



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Dr. Eleonore Ortmayr, vom 22. Oktober 2004 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2002 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 2000 und 2002 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärten Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Laut Aktenlage hat der an der XGmbH in unterschiedlichem Ausmaß beteiligte und bei diesem Unternehmen nicht selbständig tätige Bw. im Jahr 1990 eine in 1120 Wien, Rgasse gelegene Liegenschaft samt Gebäude um einen Gesamtkaufpreis von öS 3.354.048.- erworben, wobei gemäß der gelegten Abgabenerklärung für neun Monate des Jahres 1990

Gesamtmieteinnahmen von öS 270.270.- (Monatsmiete öS 30.030.-) Kreditkosten von öS 261.156,27 sowie Abschreibungskosten für das Gebäude von öS 23.140.- gegenübergestellt und so hin ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von öS 14.026.- erwirtschaftet wurde.

In der Folge wurden in den Jahren 1991 bis 1993 aus der Vermietungstätigkeit (Jahres)Überschüsse von rund öS 27.000.- erklärt, wobei diese Werte den in Rechtskraft erwachsenen Einkommsteuerbescheiden nämlicher Jahre zugrunde gelegt worden sind.

Für die Jahre 1994 bis 1996 wurden seitens des Bw. Werbungskostenüberschüsse von öS 200.310.- (1994), öS 139.108.- (1995) und öS 120.215.- (1996) erklärt, wobei diese Werte vorläufigen Einkommensteuerbescheiden zugrunde gelegt wurden.

Korrespondierend damit wurde der Bw. gemäß den gelegten Erklärungen zur Umsatzsteuer 1994 bis 1996 veranlagt, wobei auch diese Bescheide, ob Ungewissheit der Abgabepflicht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden.

Bezug nehmend auf einen Vorhalt des Finanzamtes zum erklärten Werbungskostenüberschuss des Jahres 1997 in der Höhe von öS 132.180.- gab der vormalige Vertreter des Bw. mit Schriftsatz vom 13. April 1999 bekannt, dass das negative Ergebnis in einem durch einen Mieter hervorgerufenen Entfall von Mietentgelten begründet liege. Dessen ungeachtet sei der Bw. bestrebt, neue Vermietungsmöglichkeiten zu akquirieren und sei das Mietobjekt trotz hoher Kreditkosten dem Grunde nach geeignet, einen Gesamtüberschuss zu erbringen.

In weiterer Folge wurde der Bw. mittels vorläufigen Bescheiden erklärungskgemäß zur Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2002, respektive zur Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 veranlagt.

In einer Beilage zu den am 23. August 2002 gelegten Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 führte der Bw. aus, dass der letzte verbleibende Mieter mit Beginn des Jahres 2001 die Mietzahlungen eingestellt habe, respektive ausgezogen sei. Die Kredit gewährende Bank habe dem Bw. den Rat erteilt, keine neuen Mietverhältnisse zu begründen, sondern vielmehr danach zu trachten, das Objekt bestmöglich zu veräußern. Was die umsatzsteuerliche Behandlung der Kosten der Verfolgung wirtschaftlicher Interessen anlange, habe der Bw. – ob Nichterzielung von wirtschaftlichen Erträgen respektive der Ungewissheit solche überhaupt in Zukunft erzielen zu können – keinen Vorsteuerabzug vorgenommen. Betreffend seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gab der Bw bekannt, dass seitens seines Arbeitgebers, sprich der XGmbH Gehaltsauszahlungen unterblieben seien, zumal voran geführtes Unternehmen seit Jahresbeginn von einem Masseverwalter geführt werde.

In einem weiteren, mit 24. April 2003 datierten Ergänzungsschreiben führte der Bw. zu seiner Vermietungstätigkeit aus, dass sein Grundgedanke darin bestanden habe, ein günstig gelegenes, mittels Kredit finanziertes Objekt zu erwerben und durch Mieteinnahmen sowohl die Kreditbedienung, als auch darüber hinaus gehende Einkünfte zu erwirtschaften. Wie aus den Abgabenerklärungen ersichtlich, habe dieses Ziel Anfang der 90er Jahre auch realisiert werden können, wobei ob wirtschaftlicher Schwierigkeiten eines Mieters ab 1994 kein Mieteingang mehr zur verzeichnen gewesen sei. Auf diese Situation habe der Bw. – ungeachtet dessen, dass der zahlungsunfähige Mieter weiterhin Bestandnehmer geblieben sei, respektive diesem die Gelegenheit geboten worden sei, wirtschaftlich zu gesunden - durch Begründung eines weiteren Mietverhältnisses reagiert worden. Ab dem Jahr 1997 habe der Bw. versucht die Mietstruktur weiter zu verändern, wobei jedoch die Kredit gewährende Bank unter Hinweis auf die aushaftende Kreditsumme den Bw. ersucht habe, vom Abschluss neuer Bestandsverträge Abstand zu nehmen. Schließlich habe die Bank im Jahr 2001 gedrängt, das Objekt am freien Markt zu verwerten, um andernfalls eine wegen Kreditfälligkeit drohende, finanziell weniger lukrative Zwangsversteigerung hintan halten zu können. Schlussendlich sei im Jahr 2002 das Objekt veräußert worden, wobei der Verkaufserlös von der Bank vereinnahmt worden sei, respektive dieser zur Begleichung der Räumungskosten des Bw. verwendet worden sei. Zusammenfassend vertrete der Bw. die Auffassung bis zuletzt eine wirtschaftlichen Betätigung entfaltet zu haben.

Mit Vorhalt vom 4. Juni 2003 wurde der Bw. ersucht, der Abgabenbehörde die gegen den zahlungssäumigen Mieter veranlassten Schritte darzulegen, respektive die Modalitäten der Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten näher zu bringen.

In dem, mit 14. Juli 2003 datierten Antwortschreiben führte der Bw. – unter Beilage der Ladung zur mündlichen Streitverhandlung gegen die zahlungssäumige Mieterin Frau HR - aus, dass er gerichtlich die ausständigen Mietzinse eingeklagt habe, das Verfahren jedoch zu seiner Überraschung mit einer Abweisung des Klagebegehrens geendet habe.

Darüber hinaus wurden die im Jahr 2000 gesetzten gerichtlichen (Vor)Schritte zur Zwangsversteigerung der Liegenschaft des Bw. sowie die mit 20. Februar 2003 datierte Korrespondenz der Raiffeisen - Gruppe vorgelegt, aus, dass die gegenüber dem Bw. unberichtigt aushaftende Forderung auf den Betrag von 239.482,32 € lautet, wobei anzumerken sei, dass dem Kreditkonto letztmalig per 30. September 2001 Zinsen angelastet worden seien. Aus dem Verkauf des Gebäudes in der Rgasse sei ein Eingang von 240.236,98 € zu verzeichnen gewesen, wobei dieser dem Konto des Bw. gut gebracht worden sei.

Abschließend führte der Bw. aus, dass die Bestreitung der Lebenshaltungskosten nur mit Hilfe seines, über Pensionsbezüge verfügenden Vaters möglich gewesen sei.

In einem weiteren, mit 13. Oktober 2003 datierten Ergänzungsschreiben legte der Bw. die gerichtlichen Urteile in der Mietsache HR vor.

Hierbei ist dem Urteil des BG Meidling vom 19. März 2002 zu entnehmen, dass die im Objekt des Bw. seit 1. September 1994 einen Kosmetiksalon führende Mieterin aus dem Titel der Gebrauchsminderung die Monatsmiete für den Mai 2001 völlig zu Recht um 50% reduziert hat, da das Mietobjekt zum Teil Feuchtigkeitsschäden, respektive Schimmelbefall aufgewiesen hat.

Das Landesgericht für ZRS schloss sich den Ausführungen des Erstgerichts an und wies die Berufung des Bw. mit Urteil vom 1. Oktober 2002 als unbegründet ab.

Betreffend die Lebenshaltungskosten legt der Bw. eine Aufstellung vor, welcher entnommen werden konnte, dass die im Familienverband lebenden fünf Personen diese im wesentlichen aus Pensionseinkünften des im gemeinsamen Haushalt wohnenden Vaters, nichtselbständigen Einkünften der Ehegattin des Bw. sowie aus an den Bw. geleistete AMS Zahlungen bestritten hätten.

Der ebenfalls am 13. Oktober 2003 überreichten Einkommensteuerklärung für das Jahr 2002 konnte ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung im Ausmaß von 12.576,26 € entnommen werden, wobei den Nettomieterlösen, neben der Absetzung für Abnutzung, Werbungskosten aus dem Titel Räumungs- und Verfahrenskosten gegenübergestellt worden sind.

Betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wurden vom Bw. Vorsteuern im Ausmaß von 3.078,23 € geltend gemacht, respektive ein Vorsteuerüberhang von 2.125,83 € erklärt.

Im Zuge einer am 12. März 2004 erfolgten persönlichen Vorsprache des Bw. bei der Abgabenbehörde erster Instanz wurde dieser – laut erfolgter Niederschrift – aufgefordert die im Zusammenhang mit dem Ankauf, der Fremdfinanzierung, den Kreditrückzahlungen sowie die mit dem Verkauf des Mietobjekts in Zusammenhang stehenden Unterlagen nachzureichen.

Des weiteren erging die Aufforderung des Finanzamtes eine Aufstellung der Mieter vorzulegen, bzw. die zu einer Erhöhung der Mieteinnahmen führenden Maßnahmen darzulegen.

Befragt zu den Umständen des Ankaufs der Liegenschaft gab der Bw. zu Protokoll, dass sich das leer stehende, aus ca. 240 m<sup>2</sup> Bürofläche, 60 m<sup>2</sup> Werkstatt und 40 m<sup>2</sup> Lager bestehende Objekt in einem desolaten Zustand befunden habe und dieses umgehend von der XGmbH in Bestand genommen worden sei.

Nachdem vorgenanntes Unternehmen in wirtschaftliche Turbulenzen geraten sei und deshalb gezwungen gewesen sei, Personal abzubauen, sei ein Teil des Hauses an Frau HR zwecks Führung eines Kosmetiksalons vermietet worden.

Die Mieten seien keinem gesetzlichen Schutz unterlegen, da es sich um Büroräumlichkeiten gehandelt habe bzw. die Immobilie vormals von Gewerbetreibenden (Pferdefleischer, Kerzenfabrik etc.) benutzt worden sei.

Befragt zur Finanzierung der Kreditrückzahlungen, welche sich laut den gelegten Abgabenerklärungen in der Höhe von rund öS 250.000.- per anno belaufen hätten, gab der Bw. zu Protokoll, dass die Schulden bei der RZB angewachsen seien. Die exakte Darstellung des Geldflusses werde zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

In einem, dem Finanzamt am 8. April 2004 überreichten Schriftsatz führte der Bw. aus, dass die XGmbH das Gebäude ab dem 1. April 1990 um einen monatlichen Nettomietzins von öS 30.030.- in Bestand genommen habe bzw. ab dem 1. September 1994 ein Mietvertrag mit Frau HR abgeschlossen worden sei, wobei sich der monatliche Nettomietzins auf öS 11.900.- belaufen habe.

Was den Kreditvertrag anlange, so müsse dieser aus dem Jahr 1990 stammen sei allerdings in den Unterlagen des Bw. nicht mehr vorhanden. Ebenso verhalte es sich mit dem Vertrag betreffend den Ankauf des Objekts.

Den beiliegenden Kontoblättern des Kreditkontos könne bereits mit Beginn der Neunziger-Jahre eine unregelmäßige Zahlungsfolge entnommen werden, wobei diese Vorgangsweise seitens der Bank toleriert worden sei.

Während der Mietvertrag mit Frau HR in Kopie nachgereicht wurde, führte der Bw. betreffend den mit der XGmbH abgeschlossenen Bestandsvertrag aus, dass dieser nicht mehr greifbar sei. Der Bw. selbst habe keinerlei Sanierungsmaßnahmen gesetzt, zumal die XGmbH vertraglich zur Sanierung des Mietobjekts verpflichtet gewesen sei. Im Gegenzug habe der Bw. vorgenanntem Unternehmen gegenüber auf eine Indexanpassung der Mietzinse verzichtet, bzw. diesem einen Kündigungsverzicht für den Zeitraum von zehn Jahren eingeräumt. Demgegenüber sah der Vertrag mit der Fremdmietlerin sowohl eine Indexanpassung der Mietzinse, als auch eine Kündigung des Bestandsverhältnisses zum Quartal vor.

Nachdem bereits im Jahr 1992 aus der Vermietung ein Gewinn resultiert habe, habe der Bw. die Vorlage einer detaillierten Prognoserechnung für nicht notwendig erachtet. Aus der Kopie eines Gesprächsberichts aus dem Jahr 1995 sei ersichtlich, dass der Abschluss weiterer

Bestandsverträge angedacht gewesen sei, dieses Vorhaben jedoch schlussendlich einem Wunsch der RZB zuwidergelaufen und daher nicht realisiert worden sei. Der Vollständigkeit halber verbleibt auszuführen, dass das mit der Vertreterin einer Immobilienmaklergesellschaft geführte Gespräch, jenes Ergebnis gezeitigt hat, dass aus der Vermietung des ersten Stocks des Vorderhauses eine Gesamtnettomonatsmiete von öS 10.000.- bzw. aus der Inbestandgabe des Hoftrakts eine solche von öS 6.800.- zu erwirtschaften sei. Vor Beginn einer Vermietung sei es jedoch unumgänglich, den Einfahrtsbereich des Gebäudes zu erneuern, respektive - um den ersten Stock des Vorderhauses überhaupt in Bestand geben zu können -, das Stiegenhaus trocken zu legen.

Aus dem beigelegten Vertrag vom 5. Juni 2002 war der Verkauf des Objekts zu einem Preis von 276.200 € ersichtlich, wobei der Erlös zur Begleichung der Kreditverbindlichkeiten sowie der Maklergebühren verwendet worden ist.

Mit Bescheiden vom 22. Oktober 2004 wurde der Bw. endgültig zur Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2000, respektive zur Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 veranlagt, wobei das Finanzamt die Auffassung vertrat, dass die Vermietungstätigkeit des Bw. nicht als Einkunftsquelle, sondern als ertragsteuerlich unbeachtliches Voluptuar zu qualifizieren und demzufolge die in den Abgabenerklärungen verzeichneten Werbungskostenüberschüsse außer Betracht zu lassen seien. Die Betrachtung der Betätigung als Liebhaberei liege vor allem im Missverhältnis der hohen Kreditkosten zu den tatsächlichen erzielten, bzw. auf Grund des undatierten, möglicherweise aus dem Jahr 1995 stammenden Gesprächsberichts (fiktiv) erzielbaren Mietentgelten begründet. Des weiteren sei vom Bw. weder ein Kaufvertrag betreffend das Mietobjekt, noch der mit der XGmbH abgeschlossene Mietvertrag vorgelegt worden. Die mangelnde Ertragserzielungsabsicht des Bw., respektive die Möglichkeit sich eine Verlustquelle „leisten“ zu können, liege auch in der Tatsache, der in den Jahren 1994 bis 2000 erfolgte Erzielung nichtselbständiger Einkünfte aus dem Dienstverhältnis mit der XGmbH begründet.

Für den Bereich der Umsatzsteuer der Jahre 1994 bis 2002 wurde vom Finanzamt die Ansicht vertreten, dass der Bw. zwar Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung schulde, dessen ungeachtet aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. In concreto wurden die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 2001 durch endgültige Bescheide ersetzt, wobei die endgültigen Bescheide für die Jahre 1994 bis 1998 der vorläufigen Festsetzung entsprachen, während die bis dato für die Jahre 1999 und 2000 (vorläufig) anerkannten Vorsteuern nunmehr keine Berücksichtigung mehr fanden. Die via Endgültigkeitserklärung erfolgte Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2001 lautete auf den Betrag für 0 €. Für das Jahr 2002 wurde der Bw. endgültig zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei zwar die Umsätze im

Ausmaß der gelegten Erklärung in Ansatz gebracht, respektive ob Rechnungslegung als geschuldet erachtet wurden, die geltend gemachten Vorsteuern jedoch keine Berücksichtigung fanden.

Mit Schriftsatz vom 23. November 2004 erhob der Bw. gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2002 Berufung und führte hierbei begründend aus, dass die Ansicht des Finanzamtes, wonach seine Betätigung als Liebhaberei qualifiziert worden sei, insoweit nicht nachvollziehbar sei, als in den Jahren 1992 und 1993 mit der Liegenschaftsvermietung ein Gewinn erwirtschaftet, respektive auch versteuert worden sei. Zudem sei auch zum damaligen Zeitpunkt ein Gesamtüberschuss gesichert gewesen, weswegen auch die Notwendigkeit der Erstellung einer Prognoserechnung nicht erblickt werden könne. Nachdem die XGmbH Zahlungsschwierigkeiten gekommen sei, sei mit Zustimmung der RZB ein Mietvertrag zu einem Nettomonatszins von öS 11.900.- (80 m<sup>2</sup>) abgeschlossen worden, wobei anzumerken sei, dass für die Restfläche des Gebäudes von rund 260 m<sup>2</sup> die Vereinnahmung einer Monatsmiete von öS 9.200.- ausgereicht hätte, um einen Gewinn erzielen zu können. Tatsächlich sei aber die Nichtnutzung dieser Möglichkeit außerhalb der Einflussphäre des Bw. gelegen. Der Vorwurf, dass die Gesprächsnotiz kein Datum aufgewiesen habe, entspreche nicht den Tatsachen. Ebenso seien sowohl der Kaufvertrag (Grundbuchamt) als auch der Mietvertrag mit der XGmbH (Finanzamt für Gebühren) vorrätig und können diese – falls gewünscht – auch beigebracht werden.

Da die XGmbH bereits 1994 in Zahlungsschwierigkeiten geraten sei, sei zu prüfen, welche Gehälter im Zeitraum 1994 bis 1999 tatsächlich zu Auszahlung gelangt seien, respektive zu versteuern seien.

Nach Ansicht des Bw. seien für die Jahre 1995 bis 2000 zumindest ein Teilbetrag der Kreditkosten und zwar im Ausmaß der Vermietung HR anzuerkennen.

Was die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge des Jahre 1999, 2000 und 2002 anlange, so seien diese in Zusammenhang mit der Vermietung an Frau HR gestanden.

Darüber hinaus seien auch die Hauskosten der Jahre 2000 bis 2002 unberücksichtigt geblieben.

Mit Vorhalt vom 29. März 2005 wurde der Bw. zur Vorlage nachstehender Unterlagen aufgefordert, respektive um entsprechende Präzisierung der Berufung ersucht:

Kaufvertrag und Kreditvertrag bei Anschaffung der Liegenschaft,

Mietvertrag mit der XGmbH,

Unterlagen, eventualiter Gutachten, aus denen der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. der Vermietung hervorgeht,

gesetzte Maßnahmen zur Gebäudesanierung sowie gegebenenfalls Dokumentation der gegen die XGmbH gesetzten Maßnahmen zur Hereinbringung der ausständigen Mietzinse,

Darlegung der Gründe des Verkaufs bzw. Ausführungen darüber, warum kein Versuch unternommen worden ist, neue Mieter zu finden bzw. weshalb dies nicht möglich gewesen ist, gegebenenfalls Vorlage von Nachweisen betreffend Mietersuche,

Vorlage einer berichtigter Einnahmen/Ausgabenrechnung zum Zweck der Dokumentation der „unberücksichtigten“ Hauskosten,

Aufgliederung der Darlehensrückzahlungen in eine Kapital – und Zinskomponente, bzw. Bekanntgabe der tatsächlich bezahlten Zinsen zumal die bis dato vorgelegten Unterlagen ungeeignet sind, oder Kreditkosten geltend gemacht wurden, denen kontomäßig keine Zahlungen gegenüberstehen.

Mit Schriftsatz vom 10. Mai 2005 legte der Bw. zwar den am 5. Februar 1990 abgeschlossenen Kaufvertrag vor, führte aber betreffend des Kreditvertrages aus, dass ihm seitens der Bank keine Vertragsabschrift ausgehändigt worden sei, sondern vielmehr die wesentlichen Bedingungen mit dem Vertreter der RZB, Herrn H besprochen und ein Konto eingerichtet worden sei.

Der mit der XGmbH abgeschlossene Mietvertrag sei nur in einer Ausfertigung erstellt worden, wobei diese dem Bestandnehmer übergeben worden sei.

Im Zuge des Abschlusses des Mietvertrages mit der XGmbH sei ein Gutachten über den Gebäudezustand erstellt worden, um die vereinbarten Mietkonditionen hinsichtlich ihrer Marktkonformität zu bestätigen. Die Bezug habenden Unterlagen - müssten ebenfalls beim Mieter verwahrt worden seien. Dem Bw. liege ein Einreichplan des Mieters vor, welcher die Adaptierung des gesamten Objekts zur gewerblichen Nutzung vorgesehen habe.

Was die finanzielle Situation des Mieters anlange, so sei der Bw. laufend betreffend die wirtschaftlichen Aussichten informiert worden, weswegen es ob dieser Informationen nicht sinnvoll erschienen sei, Kosten verursachende Klagschritte hinsichtlich der offenen Mietzinse zu initiieren. Im übrigen seien die Forderungen des Bw. anerkannt worden, respektive sei die XGmbH zu einer jederzeitigen Änderung der angemieteten Flächen bereit gewesen.

Betreffend die Fremdfinanzierung respektive des auf Anraten der Bank erfolgten Verkaufs führte der Bw. aus, dass neben dem Kredit zum Ankauf der Liegenschaft auf Anraten der RZB



auch ein Kreditvertrag mit der RZB Bausparkasse abgeschlossen worden sei, wobei anzumerken sei, dass dem Bw. über letzt genannte Gestion ebenfalls keine Unterlagen besitze. Wegen Zahlungsverzugs habe die Bausparkasse – ob Innehabung des ersten Pfandrangs - Klage auf Verwertung des Pfands eingebracht, bzw. ein Versteigerungsverfahren eingeleitet. Die RZB habe unter der Bedingung des Verkaufs der Liegenschaft am freien Markt die Forderung der Bausparkasse übernommen und sei das Versteigerungsverfahren beendet worden.

Was die Mietersuche anlange, so habe Herr H bei Kenntnis des Mietvertrages mit Frau HR angekündigt, dass das Eingehen eines weiteren Bestandverhältnisses die sofortige Fälligkeit sämtlicher Kredite nach sich ziehen würde. Demgegenüber habe der Bw. immer wieder auf die Wirtschaftlichkeit derartiger Mietverträge hingewiesen.

Hinsichtlich der bisher „unberücksichtigten“ Kosten sei anzumerken, dass der Bw. pro Quartal öS 2.349,50 an Grundsteuer und Müllabgabe bezahlt habe und demzufolge beantrage diese Aufwendungen entweder zur Gänze bzw. hinsichtlich des mit Frau HR begründete Mietverhältnis anteilig zu berücksichtigen. Für das Mietobjekt sei eine Hausversicherung abgeschlossen worden, wobei die im Jahr 2001 zu leistende Prämie auf 707,24 € gelautet habe. Der Bw. habe in den Jahren 2000 und 2001 Ausgaben für den Rauchfangkehrer im Nettoausmaß von 643,58 € (2001) bzw. 656,25 € (2002) getätigt. Im Jahr 2002 seien außerdem Wasser und Abwasserkosten von 561,46 €, Stromkosten von 553,50 €, Kosten für Rechtsvertretung von 400 € bzw. ein, an Frau HR zu leistender Kostenersatz von 1.731,76 € (darin enthalten 152,96 USt ) angefallen.

Was die Zahlungen von Kredit und Zinsen anlange, so seien sämtliche Unterlagen betreffend das Kreditkonto überreicht worden und es sei daher eine Einsicht in die Unterlagen zwecks Herausarbeitung der Daten notwendig.

Im Zuge einer am 19. Juli 2005 erfolgten Vorsprache gab der Bw. auf den Einwand, dass die Vermietung an die XGmbH über so viele Jahre aufrechterhalten worden sei und nicht so wie im Fall des anderen Mietverhältnisses gerichtliche Schritte unternommen worden seien, zu Protokoll, dass seitens des Geschäftsführers (Vater des Bw.) des zahlungssäumigen Mieters ein Schuldanerkenntnis abgegeben worden sei, während dies bei Frau HR nicht der Fall gewesen sei. Der Ansicht des Abgabenbehörde, wonach die Vermietung an die XGmbH ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt sei, wurde seitens des Bw. entgegengetreten.

Für den Fall, dass nur das mit Frau HR begründete Mietverhältnis als Einkunftsquelle anerkannt werden sollte, belaufe sich das Ausmaß der Werbungskosten auf 24 %. In diesem Ausmaß sei auch die Berücksichtigung von Zinstilgungen und zwar ohne Berücksichtigung der

Kapitalsrückzahlungen möglich. Dies allerdings nur dann wenn eine entsprechende Aufstellung der Bank betreffend die geleisteten Kreditzahlungen, gesplittet auf Kapital und Zinstilgung nachgereicht werde.

Des Weiteren wurde von der Vertreterin des Finanzamtes festgehalten, dass der Bw. konfrontiert mit dem Berufungspunkt, wonach die XGmbH seit 1994 in Zahlungsschwierigkeiten gewesen sei und demzufolge die Gehälter nicht zur Gänze ausbezahlt habe, repliziert hat, dass seiner Information nach der Insolvenzausgleichsfonds für nicht ausbezahlte Gehälter nicht hafte, weswegen diese nicht angemeldet worden seien.

Im Insolvenzverfahren der XGmbH sei eine Anmeldung erfolgt, diese jedoch ob Abweisung des Konkurs mangels Masse nicht von Erfolg gekrönt gewesen. Befragt, warum der Bw. die Nichtauszahlung der Gehälter solange akzeptiert habe, führte dieser aus, dass laut Aussage seines Vaters die wirtschaftlichen Aussichten bei Fortbestand des Betriebes eine Zahlung im nächsten Jahr zulassen würden. Er habe seinem Vater – trotz Kenntnis der wirtschaftlichen Umstände – vertraut und auf eine Besserung der Situation gehofft.

Konfrontiert mit dem Umstand, dass die tatsächlichen Zahlungen bzw. Anmeldung derselben dem Finanzamt belegmäßig nachzuweisen seien, führt der Bw. aus, dass er bestrebt sei, hinsichtlich seiner Zahlungsverpflichtungen, mit der Abgabensicherungsabteilung Gespräche zu führen.

Grundsätzlich teile der Bw. die Ansicht der Abgabenbehörde nicht, wolle aber einen übergroßen Aufwand vermeiden.

Abschließend wurde die Aushändigung der Kontenblätter bei der RZB (Zeitraum 1990 bis 31.3. 2000) an den Bw. protokolliert.

Am 21. Juli 2005 erfolgte eine weitere Vorsprache des Bw., wobei dieser nachgefragt hat, ob die Möglichkeit einer Berufungsrücknahme hinsichtlich einzelner Jahresbescheide bestehe.

Der Bw. wurde – so die weiteren Ausführungen im Protokoll – sowohl auf vorgenannte Möglichkeit, als auch auf die Tatsache hingewiesen, dass im Berufungsverfahren kein Neuerungsverbot bestehe. Des Weiteren wurde der steuerlich nicht vertretene Bw. im Rahmen der abgabenbehördlichen Manuduktionspflicht darauf aufmerksam gemacht, dass – bei Vorliegen eines entsprechenden Verfahrenstitels - das Finanzamt trotz erfolgter Rechtsmittelerücknahme nicht gehindert sei, (rechtskräftige) Bescheide abzuändern.

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

#### **1. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2002**

Einleitend sei ausgeführt, dass nach Aktenlage völlig unstrittig ist, dass der Bw. im gesamten Zeitraum Umsätze erzielt hat, welche die Grenzen des § 6 Z 18 UStG 1972 (für 1994) bzw. jene nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht überschritten haben und somit als Kleinunternehmer anzusehen, wobei dieser Status ob eines nicht ausgeübten Verzichts gemäß § 6 a UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 3 UStG 1995 auch im Rechtsmittelverfahren beibehalten worden ist.

Die Vorschreibung der strittigen Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 2000 und 2002 begründet das Finanzamt mit dem gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 und 1994. Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung.

Dauerverträge, insbesondere Miet- und Pachtverträge, werden nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 anerkannt, wenn der Vertrag auch Angaben über das Entgelt für die vereinbarte Leistung und die darauf entfallende Umsatzsteuer für den Zeitraum enthält, für den jeweils die Zahlung geleistet wird, und die übrigen Angaben im Vertrag den Rechnungsvoraussetzungen entsprechen (vgl. Kolacny-Mayer, UStG 1994<sup>2</sup>, Anm. 14 zu § 11, 409; Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>2</sup>, Tz 49 zu § 11, 891). Rechnungen haben unter anderem gemäß § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 auch den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag zu enthalten. Der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag ist entsprechend zu kennzeichnen (als Umsatzsteuer oder Mehrwertsteuer), wobei die getrennte Angabe des Entgeltes, das ist der vom Leistungsempfänger aufzuwendende Betrag abzüglich der Umsatzsteuer, und des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrages erforderlich ist. Die bloße Angabe des Steuersatzes genügt bei Normalrechnungen ebenso wenig wie der Hinweis, dass es sich bei dem angegebenen Betrag um den Bruttobetrag inklusive der Umsatzsteuer handelt (VwGH 11.1.1988, 87/15/0065). Der Hinweis auf den Steuersatz ist daher weder ausreichend, wenn das Entgelt allein, noch wenn das Entgelt und die Steuer in einer Summe ausgewiesen werden (vgl. Kolacny-Mayer, UStG 1994<sup>2</sup>, Anm. 10 zu § 11, 407; Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>2</sup>, Tz 87 zu § 11, 903).

Der Bw. vereinbarte im Punkt 4. des Mietvertrages vom 14 November 1994, eine monatliche Miete in Höhe von 11.900 S zuzüglich Betriebskosten und gesetzlicher Umsatzsteuer. Der Mietvertrag stellt im Sinne obiger Ausführungen keine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 dar, da hierin der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag nicht ausdrücklich ausgewiesen wird. Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes begründet weder der vorliegende Ausweis des Entgeltes inklusive der Umsatzsteuer in einer Summe noch die bloße Angabe des

Steuersatzes eine Rechnung nach dem Umsatzsteuergesetz, sodass eine Vorschreibung der Umsatzsteuer auf Grund Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 nicht zulässig ist. Nach der auf das Veranlagungsjahr 1994 anzuwendenden Bestimmung des § 6 Z 18 UStG 1972 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Hierbei normiert der zweite Satz leg. cit., dass Kleinunternehmer ein Unternehmer ist, dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 300.000 S nicht übersteigen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG entfallenden Umsätze die Umsätze der Kleinunternehmer von der Umsatzsteuer befreit. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungsjahr 300.000 S bzw. 22.000 € nicht übersteigen. Der Berufung war –soweit diese gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2000 und 2002 gerichtet war - daher Folge zu geben und die Bescheide ersatzlos zu beheben.

Demzufolge erübrigt sich auch eine Befassung mit der Frage ob die vom Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens Umsatzsteuer beinhaltende Aufwendungen wie beispielsweise wie solche für den Rauchfangkehrer, Schädlingsbekämpfung etc das Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln.

Was die Berufung gegen den für endgültig erklärten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 anlangt, so ist seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz festzuhalten, dass angesichts der bescheidmäßigen Bestätigung einer vorläufigen, in Ansehung der Kleinunternehmereigenschaft des Bw. völlig rechtens erfolgten Nullfestsetzung überhaupt nicht zu erkennen ist, inwieweit der Bw. durch den Spruch des bekämpften Bescheides beschwert ist.

Demzufolge war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## **2. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2002**

In Ansehung des Vorbringens des Bw. und der von ihm vorgelegten Unterlagen geht die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei Beurteilung der Anerkennung der beantragten Werbungskostenüberschüsse bzw. der Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle oder als ertragsteuerlich unbeachtliche Tätigkeit von nachstehendem Sachverhalt aus:

Mit Kaufvertrag vom 6. Februar 1990 hat der Bw. das Objekt in der Rgasse um einen Kaufpreis von öS 3.200.000.- erworben. Hierbei sah Punkt III des Kaufvertrages die Finanzierung nämlich Kaufpreises durch ein Kreditinstitut vor, wobei – trotz Nichtvorlage des Kreditvertrages - die tatsächlich erfolgte Fremdfinanzierung wiederum aus dem in Punkt 2 des mit 5 Juni 2002 datierten Verkaufvertrages verzeichneten Lastenstands abgeleitet werden konnte.

Aus den Aussagen des Bw. und den Bezug habenden Unterlagen (Gerichtsurteile in der Rechtssache HR, sowie der anlässlich eines im Jahr 1995 geführten Gespräches mit einer Immobilienverwalterin) war der Zustand des Mietobjekts als desolat zu bezeichnen und wurden auch keine wie immer gearteten Sanierungsmaßnahmen gesetzt.

Laut weiterem - trotz mehrmaliger Aufforderung des Finanzamtes nicht durch Vorlage eines schriftlichen Mietvertrages belegten - Vorbringen hat der Bw. das aus Bürofläche, einer Werkstatt und einem Lager bestehende, eine Nutzfläche von 340 m<sup>2</sup> umfassende Objekt mit Beginn 1. April 1990 an die XGmbH um einen Monatsmietzins von öS 30.030.- in Bestand gegeben, wobei der Mieterin – gegen zehnjährigen Kündigungsverzicht, respektive Verzicht auf Indexanpassung des Mietzinses die Verpflichtung auferlegt worden ist, das Mietobjekt auf ihre Kosten zu sanieren.

Laut Firmenbuchauszug war der Bw. bei der am 23. Mai 2002 aus dem Firmenbuch gelöschten XGmbH Gesellschafter, während sein Vater als Geschäftsführer fungiert hat. Darüber hinaus war der Bw. Dienstnehmer der XGmbH .

Mit Beginn des Jahres 1994 ist die XGmbH ihrer Verpflichtung zu Entrichtung des Mietzinses nicht nachgekommen, wobei diese Verhalten bis zu der im Anschluss an ein (fruchtlos) verlaufendes Insolvenzverfahren erfolgte Löschung andauert hat. Ebenso unstrittig ist, dass der Bw. keine wie auch immer geartete Schritte zur Hereinbringung der ausständigen Mieten gesetzt hat, sondern sein Verhalten lediglich auf ein - nicht weiters belegtes - Schuldanerkenntnis des Geschäftsführers, bzw. mit der Hoffnung auf Besserung der wirtschaftlichen Lage der Bestandnehmerin begründet hat.

Demgegenüber hat der Bw. im Falle der Mieterin HR sofort gerichtliche Schritte zur Hereinbringung der Mietzinse Schritte gesetzt und diese Gestion mit dem Fehlen eines Schuldanerkenntnisses der Bestandnehmerin gerechtfertigt.

Wie bereits einleitend ausgeführt, hat es der Bw. – trotz mehrmaliger Aufforderung des Finanzamtes - unterlassen, den im Zuge des Ankaufs des Mietobjekts abgeschlossenen Kreditvertrag vorzulegen.

Für die Jahre 1994 bis 2000 hat der Bw. Kreditkosten im Rahmen von rund öS 193.000.- bis öS 250.000.- „als Aufwand“ geltend gemacht bzw. betreffend die Höhe der Jahre 2001 und 2002 auf laufende Verhandlungen mit dem Kreditinstitut verwiesen.

Ein Aufteilung der tatsächlichen Verausgabungen auf Zinsen und Kapital ist - trotz Aufforderung des Finanzamtes – nicht erfolgt, wobei aus einer Kopie einer Kontrollmitteilung der RZB für das Jahr 1998 ableitbar ist, dass das Konto 22.01.087.675 in Höhe der in der

Abgabenerklärung als „Kreditkosten“ verzeichneten Betrages von öS 192.065,34 belastet worden ist, während die Zahlungen sich auf einen Jahresbetrag von lediglich öS 32.200.- belaufen haben, respektive der Debetstand zum 31.12. 1998 auf öS 2.026.822,23 gelautet hat. Aus diesem Faktum sowie einer weiteren Korrespondenz des Bankinstitutes vom 20.02 2003 , dass auf obgenanntes Konto ein, aus der Veräußerung des Mietobjekts erzielter Erlös von 240.236,98 € gut gebracht worden ist.

Angesichts des oben festgestellten Sachverhalts war vor Beurteilung der Betätigung des Bw. eine Prüfung dessen Rechtsverhältnisses zur XGmbH vonnöten. Ob der Gesellschafterstellung zu vorgenanntem Unternehmen und der Angehörigeneigenschaft zum Geschäftsführer desselben war über die Rechtsbeziehung nach den Beurteilungskriterien der Verträge zwischen nahen Angehörigen zu befinden.

In Anbetracht der in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten ein ausdrücklich nach „Außen in Erscheinung Tretens“ eines Kontraktes nicht ausschließlich die Schriftform desselben als unabdingbar erachtet worden ist, ist nach der Verantwortung, respektive Mitwirkung des Bw. an der Sachverhaltsermittlung diesem Kriterium nur unzureichend Rechnung getragen worden, da sich die mit der XGmbH vereinbarten Mietkonditionen nur auf reinen Behauptungen des Bw. gründen.

Selbst unter wohlwollenster Betrachtung dieses Punktes, sprich Anerkennung des ausreichend nach Außen Tretens der Vereinbarung, hält die Vereinbarung – unabhängig von der Anerkennung derselben in den Jahren 1990 bis 1993 - bereits mit dem Beginn des Jahres 1994 ob der passiven Reaktion des Bw. auf die Nichtentrichtung der Mietzinse der Bestandnehmerin einem Fremdvergleich nicht stand, wobei sich dieses Faktum einerseits auf die sofortige gerichtliche Geltendmachung der Mietzinse gegenüber der Fremdmietlerin HR , als auch auf den Umstand der unstrittigen nahen Angehörigeneigenschaft des Bw. zur XGmbH gründet.

Die dem in diesem Zusammenhang dem Finanzamt mitgeteilte Verantwortung des Bw., wonach einerseits ein Schuldanerkenntnis der Mieterin vorgelegen sei, andererseits der Bw. die Hoffnung auf Verbesserung deren wirtschaftlichen Situation gehegt habe, erachtet die Abgabenbehörde zweiter Instanz als reine Schutzbehauptung.

Letztere Schlussfolgerung liegt vor allem darin begründet, dass der Bw. einerseits das angeblich erfolgte Schuldanerkenntnis des Geschäftsführers der Bw, nicht nachgewiesen hat, andererseits unter dem Aspekt des Fremdvergleiches eine Hoffnung auf Besserung der wirtschaftlichen Lage eines (fremden) Bestandnehmers über einen Zeitraum von 9 Jahren

nicht unerschüttert, sprich ohne gerichtliche Geltendmachung der ausständigen Mietzinse, geblieben wäre.

Zusammenfassend war das Mietverhältnis zur XGmbH bereits vor Eintritt in eine Liebhabereiprüfung als nicht fremdüblich gestaltet und somit außerhalb einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 liegend zu erachten.

Betreffend das mit Frau HR abgeschlossene Mietverhältnis verbleibt anzumerken, dass – ungeachtet des Umstandes, dass aus dem Zustand des Gebäudes respektive der gegen die Mieterin erfolgte Prozessführung des Bw. zu schließen ist, dass der Mietzins bereits im Zeitpunkt der Inbestandgabe als an der obersten Grenze angesiedelt, wenn nicht überhaupt als überhöht anzusehen ist-, die Vereinnahmung der in den Abgabenerklärungen verzeichneten Mietzinse – unter dem Aspekt der totalen Fremdfinanzierung der Liegenschaft - nicht ausgereicht hätte, einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamtes, wonach der Bw. eine Voluptuariatätigkeit entfaltet habe, vertritt die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Ansicht, dass auf Grund der Verletzung der abgabenbehördlichen Mitwirkungspflicht durch den Bw. obiger Liebhabereiprüfung generell nicht bedurfte, sondern die Nachprüfung der vom geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1994 bis 2000 sowie 2002 schlichtweg unmöglich war, wobei aber zu betonen ist, dass die Abgabenbehörde ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht via Verfassung von Vorhalten, sei es in Schriftform, sei es im Zuge von persönlichen Vorsprachen des Bw. zur Gänze nachgekommen ist, und die Tatsache der Unvollständigkeit und Unschlüssigkeit des zu beurteilenden Sachverhalts allein dem Bw. anzulasten ist.

Nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz waren auch dessen (ergänzende) Vorbringen im Rechtsmittelverfahren, wie beispielsweise jene des Anfallens nicht geltend gemachter Hauskosten sowie der teilweisen Nichtauszahlungen des auf den übermittelten Lohnzettel der XGmbH verzeichneten Gehälter, ebenso wie die Höhe der geltend gemachten Kreditkosten entweder, - wie im Falle der Kreditkosten des Jahres 1998 - nachweislich nicht in Einklang mit den wahren Verhältnissen stehend, oder aber auch nicht über den Status einer bloßen Behauptung hinausgehend zu qualifizieren.

In Ansehung vorstehender Ausführungen kam ein Ansatz der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse nicht in Betracht und war die gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 2002 gerichtete Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. Dezember 2007