



GZ. RV/24-I/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhand Kufstein, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1988 bis 1994 sowie die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich dieser Abgaben entschieden:

Die Berufung gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide gilt gemäß § 275 BAO als zurückgenommen.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1988 bis 1994 sowie Einkommensteuer 1988 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1994 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 1989: 1.962.009 S; Einkommensteuer 1989 nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer: 744.450 S

Einkommen 1990: 1.331.460 S; Einkommensteuer 1990 nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer: 466.874 S

Einkommen 1991: 1.181.929 S; Einkommensteuer 1991 nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer: 369.624 S

Einkommen 1992: 1.256.383 S; Einkommensteuer 1992 nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer: 412.936 S

Einkommen 1993: 1.230.799 S; Einkommensteuer 1993 nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer: 393.872 S

Einkommen 1994: 641.501 S; Einkommensteuer 1994 nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer: 166.990 S

Die Berechnung des Einkommens und der darauf entfallenden Abgabe ist den Berufungsvorentscheidungen bzw. – hinsichtlich der Jahre 1988, 1989, 1991 und 1992 – den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheiden zu entnehmen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der X-Kaffee-Maschinenbau-ProduktionsgesmbH, Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit als Dienstnehmer der X-Kaffee-Maschinenvertriebsges.m.b.H. & CoKG, Beteiligungseinkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1988 bis 1994 wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen (s. Bericht AbNr. 102034/96 vom 14.10.1996, Tz. 16, 17 und 31):

- Tz 16 – Liegenschaft in E:

Diese Liegenschaft sei im Jahr 1987 erworben und – laut Steuererklärungen – zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden. Die im Zeitraum 1987 bis 1995 erzielten Ergebnisse sind im Prüfungsbericht wie folgt dargestellt:

| Jahr | Ein-nahmen | AfA lt Erklärung | BK lt. Buch-haltung | Sonstige BK lt. Prüfung | Instand-haltung lt. Buch-haltung | Zinsen | Verlust |
|------|------------|---------------------|------------------------|-------------------------------|-------------------------------------|--------|---------|
| | | | | | | | |

| | | | | | | | |
|-------|---------|---------|---------|---------|--------|---------|----------|
| 1987 | | | | | | 5.193 | -5.193 |
| 1988 | | 15.854 | | 2.000 | | 176.654 | -194.508 |
| 1989 | 54.945 | 36.360 | 22.991 | 15.000 | 35.664 | 71.920 | -126.990 |
| 1990 | 53.906 | 37.682 | 36.793 | 15.000 | 24.085 | 13.190 | -72.844 |
| 1991 | 39.824 | 37.682 | 18.492 | 15.000 | 2.360 | 806 | -34.516 |
| 1992 | 35.272 | 37.682 | 29.674 | 15.000 | | | -47.084 |
| 1993 | 34.890 | 37.682 | 20.647 | 15.000 | | | -38.439 |
| 1994 | 29.545 | 37.682 | 16.558 | 15.000 | | | -39.695 |
| 1995 | 29.090 | 37.682 | 26.134 | 15.000 | | | -49.726 |
| Summe | 277.472 | 278.306 | 171.289 | 107.000 | 62.109 | 267.763 | -608.995 |

Die ausschließlich negativen Ergebnisse im Gesamtbetrag von -608.995 S führte der Prüfer darauf zurück, dass "die Liegenschaft in erster Linie der Befriedigung der privaten Lebensbedürfnisse dient". Der Abgabepflichtige habe die Liegenschaft "bis 26.8.1992 offiziell und danach inoffiziell" als Zweitwohnsitz genutzt. Bis Ende 1992 sei er der Meldepflicht (gegenüber dem Tourismusverband) "in keinem Vermietungsfall nachgekommen". Die erste Meldung sei am 24.12.1992 erfolgt. An Hand der Nächtigungszahlen (35 Nächtigungen im Jahr 1992, 15 Nächtigungen im Jahr 1993 und 86 Nächtigungen im Jahr 1994) würde sich "das Bild eines Eigentümers, der sein Haus gelegentlich zur Vermietung überläßt", ergeben. Dieser Eindruck werde durch die Tatsache verstärkt, dass die "gelegentliche Vermietung fast ausnahmslos an die gleichen Personen" erfolgt sei. Infolge der "nicht nur möglichen, sondern tatsächlichen, nachhaltigen privaten Nutzung" handle es sich bei den Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft um Kosten der Lebensführung. Hinsichtlich Umsatzsteuer seien die Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaft nicht zu erfassen, ein Vorsteuerabzug für Investitionen und Betriebskosten stehe nicht zu. Ertragsteuerlich seien die "Verluste aus der Vermietung" unbeachtlich.

- Tz 31 - Liegenschaft G-Straße:

Die Absetzung für Abnutzung für dieses Gebäude sei nicht, wie in den Steuererklärungen für 1993 und 1994 beantragt, mit 5 %, sondern mit 2 % zu berücksichtigen. Dieser

Prozentsatz sei bei der (die Jahre 1985 bis 1987 umfassenden) Vorprüfung ermittelt und in der Folge durch eine Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz bestätigt worden. Anders als in den Jahren davor sei im Zeitraum 1993 und 1994 eine entsprechende Berichtigung nicht erfolgt. Die Absetzung für Abnutzung für diese beiden Jahre sei daher jeweils um 31.500 S zu kürzen.

Das Finanzamt verfügte mit den jeweils am 7.11.1996 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1988 bis 1993 und erließ neue, den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Sachbescheide mit demselben Ausfertigungsdatum. Dagegen richtet sich die fristgerecht am 28.11.1996 eingebrachte Berufung. Der Abgabepflichtige führte aus:

- Liegenschaft in E:

Gegen die Qualifikation der Vermietung dieser Liegenschaft als Liebhaberei im steuerlichen Sinn wendete er ein:

Absetzung für Abnutzung

Die Absetzung für Abnutzung sei im Zuge der Betriebsprüfung und der Schlussbesprechung mit 20.668 S angesetzt worden. Für das Abgehen von dieser Bewertung unter Tz 16 des Prüfungsberichtes (Anm.: dort ist die AfA ab dem Jahr 1990 mit 37.682 S berücksichtigt) fehle die Begründung.

Zinsaufwand 1988

Das zum Zeitpunkt des Erwerbes brandbeschädigte Gebäude habe erst durch umfangreiche Investitionen und Sanierungsmaßnahmen ("im Ausmaß von ca. 700.000 S") nutzbar gemacht werden können. Es sei daher unzutreffend, den damit in Zusammenhang stehenden Fremdkapitalzinsen die Aktivierungsfähigkeit mit der Begründung zu versagen, dass sie für die Anschaffung des Wirtschaftsgutes aufgewendet worden seien. Die Finanzierungskosten seien den Herstellungskosten zuzuordnen und es werde deren Aktivierung beantragt.

Instandhaltungen und andere Werbungskosten

Bei den im Prüfungsbericht angeführten Instandhaltungskosten handle es sich um Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Es habe daher eine Aktivierung zu erfolgen.

Die "sonstigen Betriebskosten" habe der Prüfer "willkürlich" mit jährlich 15.000 S "festgesetzt". In der im Rahmen der Schlussbesprechung vom Prüfer zur Verfügung

gestellten Besprechungsgrundlage seien diese Kosten noch mit 2.000 S ausgewiesen. Es werde beantragt, diesen Betrag beizubehalten. Aus den "detaillierten Überschussrechnungen" für die einzelnen Mietobjekte sei die Zuordnung "des allergrößten Teiles der Betriebskosten" ersichtlich. "Unter Berücksichtigung der Anzahl der Mietobjekte" würde die Schätzung des Prüfers bedeuten, dass der überwiegende Teil der Kosten ungerechtfertigt der Liegenschaft in E angelastet werde. Außerdem sei bei einem neuen Gebäude mit neuer Einrichtung nur mit geringen Instandhaltungskosten zu rechnen.

Tatsächliche Verhältnisse und Nutzung

Entgegen der Annahme des Prüfers habe der Berufungswerber zu keinem Zeitpunkt an der Adresse in E gewohnt. In "wenigen Einzelfällen pro Jahr" habe er allenfalls die Sauna benutzt. Die Meldung eines Zweitwohnsitzes an dieser Adresse habe "nichts mit der tatsächlichen Nutzung, sondern mit der politischen Konstellation, insbesondere der Gemeinderatswahl" zu tun.

Es werde in Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH ("ca. 20-jähriger Betrachtungszeitraum für Gesamtgewinnermittlung") beantragt, die Vermietung dieser Liegenschaft als Einkunftsquelle zu beurteilen.

- Liegenschaft G-Straße:

Der schon bei der letzten Betriebsprüfung festgestellte mangelhafte Bauzustand der vermieteten Liegenschaft habe sich weiterhin erheblich verschlechtert. Es sei eine Senkung der Decke feststellbar, die Fenster seien undicht, es gebe Risse im Mauerwerk. Fachleute würden eine Sanierung nicht für möglich halten. Eine nachhaltige Nutzung über das Jahr 1999 hinaus sei daher nicht zu erwarten. Eine mögliche Lösung bestehe nur im Abriss und eventuellen Neubau des Gebäudeteiles. Eine AfA in Höhe von 5 % werde daher für "richtig" gehalten und könne bei Bedarf auch durch Sachverständigengutachten untermauert werden.

- Beteiligungseinkünfte

Hinsichtlich des Jahres 1989 seien auch die Einkünfte aus einer näher bezeichneten Beteiligung zu berichtigen. Es sei bisher nicht berücksichtigt worden, dass es sich um einen Veräußerungsgewinn handle.

Die Berufungsausführungen seien auch als Begründung für die inzwischen am 18.11.1996 eingebrachte Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994 (ausgefertigt am 17.10.1996) und Einkommensteuer 1994 (ausgefertigt am 8.11.1996) zu sehen. Die das Jahr

1994 betreffende Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Beurteilung der Vermietung der Liegenschaft in E als Liebhaberei im steuerlichen Sinn.

Mit Eingabe vom 17.3.1997 machte der Berufungswerber im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit bisher nicht berücksichtigte Reisespesen für die Jahre 1989 bis 1996 geltend.

Mit Berufungvorentscheidungen vom 18.6.1997 (betreffend Umsatzsteuer 1988 bis 1994 und Einkommensteuer 1988) und vom 27.6.1997 (betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1994) wurden die Beteiligungseinkünfte des Jahres 1989 (daneben auch jene der von der Berufung nicht umfassten Jahre 1992 und 1994) entsprechend den Mitteilungen der feststellenden Finanzämter berücksichtigt. Ebenso wurden die beantragten Reisespesen antragsgemäß als Betriebsausgaben abgezogen. Im übrigen, d.h. die Liegenschaft in E und die Liegenschaft G-Straße betreffend, wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus:

- Liegenschaft in E:

Die Vermietung des Einfamilienhauses sei eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 der L-VO. Einnahmen seien erstmals 1989 erzielt worden. Von 1991 bis 1995 seien die Einnahmen durchwegs unter 40.000 S gelegen. "Nach Lage und Ausstattung des Gebäudes" könne bei dieser geringen Auslastung ein marktübliches Verhalten nicht unterstellt werden. Die bis 1995 angefallenen Verluste würden auch unter Berücksichtigung der in der Berufung erfolgten Einwände insgesamt -343.000 S betragen. Unter Beibehaltung der bis dahin erfolgten Bewirtschaftungsart ("d.h. ohne eine wesentliche Steigerung der Einnahmen") wäre daher weder innerhalb eines 12-jährigen noch eines 20-jährigen Kalkulationszeitraumes ein Gesamtüberschuss zu erzielen. Die Gebäudevermietung stelle daher bis 1995 keine Einkunftsquelle dar. Ab dem Jahr 1996 sei eine geänderte Bewirtschaftung erfolgt, da von der extensiven auf eine intensive Bewirtschaftung übergegangen worden sei. Es beginne daher im Jahr 1996 ein neuer Beobachtungs- und Kalkulationszeitraum. Die mit der Berufung vorgelegte Prognoserechnung (Anm.: nach der sich ein positives Gesamtergebnis ab dem Jahr 2005 ergeben würde) sei daher für die Jahre vor 1996 ohne Relevanz.

- Liegenschaft G-Straße:

Der Antrag, einen AfA-Satz in Höhe von 5 % anzuwenden, sei mit dem schlechten Bauzustand des Gebäudes begründet worden. Dieser Umstand sei aber "- wie in der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 1986 und 1987 ausführlich dargestellt - bei der Ermittlung des Teilwertes zum Zeitpunkt der Entnahme (Anm.: im Jahr 1979) aus dem

"Betriebsvermögen" ausreichend berücksichtigt worden. Eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 2 % sei daher zutreffend.

- Beteiligungen, Reisespesen:

Die Beteiligungseinkünfte seien entsprechend der berichtigten Mitteilung des feststellenden Finanzamtes angesetzt worden. Die erstmals im Berufungsverfahren beantragten Reisespesen fanden als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit Berücksichtigung.

Der Berufungswerber beantragte fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wendete ergänzend ein:

- Liegenschaft in E:

Aus der Berufungsvorentscheidung sei nicht ersichtlich, "nach welchen konkreten Maßstäben" das Vorliegen einer extensiven bzw. intensiven Bewirtschaftung" beurteilt werde. Nachdem in den Jahren 1989 und 1990 Einnahmen im Betrag von ca. 54.900 S bzw. 53.900 S erzielt worden seien, hätten die allgemeinen Probleme des Tourismus in der Region sowie der unvorhersehbare Ausfall von Mietern zu einem Umsatzrückgang in den Folgejahren geführt. Diese hätten erst durch zusätzliche Bemühungen in späteren Jahren wieder aufgeholt werden können. Eine "Gesamtbetrachtung von 20 bis 25 Jahren im Sinne der derzeitigen VwGH-Rechtsprechung" zeige, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sei.

- Liegenschaft G-Straße:

Ein AfA-Satz von 5 % sei bisher versagt worden, weil anlässlich der Überführung des Gebäudes vom Betriebs- ins Privatvermögen ein dem schlechten Zustand entsprechend niedriger Teilwert berücksichtigt worden sei. Nach Ansicht des Berufungswerbers schließe dies aber auch die Begründung für eine verkürzte Nutzungsdauer ein. Ein zum Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen schlechter Bauzustand werde durch die Überführung in das Privatvermögen nicht besser. Auf das in der Berufung angebotene Gutachten sei in der Berufungsvorentscheidung nicht eingegangen worden.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren

Mit Bescheid vom 17.2.2004 wurde der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide nicht die im § 250 Abs. 1 BAO geforderte Begründung enthalten. Er wurde gleichzeitig aufgefordert, diesen Mangel innerhalb einer Frist von 2 Wochen zu beheben und darauf hingewiesen, dass bei Versäumung dieser Frist die Berufung als zurückgenommen gelte. Der Berufungswerber ist dieser Aufforderung nicht nachgekommen. Die Berufung galt daher gemäß § 275 BAO kraft Gesetzes als zurückgenommen.

Bescheide betreffend Einkommensteuer

Liegenschaft in E:

Aus der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt und bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen ist. Wirft dagegen die Tätigkeit auf Dauer Verluste ab, ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Im Fall einer solchen privaten Verursachung wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Dies hat zur Folge, dass die Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können (s. Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steurrechts, Band I, Rz 45).

Hinsichtlich der Jahre bis 1989 ist auf dem Boden der Bestimmungen des § 2 EStG zu prüfen, ob die Tätigkeit des Berufungswerbers nach objektiven Kriterien geeignet war, Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Auf die (subjektive) Absicht, Einkünfte zu erzielen, kommt es nur im Zweifel an (vgl. z.B. VwGH 16.5.2000, Zl. 94/14/0105; VwGH vom 20.11.1996, Zl. 94/15/0125; VwGH vom 3.7.1996, Zl. 93/13/0171 (verstärkter Senat), VwGH vom 26.4.1996, Zl. 93/15/0028 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Für die Berufsjahre ab 1990 ist die "Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung)" anzuwenden. Nach § 1 Abs. 2 dieser Verordnung ist Liebhaberei u.a. "zu vermuten" (Fassung BGBl. 1990/322) bzw. "anzunehmen" (Fassung BGBl. 1993/33),

"wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und

typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind."

Die Vermutung im Sinn des § 1 Abs. 2 kann nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit widerlegt wird (vgl. § 2 Abs. 4 L-VO).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei Wohnungen und bei Einfamilienhäusern um Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen. Nichts anderes gelte für ein Ferienhaus (VwGH vom 18.5.1995, Zl. 93/15/0099 betreffend die Vermietung eines aus einer Großwohnung bestehenden Ferienhauses; VwGH vom 20.11.1996, Zl. 94/15/0125 betreffend die Vermietung einer Eigentumswohnung).

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die Liebhabereiverordnung 1990 zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamtgewinn bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Gleiches gilt im Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung 1993 (VwGH vom 23.11.2000, Zl. 95/15/0177; VwGH vom 27.4.2000, Zl. 99/15/0012 ; VwGH vom 23.3.2000, Zl. 97/15/0009; VwGH vom 24.2.2000, Zl. 97/15/0166).

Der Berufungswerber hat die Liegenschaft samt dem darauf (im Jahr 1983) erbauten Wohnhaus im Februar 1988 durch Zuschlag im Versteigerungsverfahren erworben. Das Gebäude besteht aus Unter- und Obergeschoß. Im Untergeschoß befinden sich der Eingangsraum mit einer Treppe zum Obergeschoß, ein Zivilschutzraum mit Filterraum, ein Heizraum, ein Flur, ein Vorratsraum, ein Duschraum mit WC sowie zwei Schlafzimmer (s. Baubewilligung der Gemeinde E vom 1.6.1983 sowie die vorliegenden Baupläne). Das Obergeschoß "stellt eine komplette Wohneinheit dar" (Baubewilligung vom 1.6.1983). Es besteht aus Wohnraum, Essplatz, Schlafzimmer mit Ankleideraum und Bad, einer Küche mit Speis sowie einer im Firstbereich auf einer Holzzwischendecke errichteten Galerie (Spielfläche). Dem Haus vorgelagert ist eine "gemauerte Pkw-Garage mit überdecktem Stellplatz".

Gegenstand der Vermietung war laut Vorhaltbeantwortung vom 16.4.2002 "das gesamte Haus". In einem Prospekt des örtlichen Tourismusverbandes ("Vermieterverzeichnis") ist das Objekt sowohl unter der Rubrik "Ferienwohnungen" als auch unter der Rubrik "Appartements" ausgewiesen. Im Vorlageantrag ist von der "Vermietung des Einfamilienhauses" die Rede. Beim Mietobjekt handelt es sich somit jedenfalls um ein Wirtschaftsgut, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet (vgl. die o.a. Rechtsprechung des VwGH) und daher im Geltungsbereich der L-VO nach deren § 1 Abs. 2 zu beurteilen ist.

Die eingangs wiedergegebene Zusammenstellung der Betriebsprüfung über die Jahre 1987 bis 1995 ergibt für diesen Zeitraum ein negatives Gesamtergebnis im Betrag von –608.995 S. Im Prüfungsbericht wird dies auf die "extensive Form" der Vermietung zurückgeführt. In den Jahren 1989 bis 1991 seien jeweils ca. 2 Monate, in den Jahren 1992 bis 1995 jeweils ca. 1 Monat vermietet worden. Im Jahr 1989 seien Einnahmen für 6 Vermietungen, in den Jahren 1990 und 1991 für je 4 Vermietungen und von 1992 bis 1995 für je 2 Vermietungen erklärt worden. Dem Ersuchen um Bekanntgabe, in welcher Weise er sein Ferienhaus beworben habe (Vorhalt vom 8.8.2001 und vom 4.2.2002), übermittelte der Berufungswerber eine Preisliste des örtlichen Tourismusverbandes (Verzeichnis der Hotels, Gasthäuser, Pensionen, Privatzimmer, Appartements und Bauernhäuser). Während die enthaltenen Objekte zum Großteil neben einer bildlichen Darstellung noch detaillierte Angaben über Kategorie und Ausstattung, Preise während Haupt- und Nebensaison sowie Möglichkeiten der Freizeitgestaltung aufweisen, gehört die Ferienwohnung des Berufungswerbers zu den wenigen Objekten, die außer Adresse und Telefon- bzw. Fax-Nummer keine Angaben und Abbildungen bieten. In anderen vom Tourismusverband aufgelegten Werbematerialien (z.B. Ferienkatalog der Region) ist die Wohnung laut Tourismusverband "nie beworben worden". In der vom Tourismusverband aufgelegten Preisliste ist diese Wohnung "immer ohne Preisangaben angegeben" worden (ebenfalls laut Auskunft des Tourismusverbandes). In der Vorhaltbeantwortung verwies der Berufungswerber weiters auf eine "Einschaltung Inter Europa Reisen – Holland, Alkmar" und legte ein Schreiben der "Inter Europe Reisen" vor, wonach "Ferienwohnungen ab 5 Personen" zwecks Aufnahme in den in Ausarbeitung befindlichen Sommer-Winterkatalog gesucht werden. Weder aus den Unterlagen des Prüfers noch aus dem sonstigen Vorbringen des Berufungswerbers ist ersichtlich, ob dieses Schreiben überhaupt beantwortet wurde. Obwohl bis 1995 die Einnahmen kaum die erklärte Absetzung für Abnutzung abzudecken vermochten (s.o.), ist nicht erkennbar, dass der Berufungswerber auf eine Verbesserung der Ertragslage abzielende Maßnahmen ergriffen hätte. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass der Abgabepflichtige im

Berufungszeitraum Einkünfte aus der Vermietung von 14 verschiedenen Objekten erklärte (vgl. Anlagen zur Steuererklärung für 1994). Allfällige negative Ergebnisse konnte er mit positiven Einkünften (aus Selbstständiger und nichtselbstständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung) ausgleichen. Der Ansicht, er sei bis 1995 nicht bestrebt gewesen, die Vermietung insgesamt positiv zu gestalten, tritt der Berufungswerber auch gar nicht entgegen, sondern begründet das in diesem Zeitraum gegebene geringe Ausmaß der Vermietung damit, dass er sich "bedingt durch seine übrigen geschäftlichen Tätigkeiten nicht immer im gleichen Ausmaß um die Vermietung kümmern" habe können (Seite 3 der Berufung vom 26.11.1996). Noch im Vorlageantrag vom 22.7.1997 stellt er in Abrede, die Bewirtschaftung "von extensiv zu intensiv" geändert zu haben.

Gegen die im Prüfungsbericht enthaltene Zusammenstellung der Ergebnisse der Jahre 1987 bis 1995 wurden in der Berufung vom 26.11.1996 Einwendungen erhoben, die vom Prüfer weitgehend als zutreffend anerkannt wurden. Die Parteien gehen für die Jahre 1987 bis 1995 nunmehr übereinstimmend von einem negativen Gesamtergebnis von –343.000 S aus (vgl. die mit 3.2.1997 datierte "Prognoserechnung" des Berufungswerbers und die Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 5.2.1997).

Im Jahr 1996 ist nach Ansicht des Finanzamtes eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten. Während von 1991 bis 1995 die erzielten Umsätze durchwegs unter 40.000 S gelegen seien, gehe die Prognose von einer Steigerung "auf beinahe das Dreifache" aus. Bereits die Einnahmen des Jahres 1996 (65.791 S) lägen deutlich über jenen des Jahres 1995 (29.090 S). Die Vermietung sei "klar in eine Periode von niedrigen Einnahmen auf Grund extensiver Bewirtschaftung und in eine Periode von beabsichtigter intensiver Bewirtschaftung" zu trennen. Bis zum Jahr 1995 sei die Vermietung daher als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu beurteilen.

Das Finanzamt gelangte zu dieser Beurteilung offenbar allein auf Grund des Umstandes, dass für das Jahr 1996 höhere Einnahmen erklärt wurden als davor und vom Berufungswerber auch für die Folgejahre eine ähnliche Steigerung vorausgesagt wurde. Weder den Unterlagen der Betriebsprüfung noch dem Veranlagungsakt ist jedoch zu entnehmen, was sich ab dem Jahr 1996 an der Bewirtschaftung geändert und worin die "Intensivierung" der Vermietung konkret bestanden haben sollte. Die "Verdreifachung" der Einnahmen bedeutet gemessen an den Jahren 1995 und 1996 eine Steigerung von ca. 30.000 S. Mehreinnahmen in dieser Größenordnung können auch aus Schwankungen in der Auslastung resultieren und reichen nicht aus, um auf eine (grundlegende) Änderung der Bewirtschaftung schließen zu können. Davon abgesehen hat sich die für die Jahre ab 1996 erstellte Vorschaurechnung des Berufungswerbers zwischenzeitlich als zu optimistisch erwiesen (vgl. dazu unten). Auch der –

nicht näher konkretisierte - Hinweis des Berufungswerbers auf "neue zusätzliche Bemühungen in späteren Jahren" um die vorangegangene "negative Umsatzentwicklung aufzuholen" (Vorlageantrag vom 22.7.1997) bietet keinen ausreichenden Hinweis auf eine geänderte Art der Bewirtschaftung. Von einer solchen kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (im Jahr 1996) nicht ausgegangen werden.

Die gegenständliche Liegenschaft wurde (neben weiteren Mietobjekten) in die mit Stiftsurkunde vom 13.12.2000 errichtete, nach dem Berufungswerber benannte Privatstiftung eingebbracht. Die Stiftung wurde im Grundbuch als Eigentümerin der Liegenschaft eingetragen. Zweck der Stiftung ist die "Verwaltung des gewidmeten Vermögens" sowie die "Unterstützung und Versorgung" des Berufungswerbers und seiner "leiblichen Kinder und deren Nachkommen". Mit Eingabe vom 28.9.2001 teilte der Berufungswerber der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit, in Bezug auf das gegenständliche Objekt ("Gebäude in E") habe sich "nunmehr eine gravierende Änderung ergeben". Das Haus werde ab 1.2.2002 dauer vermietet. Für 2002 würden sich Einnahmen von 12.936 Euro, für die Folgejahre von 14.112 Euro, jeweils incl. MWSt, ergeben (vgl. auch den vorgelegten Mietvertrag vom 24.3.2001). Im für die o.a. Stiftung erstellten Jahresabschluss und Lagebericht zum 31.12.2001 (erstellt im Oktober 2003) wird ausgeführt, dass "sich die Mieterlöse im Jahr 2002 verdoppeln" werden. Eine Änderung der Bewirtschaftung ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Jahr 2002 eingetreten, indem von der bisher vorwiegend während der Wintermonate erfolgten Vermietung an Urlaubsgäste (Dezember bis März, fallweise auch April; vgl. die "Aufstellung Vermietungen" in der Vorhaltbeantwortung vom 16.4.2002) zur ganzjährigen Dauer Vermietung unter nunmehriger Verwaltung und Vertretung des Stiftungsvorstandes übergegangen wurde.

Für die Frage, ob die Vermietung im Berufungszeitraum eine Einkunftsquelle darstellte, ist somit entscheidend, ob die Tätigkeit in der bis 2001 ausgeübten Weise ein positives Gesamtergebnis innerhalb von ca. 20 Jahren ergeben hätte. In den mittlerweile vorliegenden Steuererklärungen für die Jahre 1996 bis 2001 sind folgende Ergebnisse ausgewiesen:

| Jahr | Ein-nahmen | AfA lt Erklärung | BK lt. Buch-haltung | Instand-haltung | Ergebnis |
|------|------------|------------------|---------------------|-----------------|----------|
| 1996 | 65.791 | 37.682 | 35.864 | 2.704 | -10.441 |
| 1997 | 77.273 | 37.682 | 31.780 | 0 | 7.810 |
| 1998 | 80.000 | 37.675 | 28.767 | 11.492 | 2.066 |
| 1999 | 84.727 | 33.322 | 32.134 | 2.135 | 17.137 |

| | | | | | |
|-------|--------|---------|--------|-------|--------|
| 2000 | 96.651 | 32.662 | 36.692 | 2.260 | 25.038 |
| 2001 | 75.105 | 18.598 | 8.760 | 2.330 | 45.417 |
| Summe | | 197.621 | | | 87.009 |

Entsprechend dem Einwand, die AfA sei um jene Beträge zu kürzen, die auf steuerfreie Einnahmen (Versicherungsvergütung für das brandbeschädigte Gebäude) entfallen, ist die AfA mit dem auch vom Finanzamt als zutreffend anerkannten Betrag von 27.000 S jährlich anzusetzen. Für den Zeitraum von 1996 bis 2001 ergibt sich dadurch ein Gesamtergebnis von 131.050 S:

| Jahr | Ein-nahmen | AfA lt Erklärung | BK lt. Buch-haltung | Instand-haltung | Ergebnis |
|--------------------|------------|------------------|---------------------|-----------------|----------|
| 1996 | 65.791 | 27.000 | 35.864 | 2.704 | 223 |
| 1997 | 77.273 | 27.000 | 31.780 | 0 | 18.492 |
| 1998 | 80.000 | 27.000 | 28.767 | 11.492 | 12.741 |
| 1999 | 84.727 | 27.000 | 32.134 | 2.135 | 23.458 |
| 2000 | 96.651 | 27.000 | 36.692 | 2.260 | 30.699 |
| 2001 | 75.105 | 18.598 | 8.760 | 2.330 | 45.417 |
| Summe 1996-2001 | | 153.598 | | | 131.032 |

Für den Zeitraum von 1996 bis 2006 befindet sich im Veranlagungsakt folgende vom Abgabepflichtigen im Berufungsverfahren eingebrachte, mit 3.2.1997 datierte Prognose:

| Jahr | Ein-nahmen | AfA | zuordnen-bare BK | allgemeine BK | Ergebnis |
|------|------------|--------|------------------|---------------|----------|
| 1996 | 66.000 | 27.000 | 20.000 | 10.000 | 9.000 |
| 1997 | 85.000 | 27.000 | 20.000 | 11.000 | 27.000 |
| 1998 | 95.000 | 27.000 | 22.000 | 12.000 | 34.000 |
| 1999 | 100.000 | 27.000 | 24.000 | 13.000 | 36.000 |
| 2000 | 100.000 | 27.000 | 24.000 | 13.000 | 36.000 |

| | | | | | |
|------|---------|--------|--------|--------|--------|
| 2001 | 105.000 | 27.000 | 24.000 | 14.000 | 40.000 |
| 2002 | 105.000 | 27.000 | 24.000 | 14.000 | 40.000 |
| 2003 | 110.000 | 27.000 | 26.000 | 14.000 | 43.000 |
| 2004 | 110.000 | 27.000 | 28.000 | 15.000 | 40.000 |
| 2005 | 115.000 | 27.000 | 28.000 | 15.000 | 45.000 |
| 2006 | 115.000 | 27.000 | 28.000 | 15.000 | 45.000 |

Für 1996 bis 2001 erwartete der Berufungswerber demnach einen Einnahmenüberschuss in Höhe von 182.000 S. Die tatsächlich in diesem Zeitraum in den Steuererklärungen ausgewiesenen Ergebnisse errechnen sich mit 87.009 S. Wie oben dargestellt, ergibt sich bei Kürzung der dabei berücksichtigten Absetzung für Abnutzung auf den von beiden Parteien als zutreffend anerkannten Betrag von 27.000 S für diesen Zeitraum ein Gesamtergebnis von 131.030 S, somit rund 70 % der prognostizierten Beträge. Bei Reduzierung der für die Jahre 2002 bis 2006 vorausgesagten Einnahmen (gerundet 213.000 S) in diesem Ausmaß würde sich ein Überschuss der Einnahmen von 149.000 S (70 % von 213.000 S) ergeben. Ein positives Gesamtergebnis hätte sich demnach auch unter Beibehaltung der bis 2001 erfolgten Bewirtschaftung und unter den für den Standpunkt des Berufungswerbers äußerst günstigen Prämissen innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren nicht ergeben:

| | |
|---------------------|----------|
| 1987 - 1995 | -343.000 |
| 1996 - 2001 | 131.000 |
| 2002 - 2006 | 149.000 |
| Summe 1987 bis 2006 | - 62.868 |

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte daher zur Ansicht, das die Vermietung im Berufungszeitraum keine Einkunftsquelle darstellte.

Bescheide betreffend Umsatzsteuer:

"Eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei)" ist aus dem Unternehmensbereich ausgenommen (vgl. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG). Nach § 6 der zu § 2 Abs. 5 UStG ergangenen Liebhaberei-VO idF BGBl 1993/33 kommt Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn (nur) bei Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 2 der VO in

Betracht. Laut VfGH ist diese Aussage nur eine Klarstellung dessen, was dem § 2 Abs. 5 Z 2 UStG in verfassungskonformer Auslegung schon für die Zeit vor In-Kraft-Treten der Liebhaberei-VO (somit auch für die Berufsjahre 1988 und 1989) zu entnehmen war (VfGH 20.6.2001, B 2032/99). Die Vermietung stellte daher im Berufungszeitraum auch keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Liegenschaft G-Straße:

Die Höhe der Absetzung für Abnutzung für das Werkstattengebäude G-Straße war bereits Gegenstand eines den Zeitraum 1985 bis 1987 betreffenden Berufungsverfahrens. Der Antrag, einen AfA-Satz von 5 % für das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienende Gebäude anzuwenden, wurde mit dem schlechten Bauzustand begründet. Dem Begehrten wurde nicht entsprochen. Für das Gebäude sei bereits im Jahr 1979 ein Entnahmewert zu ermitteln gewesen, wobei im Hinblick auf die vorhandenen "Schäden sowie der einfachen Bauweise und Ausstattung" ein entsprechend niedriger Teilwert einvernehmlich mit dem Berufungswerber angesetzt worden sei. Der Ansatz eines niedrigeren Teilwertes im Zuge einer Entnahme schließe eine Teilwertabschreibung mit ein, weshalb der geltend gemachte schlechte Bauzustand bereits berücksichtigt sei.

Auch das vom Berufungswerber vorgelegte, zum Stichtag 4.11.2001 erstellte "Bewertungsgutachten" vermag den beantragten AfA-Satz von 5 % nicht zu rechtfertigen. Das Gutachten nimmt "sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Lebensdauer" auf Grund der (näher beschriebenen) "technischen Ausführung" mit 50 Jahren an.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die Einkünfte aus der Verpachtung dieser Werkstätte in der Steuererklärung für 2001 mit über 381.000 S angegeben sind. Insofern erweist sich auch der Einwand in der Berufung, eine nachhaltige Nutzung des Gebäudes sei über das Jahr 1999 hinaus nicht zu erwarten, als unzutreffend.

Dem Begehrten, einen AfA-Satz in Höhe von 5 % anzuwenden, konnte daher nicht entsprochen werden.

Reisekosten, Beteiligungseinkünfte

Hinsichtlich der beantragten Reisekosten und der Besteuerung von Beteiligungs einkünften wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 27.6.1997 verwiesen, die insofern als Bestandteil dieser Berufungsentscheidung zu sehen ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 14. 4. 2004