtsausführungen verwiesen werden.

In tatsächlicher Hinsicht stellte sich die Betätigung im Einzelnen wie folgt dar:

Der Ankauf der Eigentumswohnung um den Kaufpreis in Höhe von 3.700.000,00 S wurde unter Einsatz beträchtlicher Fremdmittel Mitte Oktober 1995 vorgenommen.

Rd. 4 1/2 Monate danach - ab März 1996 - wurde die Eigentumswohnung an eine GmbH vermietet, deren (Allein)Gesellschafter-Geschäftsführerin einer der beiden Miteigentümer, die Ehegattin, war.

Der zwischen den A.. als Vermieter einerseits und der GmbH als Mieter andererseits am 1. März 1996 abgeschlossene Mietvertrag regelte auszugsweise wiedergegeben Folgendes: Gegenstand dieses Vertrages ist die Vermietung der ... Wohnung Top Nr. 20 in ... , in der Folge Mietobjekt genannt.

Die Räume des vertragsgegenständlichen Büros sind voll adaptiert, in einem ... sehr guten Zustand. Dieser Zustand wird von der Mieterin nach eingehender Besichtigung des Mietobjektes ausdrücklich bestätigt. ...

Das von der Mieterin zu bezahlende Mietentgelt umfasst den, in Ansehung der Größe, Art,

Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand des Mietobjektes angemessenen monatlichen Mietzins für die Überlassung der Wohnung. Dieses Mietentgelt beträgt monatlich öS 7000,-- incl. Abgaben.

Dieses Mietentgelt umfasst die von der Hausverwaltung vorgeschriebenen Beträge unter dem Titel Betriebskosten nicht. Diese werden von der Mieterin direkt an die Hausverwaltung bezahlt.

Das ... Mietentgelt ist monatlich im Voraus für das jeweilige Folgemonat zu leisten,

Dieses Mietverhältnis beginnt mit 1.3.1996. Es wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, aber mindestens auf 10 Jahre.

Unbeschadet der nach dem Gesetz bestehenden Möglichkeiten einer vorzeitigen Kündigung können die Vermieter das Mietverhältnis kündigen, wenn:

über das Vermögen der Mieterin ein Insolvenzverfahren eröffnet bzw. der Antrag auf Eröffnung eines Konkursverfahrens mangels kostendeckenden Vermögen abgewiesen wird, ...

.

Änderungen und Zusätze zu diesem Vertrag bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform (DB 40ff).

Den obigen Ausführungen gemäß wurde "die Mietenabrechnung für das Jahr 1996 mit der ... GmbH (dem Mieter der Eigentumswohnung) im Februar 1997" vorgenommen und erfolgte somit "kein Zahlungsfluss im Abgabenzeitraum 1996".

Seitens der Mieterin wurden (erst) ab dem Jahr 1997 die oben im Einzelnen wiedergegebenen Mieten bezahlt.

Dementsprechend flossen die 10 Mieten für das Jahr 1996 – in Höhe von monatlich 5.833,33 S zuzüglich 20% Umsatzsteuer ($10 \times 5.833,30 \text{ S} = 58.333,00 \text{ S}$) – im Februar 1997 zu und wurde während des gesamten Jahres 1997 keine Miete (für die Monate Jänner bis Dezember 1997) entrichtet.

Eine Indexanpassung wurde im Mietvertrag nicht festgeschrieben.

Bezüglich des in Höhe von 2.700.000,00 S zur Verfügung gestandenen Kredites wurde als Vertragspunkt festgeschrieben: "Vereinbarungsgemäß erfolgt die Rückführung des Kredites in freibleibenden Raten bis längstens 31. Dezember 1998." An Zinsen wurden in den folgenden Jahren bezahlt: 1996: 157.250,00 S, 1997: 203.523,28 S und 1998: 148.396,50 S. Im Jahr 1998 – in jenem Jahr, bis zu dessen Ablauf der Kredit vereinbarungsgemäß rückzuführen gewesen wäre – wurde das Kreditverhältnis verlängert (Antwortschreiben vom 21. November 2005, S. 2, 36/02). Im Jahr 1999 konnten wegen prekär werdender finanzieller Situation (Antwortschreiben vom 6. Juni 2007) lediglich 37.128,06 S an Zinsen bezahlt werden, im Folgejahr 2000 ein Betrag in Höhe von 113.159,85 S.

Beim Vertragspunkt der bis längstens 31. Dezember 1998 zu erfolgenden die Rückführung des Kredites handelte es sich *bei Berücksichtigung der in den Jahren 1996 bis 1998 tatsächlich gegeben gewesenen Verhältnisse um eine bloß pro forma getroffene Regelung*.

Hätte der Kredit (1.550.000,00 S + Krediterhöhung 1.150.000,00 S = 2.700.000,00 S) - wie in der zweiten Prognoserechnung angegeben - bis Ende des Jahres 1998 zurückgezahlt werden sollen, wären in den Jahren 1996, 1997 und 1998 wie in der Prognoserechnung angegeben an Zinsen jährlich 222.750,00 S und (unter der Annahme, dass im Jahr 1995 ein Kreditteilbetrag zurückgezahlt wurde) an Kapital jährlich ca. 800.000,00 S, insgesamt somit jährlich 1.022.750,00 S, zurückzuzahlen gewesen. Diesen Beträgen stehen die in der Aufstellung angeführten zur Verfügung stehenden Einkommen laut den Einkommensteuerbescheiden 1996, 1997 und 1998 gegenüber.

Jahr	Rückzahlungsbeträge Zinsen und Kapital	zur Verfügung stehendes Einkommen Frau St. laut Bescheiden	zur Verfügung stehendes Einkommen Herr St. laut Bescheiden
1996	1.022.750,00 S	248.246,00 S	(unbez. Karenz) 0,00 S
1997	1.022.750,00 S	366.910,00 S	69.783,00 S
1998	1.022.750,00 S	254.330,00 S	399.022,00 S
Zw.summe	3.068.250,00 S	1.371.291,00 S (vor LHK)	

Unter Bedachtnahme auf die Berücksichtigung der Kosten der Lebensführung ist bei diesen Einkommensverhältnissen realistischweise von einem 20-jährigen Kreditrückzahlungszeitraum auszugehen.

Diese Feststellungen beruhen auf den diesbezüglichen unwidersprochen gebliebenen Vorhaltungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Schreiben vom 5. April 2007).

Dahingestellt bleiben kann, ob der Vertragspunkt auch auf der Seite der kreditgewährenden Bank als pro forma Regelung beurteilt wurde, auf der Seite der Kreditnehmerin handelte es sich gemäß den obigen Verhältnissen um eine solche.

1.

Bei der Beurteilung der Betätigung fällt bezüglich der Miethöhe Folgendes auf:

Der monatlichen Miete in Höhe von 5.833,33 S (= jährlich 70.000,00 S) zuzüglich 20% Umsatzsteuer stehen Anschaffungskosten der Eigentumswohnung in Höhe von S 3.168.872,59 gegenüber.

Von diesen Umständen ausgehend hielt die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Anführung näherer Überlegungen vor, bei diesen Umständen sei offensichtlich, dass es sich um keine übliche Investition gehandelt haben konnte; das mit dieser Miethöhe sich ergebende Rückfließen der Investitionskosten widerspreche jedweder Erfahrung des Wirtschaftslebens.

Zu Vergleichszwecken wurde auf das Verhältnis der von den Ehegatten A. im Jahr 2001 erworbenen Liegenschaft verwiesen:

Anlagenverzeichnis Gebäude vom 1.1.2001 bis 31.12.2001 (AS 1/01):

Grund und Boden ...gasse 7/ Top 2	680.000,00 S
Wohnung ...gasse 7/Top 2	2.720.000,00 S
gesamt	3.400.000,00 S

Beilage zu den Steuererklärungen für 2002 "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2002" (AS 4/02):

Mieteinnahmen ...gasse 7/2	16.888,64 € das sind 232.392,75 S
----------------------------	--------------------------------------

Das Vorliegen eines Missverhältnisses der monatlichen Miete - S 5.833,33 zuzüglich 20% Umsatzsteuer - zum gezahlten Kaufpreis - S 3,7 Millionen (Seite 2 des Schreibens vom 5. April 2007) - wurde *nicht* in Abrede gestellt: Argumentiert wird lediglich, *das aufgezeigte Missverhältnis* lasse nicht den Schluss zu, dass es sich bei der gegenständlichen Eigentumswohnung, deren "Kaufpreis ... relativ hoch bemessen war", um ein von vornherein wieder zu veräußerndes bzw. ein nicht zu behaltendes Objekt gehandelt habe.

Ein hoch bemessener Kaufpreis einer unter Einsatz beträchtlicher Fremdmittel erworbenen Eigentumswohnung führt im Falle einer andauernden Vermietung zu keiner entsprechenden Rendite und im Falle eines Verkaufes zu einem (Spekulations)Verlust.

In diesem Lichte ist die im Antwortschreiben vom 6. Juni 2007 vertretene Meinung zu sehen, es sei wohl, nachdem der Kaufpreis der Eigentumswohnung relativ hoch bemessen war, nicht davon auszugehen gewesen, mit diesem Objekt bei einem baldigen Wiederverkauf einen Spekulationsgewinn erzielen zu können, weshalb aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht bereits im Zeitpunkt des Erwerbes feststehen konnte, dass zu einem späteren Zeitpunkt die Eigentumswohnung verkauft werden soll. Es kann daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht davon gesprochen werden, dass die von Anfang an vorliegende Absicht,

dieses Objekt dauerhaft zu vermieten, dargetan ist. Vielmehr entspricht es den Erfahrungen des Lebens, ein wenig ertragskräftiges (Vermietungs)Objekt zu veräußern, sobald sich eine Gelegenheit hierzu bietet und wurde die Eigentumswohnung auch tatsächlich verkauft.

Dementsprechend kann, wie im Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 5. April 2007 ausgeführt, nicht vom Behalten der Eigentumswohnung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamt-Einnahmenüberschusses ausgegangen werden. Aus diesem Grund sind keine Ergebnisse für Zeiträume zu prognostizieren, für welche begründet davon auszugehen ist, dass die Eigentumswohnung bereits abgestoßen worden ist.

Diese Ansicht führt zum Ergebnis, dass die Ertragsfähigkeit nicht anhand einer Prognoserechnung nachgewiesen werden kann.

Die Berufung war daher aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

2.

Die Berufung ist jedoch – *unabhängig von den obigen Ausführungen* – aus einem weiteren Grund abzuweisen:

Wenn man (entgegen den Ausführungen unter Punkt 1.) davon ausgeht, dass von Anfang an die Absicht vorlag, die Eigentumswohnung dauerhaft zu vermieten, sind im Rahmen der Prognoserechnung nachstehende Ansätze zu berücksichtigen:

Betreffend die Mietzinse werden 4%-ige Mietzinssteigerungen alle drei Jahre zugrunde gelegt. Dies obwohl im abgeschlossenen Mietvertrag vom 1. März 1996 eine Mietzinsanpassung nicht vereinbart war, Änderungen und Zusätze zum Mietvertrag zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform bedurften und die "mündlich vereinbarte Mietzinsanpassung" erst zu einem Zeitpunkt im Jahr 2002 zu einer "Nachforderung" führte, als das wahre gesamte Ausmaß der berufungsgegenständlichen Betätigung im Hinblick auf den im Mai 2001 erfolgten Verkauf der Eigentumswohnung bereits zutage getreten war (Schreiben vom 6. Oktober 2003 DB 1, Schreiben vom 21. November 2005 38/02, Antwortschreiben vom 12. März 2007).

Mit der Vermietungstätigkeit sind den Erfahrungen des Wirtschaftslebens nach insbesondere bei Mieterwechseln - Suche neuer Mieter sowie Adaptierungen der Wohnung - Mietausfälle zu gewärtigen. Solche Mietausfälle (zumindest 15% alle fünf Jahre) sind zu berücksichtigen.

Die Abschreibung und der sonstige Aufwand werden wie in der zweiten vorgelegten Prognoserechnung angesetzt (48/02).

Dem Vorbringen, den Zinsaufwand aus der anzustellenden ex-ante- Betrachtung lediglich bis zum Jahr 1998 zu berücksichtigen, weil der Umstand, dass die Geldmittel zur Rückführung des Kredites nicht in angemessener Höhe aufgebracht werden konnten, insbesondere daran

gelegen sei, dass die GmbH, an der die Ehegattin beteiligt war, nicht den erhofften wirtschaftlichen Erfolg einfuhr, sondern schließlich in den Konkurs schitterte, stehen die obigen bezughabenden Ausführungen entgegen. Die im Zusammenhang mit dem Zinsaufwand angeführten Umstände waren unter Punkt 3.) des Schreibens vom 5. April 2007 enthalten und wurde *den einzelnen Umständen und dem Zahlenmaterial* im Antwortschreiben nichts entgegengesetzt. Der geforderten ex-ante- Betrachtung Rechnung tragend wird mit Rücksicht auf den im Herbst 1995 erfolgten Ankauf der Eigentumswohnung auf die Verhältnisse in den Jahren 1996, 1997 und 1998 abgestellt. Wurde (im Hinblick auf Punkt 3.) des Schreibens vom 5. April 2007) nicht dargetan und ist nicht erkennbar, mit welchen Mitteln der Kredit samt Zinsen bis zum Jahr 1998 hätte zurückgezahlt werden sollen, so geht es nicht an, im Rahmen einer Prognoserechnung von einer Rückzahlung bis zum Jahr 1998 auszugehen.

Die Prognoserechnung ergibt auf Basis der obigen Ausführungen nach 21 Jahren folgendes Gesamtergebnis (Beträge in S):

Jahr	Miete	Abschreibung	Zinsen (geschätzt)	sonst. Aufw.
1996	58.333	37.344	157.250	2.000
1997	70.000	37.344	203.523	2.000
1998	70.000	37.344	148.396	2.000
1999	70.000	37.344	138.000	2.000
2000	61.880	37.344	129.000	2.500
2001	72.800	37.344	120.000	2.500
2002	72.800	37.344	111.000	2.500
2003	75.712	37.344	101.000	2.500
2004	75.712	37.344	92.000	2.500
2005	65.355	37.344	86.000	2.500
2006	78.740	37.344	80.000	3.000
2007	78.740	37.344	74.000	3.000
2008	78.740	37.344	64.000	3.000
2009	81.891	37.344	55.000	3.000
2010	69.607	37.344	46.000	3.000
2011	81.891	37.344	37.000	3.000
2012	85.166	37.344	27.000	3.500
2013	85.166	37.344	18.000	3.500
2014	85.166	37.344	9.000	3.500
2015	75.286	37.344	3.000	3.500
2016	88.572	37.344	0	4.000
	1.581.557	784.224	1.699.178	59.000
	1.581.557	2.542.402		
Gesamt-Werbungskostenüberschuss nach dem 21. Jahr			960.845	

Die Berufung musste daher auch dann, wenn davon ausgegangen wird, dass von Anfang an die Absicht vorlag, die Eigentumswohnung dauerhaft zu vermieten, als unbegründet abgewiesen werden.

Wien, am 19. Juni 2007