



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, Unternehmensberater, Adresse1, vertreten durch Vertreter, Steuerberater, Adresse2, vom 1. August 1995 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 20. Juli 1995 bzw. 30. Juni 1995 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989, Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1990 und Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1990 , entschieden:

1. Den Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989 werden als unzulässig zurückgewiesen.

3. Den Berufungen betreffend Einkommensteuer 1987 und 1990 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer 1987 und 1990 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Berufung vom 1. August 1995 richtet sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1987 bis 1990 sowie Wiederaufnahme des

---

Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1988 und 1989 und gegen die Sachbescheide Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1987 bis 1990.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um ein fortgesetztes Verfahren, die bisherigen Berufungsvorentscheidungen der des Berufungssenates bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (vom 24. März 1999) bzw. des Unabhängigen Finanzsenates (vom 24. September 2004) wurden jeweils vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben.

Inhaltlich ist die Frage strittig, ob es sich bei der gegenständlichen Vermietung einer Eigentumswohnung um das Vorliegen einer Einkunftsquelle handelt oder ob bis zum Jahr 1990 aus dieser Tätigkeit die Verluste als Liebhaberei im steuerlichen Sinne zu werten sind.

Zum chronologischen Ablauf bis zur Erlassung der jetzt in Berufung gezogenen Bescheide wird auf die Berufungsvorentscheidung des Berufungssenates bei der FLD für Oberösterreich vom 24. März 1999, Zahl verwiesen.

Mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden vom 30. Juni 1995 bzw. 20. Juli 1995 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989 wieder auf und erließ geänderte Abgabenscheide; hinsichtlich der Jahre 1987 und 1990 wurden nach den bisher vorläufig erlassenen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide erlassen. In den in Berufung gezogenen Bescheiden urteilte das Finanzamt die Vermietung der streitgegenständlichen Eigentumswohnung nicht als Einkunftsquelle und ließ den Verlustausgleich mit anderen positiven Einkünften nicht zu.

In der oben schon erwähnten Berufungsentscheidung des Berufungssenates bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich wurde diese Berufung erstmals abgewiesen.

Inhaltlich vertrat der Berufungssenat bei der Finanzlandesdirektion für OÖ. im Wesentlichen die Ansicht, dass die Vermietung für die berufungsgegenständlichen Jahre eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit (Liebhaberei) darstelle. Erst ab 1991 – nach erfolgter Fremdmitteltilgung und somit nach Änderung der Bewirtschaftungsform – sei im Hinblick auf die Möglichkeit zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb einer absehbaren Zeit eine Einkunftsquelle anzunehmen.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof stellte der Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis vom 16. September 2003, ZI. 2000/14/0159-7 im Wesentlichen fest, dass wegen des auf die Verkennung der Rechtslage zurückzuführenden Unterbleibens der Feststellung über den vom Beschwerdeführer hinsichtlich seiner konkreten Eigentumswohnung von vornherein gefassten Finanzierungsplanes nicht beurteilt werden könne, ob neu hervorgekommene Tatsachen im Zusammenhang mit den sonstigen Verfahrensergebnissen zu Recht zu einem anders lautendem Bescheid geführt hätten.

In der **Berufungsentscheidung vom 24. September 2004**, GZ RV/0625-L/03 wurde vom Unabhängigen Finanzsenat im Wesentlichen festgestellt, dass davon auszugehen sei, dass der Entschluss, die Fremdfinanzierung auf Eigenfinanzierung umzustellen, nicht von vornherein gefasst worden sei. Auch in dieser Berufungsentscheidung wurde daher, wie in der vorher ergangenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für OÖ., von Liebhaberei ausgegangen und die Berufung abgewiesen.

Im weiteren Verwaltungsgerichtshofverfahren zur ZI. 2004/14/0116 stellte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. Oktober 2005 fest, dass die belangte Behörde die Sachverhaltsfeststellung getroffen habe, dass die tatsächlich im Jahr 1990 und 1991 erfolgte vollständige Kredittilgung nicht vom ursprünglichen Plan des Beschwerdeführers umfasst gewesen sei. Die belangte Behörde stütze ihre Beweiswürdigung im Wesentlichen auf die Aussage des Beschwerdeführers, der Kauf der Wohnung sei nur im Rahmen des angebotenen "Paketes" möglich gewesen, sodass er die im "Paket" enthaltenen Bedingungen einschließlich der Fremdfinanzierung habe in Kauf nehmen müssen; Inhalt dieses "Paketes" seien auch Vermittlungsprovisionen für Darlehen und für die Bürgschaft sowie ein Bürgschaftsentgelt für acht Jahre gewesen. Für die belangte Behörde scheine es nicht glaubhaft, dass ein wirtschaftlich denkender Mensch so hohe Zusatzkosten in Kauf genommen habe, obwohl er auf die Fremdfinanzierung grundsätzlich hätte verzichten können. Tatsächlich habe er zunächst nur S 205.000,00 an Eigenkapital eingesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof sah die Beweiswürdigung als unschlüssig an, da die belangte Behörde die Feststellung im angefochtenen Bescheid, wonach Kosten, Gebühren für die Bürgschaft und Vermittlungsgebühren für das Darlehen vermeidbar gewesen wären, ohne Bezug auf ein Vermittlungsverfahren getroffen habe. Die belangte Behörde habe sich im Rahmen ihrer Beweiswürdigung nicht mit dem Argument des Beschwerdeführers auseinandergesetzt, dass er von den einzelnen Bestandteilen des Kaufpreises erst ab dem Jahr 1988 erfahren und damit bei Vertragsabschluss noch keine Kenntnisse über diese gehabt habe und dass er sich den Zahlungen der einzelnen Komponenten nicht habe entziehen können. Solcherart habe sie Verfahrensvorschriften verletzt, indem sie ihre Beweiswürdigung gerade darauf gestützt habe, dass der Beschwerdeführer diese hohen Zusatzkosten freiwillig getragen habe, wobei ergänzend darauf zu verweisen sei, dass die belangte Behörde auch keine Feststellungen darüber getroffen habe, ob der Gesamtkaufpreis (inkl. dieser "hohen Zusatzkosten") für eine Wohnung der gegeben Größe in der gegebenen Lage angemessen gewesen sei. Im konkreten Fall habe der Beschwerdeführer die Wohnung ab dem Jahr 1989 vermietet, ab dem Jahr 1990 habe er mit der Rückzahlung der Fremdmittel begonnen und zu Beginn des Jahres 1991 die Fremdmittel zur Gänze getilgt. Die Fremdmitteltilgung sei erfolgt, bevor das Finanzamt hinsichtlich des Beschwerdeführers und hinsichtlich des konkreten

---

Bauherrenprojektes Ermittlungen angestellt habe. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. Juni 2000, 96/13/0021 ausgesprochen habe stelle es ein starkes Indiz für die Richtigkeit der anlässlich der Vorlage der ersten Prognoserechnung angeführten Behauptung dar, es wäre von Anfang an eine vorzeitige Kreditrückzahlung beabsichtigt gewesen, wenn schon innerhalb des zweiten Jahres ab der Aufnahme einer Vermietungstätigkeit und vor jeglicher Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde zur Frage, ob eine Vermietung als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen sei, damit begonnen worden sei einen ursprünglich langfristig aufgenommenen Kredit vorzeitig zurückzuzahlen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof ist sowohl für Zeiträume vor in Kraft treten der Liebhabereiverordnung 1990 als auch für Zeiträume, in welchem die Liebhabereiverordnung 1990 zur Anwendung kommt, eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass aus der streitgegenständlichen Vermietung ohne Berücksichtigung der im Jahr 1991 vorgenommenen Sondertilgung der Fremdmittel in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamteinnahmenschuss erzielbar wäre. Dies wurde vom Bw in der seinerzeitigen ersten Verwaltungsgerichtshofbeschwerde nicht bekämpft. Es ist sohin unbestritten, dass die Vermietung, wie sie sich vor der (zu Beginn des Jahres 1991 erfolgten) Fremdmitteltilgung darstellt, nicht geeignet ist innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein positives Gesamtergebnis zu erzielen (vgl. VwGH vom 16. September 2003, ZI. 2000/14/0149-7).

Es ist daher von streitentscheidender Bedeutung, ob in der gänzlichen Fremdmitteltilgung (zu Beginn des Jahres 1991) eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken ist. Liegt eine "Sondertilgung", somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel und damit eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, ist diese Sondertilgung bei Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Die Vermietung wäre für die Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftungsart zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne die Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart ist eine neue Beurteilung vorzunehmen.

Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, so erfolgt eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit.

Ist im vorliegenden Fall durch die Sondertilgung keine Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen, so ist nach den Prognosen von einem Erzielen eines Gesamteinnahmenüberschusses in deutlich unter 20 Jahren auszugehen, somit wäre in diesem Fall von Vorliegen einer Einkunftsquelle von Beginn an auszugehen. Streitentscheidend ist somit die Beantwortung der Frage, wann der Entschluss zur Rückzahlung des gegenständlichen Hypothekardarlehens (mit drei Ratenzahlungen in den Jahren 1990 und 1991) gefasst worden ist.

In seinem Erkenntnis vom 18. Oktober 2005, ZI. 2004/14/016-5 führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass im konkreten Fall der Bw. die Wohnung ab dem Jahr 1989 vermietet hat, ab dem Jahr 1990 mit der Rückzahlung der Fremdmittel begonnen und zu Beginn des Jahres 1991 die Fremdmittel zur Gänze getilgt hat. Die Fremdmitteltilgung ist erfolgt, bevor das Finanzamt hinsichtlich des Bw. und hinsichtlich des konkreten Bauherrenprojektes Ermittlungen angestellt hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 19. Juni 2000, 96/13/0021 ausgesprochen hat, stellt dies ein starkes Indiz für die Richtigkeit der anlässlich der Vorlage der ersten Prognoserechnung angeführten Behauptung, es wäre von Anfang an eine vorzeitige Kreditrückzahlung beabsichtigt gewesen, dar, wenn schon innerhalb des zweiten Jahres ab der Aufnahme einer Vermittlungstätigkeit und vor jeglicher Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde zur Frage, ob eine Vermittlung aus Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen ist, damit begonnen wurde, einen ursprünglich langfristig aufgenommenen Kredit vorzeitig zurückzuzahlen.

In freier Beweiswürdigung stellt der Unabhängige Finanzsenat unter Hinweis auf die oben dargestellten Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofs fest, dass bei der gegebenen Lage nicht zweifelsfrei festgestellt werden kann, dass der Bw den Entschluss die Fremdmittel frühzeitig zu tilgen nicht erst nachträglich gefasst hat. **Es ist somit davon auszugehen, dass die vorzeitige Fremdmitteltilgung vom Bw. schon von vornherein geplant gewesen ist.** Durch die vorzeitige Rückzahlung des langfristig aufgenommenen Darlehens liegt daher keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor; somit hat eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit zu erfolgen.

Da im vorliegenden Fall durch die Sondertilgung **keine Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen ist, ist nach den Prognosen von einem Gesamteinnahmenüberschuss von deutlich unter 20 Jahren auszugehen**, somit ist in diesem Fall vom **Vorliegen einer Einkunftsquelle von Beginn an auszugehen**.

Für die angefochtenen Bescheide ergibt sich daher folgendes Ergebnis:

## **1. Wiederaufnahme des Verfahrens (betr. Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989).**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme nur zu verfügen, wenn die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anders lautenden Bescheid führt.

In den ursprünglichen Bescheiden wurde vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen.

Durch die in diesem Verfahren neu hervorgekommenen Beweismittel ergibt sich jedoch nichts anderes. Die Vermietung wird voraussichtlich in einem Zeitraum von deutlich unter 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss führen. Es ist also nach wie vor von einer Einkunftsquelle im steuerlichen Sinn auszugehen. Da die neu hervorgekommenen Tatsachen in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu keinem anders lautenden Bescheid führen, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der oben genannten Bescheide nicht möglich.

**Der Berufung betreffend die oben genannten Wiederaufnahmbescheide ist daher Folge zu geben. Die Wiederaufnahmsbescheide werden ersatzlos aufgehoben.**

## **2. Sachbescheide:**

Hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 1987 bis 1990 und der Einkommensteuerbescheide 1988 und 1989 ergibt sich Folgendes:

Da der Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahmbescheide betreffend die eben genannten Sachbescheide Folge gegeben wurde und die Wiederaufnahmbescheide aufgehoben wurden, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide (Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989) aus dem Rechtsbestand aus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl. RZ 8 zu § 307). Die alten Sachbescheide leben wieder auf.

Da die angefochtenen Bescheide nicht mehr dem Rechtsbestand angehören, ist die **Berufung gegen sie gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückzuweisen.**

Hinsichtlich Einkommensteuer 1987 und 1990 waren die Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen und wurden **durch die angefochtenen Bescheide durch endgültige Bescheide ersetzt**, wobei die bisherige Anerkennung einer Einkunftsquelle durch die Feststellung, es liege keine Einkunftsquelle vor, somit Nichtanerkennung der erklärten Verluste, ersetzt wurde. Da hinsichtlich Einkommensteuer 1987 und 1990 jedoch nach dem oben Gesagten von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, sind die Verluste anzuerkennen.

**Der Berufung ist hinsichtlich Einkommensteuer 1987 und 1990 daher ebenfalls stattzugeben.**

Betreffend Einkommensteuer 1987 und 1990 ergeben sich die Bemessungsgrundlagen wie in den angefochtenen Bescheiden, nur dass zusätzlich der Verlust von 288.388 S (wie Erklärung 1987) bzw. der Verlust in Höhe von 19.023 S (wie vorläufiger Bescheid 1990) aus der berufungsgegenständlichen Vermietung anzusetzen ist.

Die Einkommensteuer für 1987 berechnet sich wie folgt:

		Schilling	Euro
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1987 festgesetzt mit		-33.842,00	-2.459,39
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		13.072,00	949,98
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		336.438,00	24.449,90
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		536.163,00	38.964,48
Einkünfte aus Kapitalvermögen		17.060,00	1.239,80
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-288.388,00	-20.957,97
Freibetrag gem. § 41 Abs. 3 EStG 1972		-10.000,00	-726,73
Gesamtbetrag der Einkünfte		604.345,00	43.919,46
minus Sonderausgaben		-42.800,00	-3.110,40
Einkommen gem. § 2 Abs.2 EStG 1972		561.545,00	40.809,07
zu versteuerndes Einkommen		561.545,00	40.809,07
Steuer gem. § 33 Abs. 1-2 EStG 1972 von S 427.133		177.605,00	12.907,06
Allg. Steuerabsetzbetrag	S 6.460,00		
Arbeitnehmerabsetzbetrag	+S 4.000,00	-10.460,00	-760,16
Steuer gem. § 33 Abs. 1-6 EStG 1972		167.145,00	12.146,90
Gem. 37 Abs. 1 EStG 1972 21,59% von 134.412		+29.100,00	+2.114,78
		196.245,00	14.261,68

Lohnsteuer	226.886,70		
Kapitalertragsteuer	+1.600,00		
Zinsertragsteuer	+1.600,00	-230.086,70	-16.721,05
Gutschrift (gerundet gem. § 204 BAO)		33.842,00	2.459,39

Die Einkommensteuer für 1990 berechnet sich wie folgt:

		Schilling	Euro
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 1990 festgesetzt mit		247.750,00	18.004,69
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		526.563,00	38.266,83
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		718.290,00	52.200,17
Einkünfte aus Kapitalvermögen		34.635,00	2.517,02
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-19.023,00	-1.382,46
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.260.465,00	91.601,56
minus Sonderausgaben (§18 EStG 1988)			
Hälfte der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genussscheine und junge Aktien (innerhalb des einh. Höchstbetrages)		-22.500,00	-1.635,14
Kirchenbeitrag		-1.000,00	72,67
Einkommen		1.236.965,00	89.893,75
Die Einkommensteuer beträgt:			
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		511.500,00	37.172,15
Allg. Steuerabsetzbetrag		-5.000,00	-363,36
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00	-290,69
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-1.500,00	-109,01
		501.000,00	36.409,09
Lohnsteuer		-249.889,10	-18.160,15
Kapitalertragsteuer		-3.361,00	-244,25
<b>Abgabenschuld</b>		<b>247.750,00</b>	<b>18.004,69</b>

Linz, am 24. April 2006