



GZ. RV/2108-W/02,
miterledigt RV/1059-W/06,
RV/2267-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch die wirtschaftsberater Freyenschlag-Ganner-Halbmayr-Mitterer SteuerberatungsgmbH, 4020 Linz, Pillweinstraße 30, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten bzw. Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Mag. Michael Wiesner, nach der am 9. Juli 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, über Antrag der Partei durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Folgenden Berufungen wird stattgegeben:

Berufung vom 13. März 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten vom 19. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer 1996 und 1998,

Berufung vom 13. September 2005 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 26. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003,

Berufung vom 21. März 2006 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 2. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2004;

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996, 1998 und 2000 bis 2002 werden abgeändert, die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 ergehen überdies endgültig.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 werden dahingehend abgeändert, dass sie endgültig ergehen.

Der mit Berufung vom 13. September 2005 angefochtene, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassene Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 26. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 1999 wird abgeändert und ergeht überdies endgültig.

Die Berufung vom 13. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 19. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer 1997 wird abgewiesen, der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1988 bis 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Einkommensteuer:

1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
€	€	€	€	€	€	€	€	€
19.644,19	26.278,50	0,00	763,36	6.605,60	7.245,41	10.427,46	9.774,28	10.070,03
S	S	S	S	S	S			
270.310,00	361.600,00	0,00	10.504,00	90.895,00	99.699,00			

Entscheidungsgründe

a) Liebhaberei, Einkommensteuer 1996 bis 1998

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb von 1983 bis 1995 ein Schuhgeschäft. Nach einer Bescheidaufhebung durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vom 29. März 2004, RV/0042-W/02 anerkannte das Finanzamt (FA) im Jahr 2005 mit rechtskräftigen Berufungsvorentscheidungen die Verluste aus Gewerbebetrieb der Jahre 1992 bis 1995 an:

	BVE vom	Akt Seite	Verluste Gew. S
E 1992	15.07.2005	1992, 65f	-685.466,00
E 1993	19.07.2005	1993, 16	-1.034.522,00
E 1994	19.07.2005	1994, 16f	-836.174,00
E 1995	19.07.2005	1995, 48f	-1.027.146,00

Die Bw. erklärte zur Einkommensteuer 1996 bis 1998 folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die sich zusammensetzen aus der allein betriebenen Vermietung U-Platz19 (U-Platz 19) und der Hausgemeinschaft mit ihrem Ehemann resultierend aus einem gesonderten Feststellungsverfahren betreffend H-Markt (H-Markt):

	Erklärung vom	Akt Seite	U-Platz 19 S	F-Verfahren H-Markt S	V+V S
E 1996	30.04.1998	1996, 18ff	258.634,00	-79.332,00	179.302,00
E 1997	29.04.1999	1997, 14ff	578.380,00	15.008,00	593.388,00

E 1998	29.04.1999	1998, 24ff	62.262,00	-43.648,00	18.614,00
--------	------------	------------	-----------	------------	-----------

Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 wurde im Prüfbericht vom 16. Februar 2001, Tz 28, ua. festgestellt, dass folgende Zinsen nicht anerkannt würden (Akt 1998 Seite 44), da die Fremdfinanzierung der Anschaffung des Mietobjektes nicht nachgewiesen werden könnte. Umgekehrt sei durch die Betriebsprüfung festgestellt worden, dass die Bw. im Anschaffungsjahr ein Grundstück um S 7.000.000,00 verkauft habe:

	1996	1997	1998
	S	S	S
Zinsen nicht anerkannt	343.100,00	177.850,67	186.286,67

Weitere Feststellungen, die ebenfalls zur Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend U-Platz 19 führten, wurden nicht angefochten (vgl. Prüfbericht vom 16. Februar 2001, Tz 37 und 38).

Für 1996 wurden weiters bei der Hausgemeinschaft H-Markt, vom selben zuständigen FA im Feststellungsbescheid vom 16. Februar 2001 (Akt Hausgemeinschaft STNR xxx/xxxx Jahr 1996 Seite 27f) die gesamten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S -158.664,00 (Anteil Bw.: S -79.332,00) auf S 1.774.192,00 (Anteil Bw: S 872.096,00) erhöht.

Hausgemeinschaft	F-Bescheid vom	F-Akt Seite	V+V gesamt S	Anteil Ehemann S	Anteil Bw. S
1996	19.05.1998	1996, 18f	-158.664,00	-79.332,00	-79.332,00
WA 1996	16.02.2001	1996, 27f	1.744.192,00	872.096,00	872.096,00
		Differenz:	1.902.856,00	951.428,00	951.428,00

Die Bw. erklärte für die Einkommensteuer 1998 S 931.952,00 als Sonderausgabe § 18 EStG 1988 aus abzugsfähigen Verlusten aus den Jahren ab 1991, die vom FA im Einkommensteuerbescheid 1998 vom 19. Februar 2001 mit der Begründung nicht angesetzt wurden, dieser Betrag hänge mit dem extrem negativen Schuhhandel zusammen, zu dem eine Berufung anhängig sei und daher vom FA als Liebhaberei beurteilt werde (Tz 40 des Prüfberichtes vom 16. Februar 2001).

Das FA setzte in den Einkommensteuerbescheiden 1996 bis 1998 andere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an, da ua. bei der allein betriebenen Vermietung U-Platz 19, in den Jahren 1996, 1997 und 1998 die oa. Zinsen nicht angesetzt wurden und der oa. geänderte Feststellungsbescheid vom 16. Februar 2001 betreffend die Hausgemeinschaft H-Markt erging. Weiters setzte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 1998 keine Sonderausgabe aus Verlustabzug an.

	Bescheid vom	Akt Seite	U-Platz 19 S	F-Verfahren H-Markt S	V+V S
E 1996	19.02.2001	1996, 25ff	764.321,60	872.096,00	1.636.418,00
E 1997	19.02.2001	1997, 24ff	822.293,55	15.008,00	837.302,00
E 1998	19.02.2001	1998, 30	721.290,38	-43.648,00	677.641,00

Die Berufung der Bw. vom 13. März 2001 (Akt 1998 Seite 66ff) betreffend Einkommensteuer 1996 bis 1988 richtet sich gegen

1. Nichtanerkennung der Zinsen als Werbungskosten bei der Vermietung in den Jahren 1996, 1997 und 1998,
2. Nichtanerkennung des Verlustabzuges 1998 als Sonderausgaben wegen Liebhaberei,
3. Tangentenzuweisung 1996 aus dem Feststellungsbescheid vom 16. Februar 2001 betreffend die Hausgemeinschaft H-Markt.

b) Vorläufigkeit Einkommensteuer 1999 bis 2004

Das Finanzamt erließ erklärungs-gemäße, jedoch gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide:

	Bescheid vom	Akt Seite
1999	26.07.2005	1999, 22ff
2000	26.07.2005	2000, 57ff
2001	26.07.2005	2001, 93ff
2002	26.07.2005	2002, 117ff
2003	26.07.2005	2003, 152ff
2004	02.03.2006	2004, 173ff

Die Vorläufigkeit wurde vom FA wie folgt begründet: "Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt." Der Einkommensteuerbescheid 2004 enthält diesbezüglich keine Begründung.

Nach teilweiser Erstreckung der Berufungsfrist erhob die Bw. die Berufungen vom 13. September 2005 (Akt ab 2003 Seite 147f) betreffend die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2003 und vom 21. März 2006 (Akt ab 2003 Seite 169f) betreffend den Einkommensteuerbescheid 2004. Die Berufungen richten sich gegen die Vorläufigkeit der Einkommensteuerbescheide. Die Bw. stellte den Antrag, die Einkommensteuerbescheide endgültig zu erlassen. Zur Begründung verwies die Bw., dass die angefochtenen Bescheide keine Begründung enthielten, worin eine Ungewissheit liegen könnte (2004) bzw. zu einer vorläufigen bescheidmäßigen Veranlagung der Einkommensteuer jeder Grund fehle. Wie auch die endgültige Veranlagung für die Jahre 1992 bis 1995 gezeigt habe, liege eine Einkunftsquelle vor und daher seien auch die Einkommensteuerbescheide endgültig zu veranlagern (1999 bis 2003).

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Tangente, Zinsen

Einwendungen gegen einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO sind im dortigen Verfahren geltend zu machen. Die in diesem Punkt gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 eingebrachte Berufung war daher gemäß § 252 Abs. 1 BAO abzuweisen. Es ist darauf hinzuweisen, dass der UFS in der Berufungsentscheidung RV/2104-W/02 vom selben Tag wie der vorliegenden Berufungsentscheidung einer entsprechenden Berufung der Hausgemeinschaft stattgegeben und den angefochtenen Feststellungsbescheid abgeändert hat. Das führt zum Ergebnis, dass die Einkünfte der Bw. aus Vermietung und Verpachtung aus dem Feststellungsverfahren (im Ergebnis antragsgemäß) mit S -79.332,00 anstatt S 872.096,00 angesetzt werden.

Betreffend Zinsen als Werbungskosten bei der von der Bw. allein ausgeübten Vermietung des Hauses U-Platz 19 in den Jahren 1996 bis 1998 brachte die Bw. in der Berufung vom 13. März 2001 vor, in der Buchhaltung des Einzelunternehmens des Ehemanns der Bw. seien folgende Bankkonten geführt worden:

Saldo per 31.12.1996:	S
Bank .../74	2,606.171,30
V ...	127.897,00
Bank .../51	2,817.462,69
Bank .../69	620.338,43
Bank .../33	4,116.243,37

In der Folge seien für die drei letzten Konten bei der oa. Bank 93% der angefallenen Zinsen der Vermietung und Verpachtung zugeordnet worden. Von diesen 93% seien 73,5% dem Haus U-Platz 19 zugeordnet worden. Für die Jahre 1997 und 1998 seien die solcherart der Vermietung und Verpachtung zugeordneten Zinsen noch um einen Privatanteil von 30% gekürzt worden. Das Haus 19 sei am 17. August 1981 um S 6,3 Mio. gekauft worden. Zunächst habe der Ehegatte das Haus gemietet und auf seine Kosten Baumaßnahmen getätigt, danach sei es an eine Drogeriekette vermietet worden. Ab 1981 sei eine andere private Liegenschaft "mit hohem Kostenaufwand" saniert worden, der mit "mindestens S 3 Mio. geschätzt" werde. Da bedingt durch den Konkurrenzdruck und "andere äußere Umstände" weder im damaligen Einzelunternehmen der Bw. (Schuhhandel) noch im Einzelunternehmen des Gatten (Sportartikel) Gewinne erwirtschaftet hätten werden können, seien die Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung zur Deckung der Lebenserhaltungskosten und auch zur Deckung der Verluste aus den Einzelunternehmen herangezogen worden. Das eingesetzte Kapital für das Haus 19 in Höhe von S 7 Mio. aus dem Erwerb im Jahr 1981 sei denkmöglich, also auch in voller Höhe in den bestehenden Bankverbindlichkeiten des Einzelunternehmens des Gatten enthalten. Dagegen "könne" der Erlös aus dem Verkauf der privaten Liegenschaft im Umbau des Hauses 19 und in der Sanierung der anderen privaten Liegenschaft Verwendung gefunden haben. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei demgegenüber unterstellt worden, dass die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes Haus Nr. 19 im Wege des Veräußerungs-

erlöses einer privat genutzten Liegenschaft mit einem Veräußerungserlös von ebenfalls rd. S 7 Mio. erfolgt sei und daher seien letztendlich keine Fremdfinanzierungskosten im Zusammenhang mit dem Haus Nr. 19 anerkannt worden. Bei dieser Beurteilung bleibe unberücksichtigt, dass dem Verkauf der privaten Liegenschaft Erwerbs- und insbesondere Sanierungskosten für eine andere private Liegenschaft gegenüberstehen würden. Diese Liegenschaft sei mit Kaufvertrag vom 20. Juni 1978 erworben und ab 1981 mit hohem Kostenaufwand saniert worden. Es sei daher "nahe liegend", dass die Erlöse aus dem Verkauf der privaten Liegenschaft in der Folge auch für private Anschaffungen, nämlich Erwerb oder Sanierung einer anderen privaten Liegenschaft, für die Rückzahlung von Privatkrediten und für andere private Nutzungen oder Veranlagungen Verwendung gefunden habe und die Anschaffung einer für die Einkünfteerzielung genutzten Liegenschaft demgegenüber "naheliegenderweise mit Fremdkapital finanziert" worden sei. Im Rahmen der Betriebsprüfung würden hingegen Vorgänge, die auf das Jahr 1981 zurückgingen, in freier Beweiswürdigung gänzlich anders gewertet werden. Es werde einfach unterstellt, dass ein Liegenschaftserwerb über knapp S 7 Mio. mit privaten Mitteln bewerkstelligt worden sei. Dass diesfalls die Bw. letztlich hinsichtlich Rechtsvorgänge im Jahr 1981 allein auf Grund der zeitlichen Abstände in Beweisnotstand gerate, werde damit zum Nachteil der Bw. in Kauf genommen. Der von der Betriebsprüfung erwähnte Verkauf einer Privatliegenschaft datiere vom 21. Oktober 1981, also zwei Monate nach dem Kauf des Hauses 19. Am 20. Juni 1978 sei ein altes verfallenes Bauernhaus auf Raten gekauft worden, das beginnend mit Herbst 1981 umgebaut und auf ein Wohnhaus adaptiert worden sei.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 3. April 2001 (Akt 1998, Seite 77f) führte der Prüfer zur Berufung aus, die Bw. habe im Kaufvertrag vom 15. Oktober 1981 (Seite 287ff des Arbeitsbogens) eine Wiese um S 7 Mio. verkauft und es seien laut Vertrag vor der Unterfertigung bereits S 6,500.000,00 bezahlt worden. Der Restkaufpreis in Höhe von S 500.000,00 sei binnen 14 Tagen nach Unterfertigung zu bezahlen gewesen. Der Kauf des gegenständlichen Mietobjektes sei um S 6,300.000,00 mit Kaufvertrag vom 12. August 1981 erfolgt (AB Seite 269ff). Laut Vertrag sei bei Abschluss ein Barscheck in Höhe von S 5,100.000,00 übergeben worden, der Restkaufpreis sei mit monatlichen Raten in Höhe von S 10.000,00 berichtigt worden. Laut Punkt IV des Kaufvertrages sei die Bw. erst mit 1. Oktober 1981 in den Besitz und Genuss des Vertragsobjektes eingetreten und zu diesem Zeitpunkt sei auch der Übergang von Gefahr und Zufall normiert worden. Zu der in der Berufung angesprochenen Privatliegenschaft sei festzuhalten, dass der Grundbuchsauszug folgende Daten enthalte: Kaufvertrag vom 7. Juni 1978, Eintragungen im Lastenblatt: 1978 S 209.700,00, 1979 S 180.000,00 + S 161.000,00, 1980 S 130.000,00 + S 139.000,00, 1981 S 95.000,00, 1987 S 79.000,00. Laut Bauakt der Gemeinde sei am 30. Juni 1978 ein

Bauansuchen um Umbau und Aufstockung eingereicht worden, die Baubewilligung sei am 10. Juli 1978 erteilt worden. Die Benützungsbewilligung sei erst 1985 erteilt worden, bereits zuvor sei die Bw. auf der Privatliegenschaft polizeilich gemeldet gewesen. Zum behaupteten Beweisnotstand sei festzuhalten, dass bis einschließlich 1995 diese Zinsen in der Bilanz des Gatten der Bw. als Betriebsausgaben erklärt worden seien. Erst ab 1996 seien insgesamt S 7.000.000,00 Kredite und die darauf entfallenden Zinsen aus der betrieblichen Bilanz ausgeschieden und den Bereich Vermietung und Verpachtung zugeordnet worden. Es sei alleine aus diesem Grund nicht korrekt, unter Bezugnahme auf das Jahr 1981 mit Beweisnotstand zu argumentieren, da der steuerliche Vorgang erst in den Erklärungen 1996 vorgenommen und so durch das FA gar nicht früher überprüfbar gewesen sei. Die Behauptungen des Steuerberaters seien gänzlich unbewiesen. Es gebe auch keinerlei Indizien, welche seine Behauptungen unterstützen könnten. Die oben erwähnten Unterlagen, die Grundbuchsauszüge (speziell die Lastenblätter), die Höhe der Beträge, die Tatsache, dass einerseits von der Bw. behauptete Kredite in Millionenhöhe nicht im Grundbuch aufscheinen und nicht erweisbar, aber andererseits sogar Kredite um S 100.000,00 im Grundbuch sichergestellt worden seien und letztlich die ungewöhnliche Kreditzuordnungsänderung 1996 (in einem Zeitpunkt, da der Betrieb des Gatten von einer Liebhabereivermutung bedroht gewesen sei und ein neuer Steuerberater nach "Krisenlösungen" gesucht habe) würden eindeutigen Beweis für die Vorgangsweise laut Betriebsprüfung liefern.

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde der Bw. von der Abgabenbehörde II. Instanz mit Begleitschreiben vom 20. April 2001 mit Möglichkeit zu einer allfälligen Gegenäußerung zur Kenntnis gebracht. Laut Rückschein langte die Stellungnahme des Betriebsprüfers am 23. April 2001 bei der Bw. ein, eine Gegenäußerung wurde jedoch nicht erstattet.

In einem weiteren Vorhalt vom 10. Juli 2001 wies der UFS die Bw. darauf hin, dass die von ihr angegebenen Darlehenskontoeröffnungen erst ab den Jahren 1990 (Kontonummer .../33) und 1995 (.../69 und .../51) in der Bilanz des Sportgeschäftes des Ehegatten aufschienen. Die Anschaffung des Gebäudes U-Platz 19 erfolgte demgegenüber bereits im Jahr 1981 und ein Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes konnte daher auf Grund der zeitlichen Differenz nicht festgestellt werden. Es besteht daher die Annahme, dass das Grundstück als Besicherung für Verbindlichkeiten des Sportgeschäftes des Ehegatten diene und die Darlehenszinsen daher weiterhin als Betriebsausgaben des Sportgeschäftes des Ehegatten und nicht als Werbungskosten bei der Vermietung der Bw. als anderes Steuersubjekt darstellen. Dieser Vorhalt wurde der Bw. mit Rückschein vom 12. Juli 2001 zugestellt, blieb jedoch ebenfalls unbeantwortet.

In der mündlichen Berufungsverhandlung konnte seitens der steuerlichen Vertretung ein Beweis für eine Veranlassung der drei Kredite durch die Vermietungstätigkeit der Bw. nicht vorgelegt werden. Auf Grund der vom UFS im Vorhalt vom 10. Juli 2001 getroffenen Feststellungen stellen daher die Zinsen S 343.100,00 (1996), S 177.850,67 (1997) und S 186.286,67 (1998) Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Ehegatten und nicht Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Bw. dar. Die weiteren Änderungen durch die Betriebsprüfung bei der Bw. laut Prüfbericht vom 16. Februar 2002 wurden nicht angefochten. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend den Anteil an der Hausgemeinschaft H-Markt im Jahr 1996 werden auf Grund der dortigen Abänderung durch den UFS in der Berufungsentscheidung zu RV/2104-W/02 angesetzt.

	U-Platz 19 S	F-Verfahren H-Markt S	V+V S
E 1996	764.321,60	-79.332,00	684.989,60
E 1997	822.293,55	15.008,00	837.301,55
E 1998	721.290,38	-43.648,00	677.642,38

- Einkünfte Vermietung und Verpachtung 2001 und 2002:

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2001 und 2002 ist zu beachten, dass betreffend der unstrittigen Hausgemeinschaft H-Markt 24 nicht die von der Bw. erklärten Anteile sondern jene laut den vorliegenden Feststellungsbescheiden und Mitteilungen über die gesonderte Feststellung heranzuziehen sind.

	Feststellungsbescheid / Mitteilung vom	Akt Seite	Richtig S €	laut Erklärung / Bescheid S €
V+V 2001	17.02.2003	2001, 92	168.211,00 €	165.642,00 €
V+V 2002	03.12.2003	2002, 116	-1.866,22	-2.122,63

Die gesamten Einkünfte der Bw. aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2001 und 2002 betragen daher richtig:

	2001 S	2002 €
U-Platz 19	230.679,00	31.345,73
Anteil H-Markt	168.211,00	-1.866,22
V-V gesamt	398.890,00	29.479,51

2. Verlustabzug, Vorläufigkeit

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

In den bereits zitierten Berufungsvorentscheidungen vom 15./19. Juli 2005 anerkannte das FA für die Jahre 1992 bis 1995 die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Die Betätigung wurde von der Bw. 1995 eingestellt. Für eine Einstufung der Verluste als Liebhaberei besteht daher keine Grundlage.

Betreffend der Folgejahre 1996 bis 2004 bestehen daher keine Gründe für eine vorläufige Veranlagung der Einkommensteuer und sind auch die Verlustabzüge als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten (Abs. 3) nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlicher Belastungen sowie der Freibeträge.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgabe Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug) und die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl 1996/201, wurde der bis dahin auf sieben Jahre beschränkte Verlustabzug auf einen zeitlich unbefristeten Verlustabzug erweitert. Der zeitlich unbefristete Verlustabzug ist erstmalig für 1991 entstandene Verluste anzuwenden (§ 124b Z 5 EStG 1988).

Die Bw. ermittelte die bis 1995 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, somit durch ordnungsgemäße Buchführung.

Gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ist bei der Veranlagung der Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6) nicht zulässig. Für diese beiden Jahre erklärte die Bw. keine Verlustabzüge. Die bei der Einkommensermittlung für die Jahre 1996 und 1997 vom Abzug ausgeschlossenen Verluste sind ab der Einkommensermittlung 1998 abzuziehen.

Gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind weiters in den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen.

Für die Einkommensteuerveranlagung der Bw. ab dem Jahr 1998 gilt daher:

Die Verluste der Vorjahre sind, soweit sie nicht bereits im Jahr des Entstehens mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen oder danach als Sonderausgabe abgezogen wurden, nach folgenden Grundsätzen zu berücksichtigen. Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 idF Struktur-

anpassungsgesetz 1996, BGBl 1996/201, § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 und § 124b Z 5 EStG 1988 sind die 1989 und 1990 entstandenen Verluste, soweit sie nicht bereits zur Veranlagung für 1995 abgezogen wurden, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen, die ab 1991 entstandenen Verluste sind im voller Höhe abzuziehen.

	Bescheid / BVE vom	Akt Seite	Gew. S	V+V S	Nichtausgleichs- fähige Verluste S	Verlustabzug S
E 1989	16.05.1991	1989, 20f	-285.140,00	163.826,00		-121.314,00
E 1990	27.08.1992	1990, 11f	-384.748,00	492.174,00	4.688,00	
E 1991	18.03.1993	1991, 10ff	-373.849,00	436.992,00	6.607,00	
E 1992	15.07.2005	1992, 65f	-685.466,00	645.892,00		-39.574,00
E 1993	19.07.2005	1993, 16	-1.034.522,00	569.925,00		-464.597,00
E 1994	19.07.2005	1994, 16f	-836.174,00	637.797,00		-198.377,00
E 1995	19.07.2005	1995, 48f	-1.027.146,00	672.862,00		-354.284,00
					Verluste 1991 - 1995	-1.056.832,00

Im Jahr 1990 fiel ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte von S 112.114,00 an. Im Einkommensteuerbescheid 1990 vom 27. August 1992 (Akt 1990 Seite 11f) setzte das FA Hälfte-Sonderausgaben S 25.000,00, Kirchenbeiträge S 1.000,00 und einen Verlustabzug im Betrag von S 367.997,00 an, der sich aus den Jahren 1987 bis 1989 ergab (vgl. auch die Aufstellung des FAes in Akt 1990 Seite 4 Rückseite).

	Bescheid vom	Akt Seite	Verlustabzug S
E 1987	13.09.1989	1989, 17f	-186.618,00
E 1988	10.07.1990	1990, 13f	-60.065,00
E 1989			-121.314,00
			<u>-367.997,00</u>

Bei der Einkommensteuerveranlagung 1990 wurde teilweise der Verlust aus 1987, nicht jedoch (auch) der Verlust aus 1989 S 121.314,00 abgezogen. Letzterer steht daher noch in den Folgejahren voll zur Verfügung.

Veranlagung 1990:	S
Gesamtbetrag der Einkünfte	112.114,00
Hälfte-Sonderausgaben	-2.500,00
Kirchenbeiträge	<u>-1.000,00</u>
	108.614,00
Verlust 1987	-186.618,00

Der erhalten gebliebene Verlust aus 1989 S 121.314,00 (€ 8.816,23) ist bei der Einkommensteuerveranlagung 1998 bis 2002 zu je einem Fünftel (S 24.263,00; im Jahr 2002 € 1.763,24) abzuziehen. Aus dem Jahr 1991 steht kein Verlustabzug zu, da ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte von S 69.750,00 anfiel. In den Jahren, in denen der Fünftelbetrag S 24.263,00 den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht übersteigt, sind zusätzlich die noch zur Verfügung stehenden Verluste der Jahre 1992 bis 1995 abzuziehen. Diese wurden im Jahr 1999 aufgebraucht.

Bei der Verlustverrechnung ist auch darauf zu achten, dass in den Jahren 2001 und 2002 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berichtigt wurden.

	2001 S	2002 €
nsA	119.417,00	8.852,78
V-V	398.890,00	29.479,51
Gesamtbetrag der Einkünfte	518.307,00	38.332,29

• Verlustverrechnung:

	E 1998 S	E 1999 S	E 2000 S	E 2001 S	E 2002 €
Gesamtbetrag d. Einkünfte	790.976,00	466.548,00	524.298,00	518.307,00	38.332,29
andere Sonderausgaben		-10.000,00	-8.785,00	-9.085,00	-630,55
Kirchenbeitrag	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-75,00
1/5 Verlust 1989	-24.263,00	-24.263,00	-24.263,00	-24.263,00	-1.763,24
Verluste 1992 - 1995	-1.056.832,00	-291.119,00			
ao. Belastung			-176.100,00	-154.000,00	-4.971,76
Selbstbehalt			61.172,00	60.436,00	4.477,07
Einkommen	0,00	140.166,00	375.322,00	390.395,00	35.368,81
Verluste 1992 - 1995 Rest	-291.119,00				

Wie bereits ausgeführt, werden die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 endgültig erlassen.

• Gegenüberstellung der Einkommensteuer laut Bescheid und Berufungsentscheidung:

	Einkommensteuer laut FA S	Einkommensteuer laut UFS S
1996	746.010,00	270.310,00
1997	361.600,00	361.600,00
1998	282.500,00	0,00
1999	5.636,00	10.504,00
2000	102.625,00	90.895,00
2001	110.664,00	99.699,00
	€	€
2002	11.115,84	10.427,46
2003	9.774,28	9.774,28
2004	10.070,03	10.070,03

Wie bereits ausgeführt, waren nach der vorliegenden Berufungsentscheidung die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 auf Endgültigkeit abzuändern. Weiters ergeben sich in den Jahren 1996, 1998 und 2000 bis 2002 geringere Beträge an Einkommensteuer.

Da der vom UFS amtswegig für 1999 ermittelte Verlustabzug geringer ausfiel, kam es im nunmehr endgültig ergangenen Einkommensteuerbescheid 1999 zu einer Abgabennachforderung.

Bei der Einkommensteuer 1997 waren nur die Zinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berufsgegenständlich, die jedoch dem Gewerbebetrieb des Ehemannes der

Bw. zuzurechnen sind. Die Berufung betreffend Einkommensteuer 1997 war daher abzuweisen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Berechnungsblätter Einkommensteuer 1996 und 1998 bis 2002

Wien, am 27. Juli 2009