



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 2

GZ. RV/0095-G/03

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatung, vom 11. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 7. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer 1995 – 2000 und Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Facharzt, erwarb per 1. April 1994 eine Eigentumswohnung in Graz. Den Ankauf finanzierte er zur Gänze mit Fremdmitteln. Unmittelbar nach dem Kauf vermietete der Bw. die Wohnung an die gleichzeitig gegründete GmbH "zu Bürozwecken". Gesellschafter der GmbH waren der Gatte der Wohnungsverkäuferin sowie die Schwester und der Vater des Bw. Letzterer fungierte auch als Geschäftsführer der Gesellschaft.

Im Zuge einer im Jahr 2002 durchgeführten Betriebsprüfung (BP) stellte sich heraus, dass die inzwischen insolvent gewordene GmbH bis zur Beendigung des Mietverhältnisses im Juni 1997 lediglich Bruchteile des vereinbarten Mietzinses tatsächlich bezahlt hatte. Da der Bw. dennoch über Jahre weder Maßnahmen zur Einbringung des ausständigen Mietzinses gesetzt, noch das Mietverhältnis aufgekündigt hatte, ging das zuständige Finanzamt (FA) von einer nicht fremdüblichen Vermietung aus und versagte deren steuerliche Anerkennung sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuer als auch für den ertragsteuerlichen Bereich. Dies allerdings erst

mit Wirkung ab 1995, da für das Jahr 1994 die bereits eingetretene Verjährung einer Berichtigung der Veranlagungsbescheide entgegenstand.

Nach dem Ende des Mietverhältnisses (MV) mit der insolventen GmbH im Sommer 1997 vermietete der Bw. die Wohnung ab Mitte September 1997 neuerlich, nunmehr aber an einen Fremdmietner für Wohnzwecke. Der frei vereinbarte, monatliche Hauptmietzins lag dabei um rd. 8.000,- S unter jenem, der im Jahr 1994 mit der GmbH vereinbart worden war.

Nach Ansicht des FA führte das neue MV zu einer Änderung der Bewirtschaftung des Mietobjektes. Im BP-Bericht verwies es darauf, dass aufgrund der Fremdfinanzierung des Wohnungskaufes auch aus diesem MV innerhalb eines absehbaren Zeitraumes kein positives Gesamtergebnis zu erwarten sei. Jedenfalls bis zum Jahr 2000 (= Ende des Prüfungszeitraumes) sei die Vermietung der Eigentumswohnung beim Bw. daher steuerlich unbeachtlich, ab Beginn des zweiten MV allerdings, weil sie als eine Voluptuarbetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBI 33/1993 (LVO) einzustufen sei.

Gegen die in diesem Sinne im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 1995 – 2000 und Umsatzsteuer 2000 berief der Bw.

Zur Vermietung an die GmbH führte er begründend aus, dass es sich tatsächlich um ein fremdübliches Mietverhältnis gehandelt habe. Es sei ein angemessener Mietzins vereinbart worden. Dass dieser nicht vollständig bezahlt worden sei, sei auf die nicht vorhersehbaren Zahlungsschwierigkeiten der Mieterin zurückzuführen gewesen. Dabei handle es sich aber im Sinne der einschlägigen VwGH-Judikatur um Unwägbarkeiten. Die Beendigung des Mietverhältnisses vor Erreichen eines Gesamtüberschusses sei unter diesen Umständen steuerlich nicht schädlich.

Da sowohl gegen die GmbH als auch gegen seinen Vater Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens eingestellt worden seien, hätten Einbringungsmaßnahmen nur Kosten verursacht und seien deshalb unterlassen worden. Auch ein fremder Vermieter hätte auf aussichtslose Einbringungsschritte verzichtet. Von einem freiwilligen Verzicht auf die Mietenzahlungen könne unter diesen Umständen jedenfalls keine Rede sein. Vielmehr habe sehr wohl die Absicht bestanden, Einnahmenüberschüsse zu erzielen und sei diese an Hand objektiver Umstände auch nachvollziehbar.

Zwar sei die GmbH schon seit Längerem Not leidend gewesen, doch habe anderseits durchaus Aussicht auf Besserung ihrer wirtschaftlichen Lage bestanden, zumal die Höhe der tatsächlich bezahlten Mietenzahlungen ab 1994 stetig zugenommen habe. Aus diesem Grund habe er die Mietenforderung auch nicht abgeschrieben. Angesichts einer schwierigen Situation auf dem Grazer Mietenmarkt, sei es ihm günstiger erschienen, sich mit geringeren Mieterlösen zufrieden zu geben als die Wohnung allenfalls über eine längere Zeit gänzlich leer stehen zu

lassen. In die Prognoserechnung seien in dieser Situation auch fiktive, objektiv erzielbare Einnahmen aufzunehmen. Entscheidend sei, dass seine Vermietungstätigkeit objektiv geeignet gewesen wäre, Einnahmenüberschüsse zu erzielen.

In Bezug auf die Folgevermietung ab Herbst 1997 verwehrte sich der Bw. in der Berufung gegen die Annahme einer Änderung der Bewirtschaftung durch die Behörde. Im Wechsel auf eine Vermietung zu Wohnzwecken sei keine grundlegende Änderung seines wirtschaftlichen Engagements zu erblicken. Die wesentlich niedrigere Miete sei Folge der sich gerade in jener Gegend, in welcher das Mietobjekt liegt, speziell schwieriger gewordenen Vermietungssituation. Dies werde schon durch den Umstand dokumentiert, dass die Wohnung, obwohl er sich gemeinsam mit seinem Vater intensiv um eine Neuvermietung bemüht habe, fast drei Monate lang leer gestanden sei. Zudem sei aufgrund dieser Entwicklung eine Vermietung zu Geschäftszwecken nicht mehr möglich gewesen. Durch die Vermietung als Privatwohnung habe er maßgebliche Einbußen bei der Miethöhe in Kauf nehmen müssen. Die vereinbarte Miete entspreche aber dem zu dieser Zeit für Graz üblichen Mietzinsniveau. Allerdings werde nach dem Auslaufen des Mietvertrages im Jahr 2007 eine Anhebung des monatlichen Gesamtentgeltes von derzeit 9.500,- S (brutto, incl. Betriebskosten) auf 10.100,- S möglich sein. In einer Prognoserechnung seien diese Umstände, ebenso wie - mangels Änderung der Bewirtschaftungsart - die mit der GmbH seinerzeit vereinbarten Mietzinse zu berücksichtigen.

Kostenseitig sei zwar keine vorzeitige Tilgung des im Juni 2014 endfälligen Fremdmitteldarlehens geplant, doch sei durch Verhandlungen mit dem Kreditgeber und wegen der augenblicklich günstigen Lage auf dem Kapitalmarkt bereits für 2002 eine wesentliche Senkung des Zinsaufwandes erreicht worden, die sich in den Folgejahren fortsetzen werde. Dadurch werde innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar sein, was eine Liebhabereibeurteilung ausschließe. "Eine entsprechende, vom Beginn der Vermietungstätigkeit an zu erstellende Prognoserechnung" werde er "in den nächsten Tagen umgehend" nachreichen.

Das FA nahm vom Erlassen einer Berufungsvorentscheidung Abstand und legte das Rechtsmittel ohne weitere Erhebungen dem UFS gemäß § 276 BAO zur Entscheidung vor.

Dem Vorlagebericht vom 11. April 2003 schloss es eine Stellungnahme der Betriebsprüferin an, in welcher diese - unter Verweis auf eine niederschriftliche Aussage des Bw. im Prüfungsverfahren – ausführte, dass aus familiärer Rücksichtnahme auf den Vater auf die Einbringlichmachung von Mietrückständen in Höhe von insgesamt 333.748,51 S gegenüber der GmbH verzichtet worden sei. Eben darin käme die fehlende Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses zum Ausdruck. Ein fremder Vermieter hätte unter den gegebenen

Umständen nämlich spätestens Anfang 1995 die Kündigung ausgesprochen und die Räumung der Wohnung veranlasst. Denn schon nach neunmonatiger Vermietung sei hinreichend offenkundig gewesen, dass die GmbH die Zahlung der Mieten überwiegend schuldig bleibe. Da das Mietverhältnis bereits wegen fehlender Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen gewesen sei, habe eine Auseinandersetzung mit der Frage einer Änderung der Bewirtschaftung im Zusammenhang mit der Neuvermietung im Herbst 1997 entfallen können.

Diese Neuvermietung führe im Übrigen wegen der hohen Fremdmittelquote innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu keinem positiven Gesamtergebnis und sei deshalb als Voluptuarbetätigung einzustufen. Eine gegenteilige Prognoserechnung habe der Bw, entgegen seiner Ankündigung, nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wirtschaftliche Betätigungen, welche wiederholt zu negativen Ergebnissen führen, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen überhaupt die Eigenschaft einer Einkunftsquelle im Sinne des Abgabenrechtes zukommt. Dies setzt zunächst voraus, dass eine Betätigung grundsätzlich einer der in § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) abschließend aufgezählten Einkunftsarten zuzuordnen ist. In einem zweiten Schritt ist sodann eine Prüfung auf Basis und nach den Vorgaben der zu § 2 Abs. 3 EStG ergangenen LVO durchzuführen. Erst eine positive Beurteilung nach beiden Prüfungsmaßstäben begründet die steuerliche Beachtlichkeit der erzielten, negativen Ergebnisse.

Entspricht eine Betätigung keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG, hat eine Prüfung nach der LVO von vorne herein nicht statt zu finden. Dies trifft etwa auf Geschehnisabläufe zu, die der Privatsphäre zuzuordnen sind. Nach den Bestimmungen der §§ 20 EStG bzw. 12 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) dürfen mit derartigen Vorgängen zusammenhängende Ausgaben bzw. Aufwendungen weder bei der Ermittlung der Einkünfte noch beim Vorsteuerabzug berücksichtigt werden.

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese findet in verschiedensten, steuerlichen Regelungen ihren Ausdruck. In der Bundesabgabenordnung (BAO) dienen speziell die §§ 21 ff der Umsetzung dieses Prinzips.

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen im Allgemeinen vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Erstere für die Abgabenerhebung

grundsätzlich unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen orientieren sich vielmehr am wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Besonders gefährdet in Bezug auf ein Auseinanderklaffen zwischen der äußereren Erscheinungsform und dem wahren, wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes sind nach den Erfahrungen der Verwaltungspraxis Rechtsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Dies deshalb, weil es hier in der Regel an jenem Interessensgegensatz fehlt, der bei Geschäften unter Fremden typischer Weise vorliegt.

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen deshalb verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d. h. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 17.9.1990, 89/15/0019 stellvertretend für viele andere).

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Da der Interessensgegensatz bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur Anwendung (z.B. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083 bzw. aus jüngerer Zeit etwa 97/13/0215 vom 1.7.2003 und 97/13/0208 vom 1.6.2003).

Dem anhängigen Fall liegen, soweit das MV des Bw. mit der GmbH betroffen ist, eben solche Umstände zu Grunde, sodass der maßgebliche Sachverhalt an den dargestellten Grundsätzen bzw. Kriterien zu messen war.

Die Erstbehörde ist bei dieser Prüfung zum Ergebnis gelangt, dass das im März 1994 vereinbarte MV zwischen dem Bw. und der GmbH die genannten Kriterien nicht erfüllte, da es nicht fremdüblich ausgestaltet war. Entsprechend wurde es der Privatsphäre des Bw.

zugeordnet. Dem daraus erzielten, negativen Ergebnis kam daher insgesamt keine steuerliche Relevanz zu.

Der UFS schließt sich dieser Beurteilung an.

Stellt sich unter fremden Geschäftspartnern heraus, dass der Bestandnehmer nicht in der Lage ist, die Miete zu bezahlen, führt dies im Allgemeinen zunächst zu Versuchen, das aushaftende Entgelt auf gütlichem Weg hereinzubringen (Mahnwesen). Bleibt dies ohne Erfolg, werden in der Regel Maßnahmen zur zwangsweisen Hereinbringung gesetzt (Klangsandrohung bzw. –einbringung zur Erwirkung eines Exekutionstitels, in weiterer Folge Veranlassung der Durchführung von Exekutionsschritten). Daneben wird in dieser Phase üblicher Weise das MV von Seiten des Vermieters durch Kündigung beendet und erforderlichenfalls die Räumung des Mietobjektes veranlasst.

Kommt ein familienfremder Bestandgeber seinem Mieter bei auftretenden Zahlungsschwierigkeiten ausnahmsweise entgegen und setzt er vorübergehend einen Teil des vereinbarten Entgeltes aus, wird dies zweifellos - üblicherweise wohl unter Verrechnung entsprechender Zinsen - schriftlich dokumentiert. Dies schon deshalb, um im Falle notwendiger Einbringungsschritte oder gar einer Insolvenz des Mieters, ein Beweismittel für die Rechtsverfolgung zu besitzen.

Im hier zu erörternden Fall ist die GmbH nach den Feststellungen bei der BP praktisch von Beginn an ihren Zahlungsverpflichtungen aus dem MV nicht ordnungsgemäß nachgekommen. Nach dem klaren Wortlaut des Mietvertrages ist der Vermietungsbeginn mit April 1994 anzunehmen. Demnach war ab 1. April 1994 eine monatliche Nettomiete von 13.454,55 S vereinbart worden. Der Vertrag sieht für beide Parteien ein jederzeitiges Kündigungsrecht zum Ende eines Kalendermonates unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist vor.

Tatsächlich bezahlte die GmbH schon im ersten Jahr nur 19.723,64 S. Dies entspricht einer Miete für rd. 11/2 Monate. Im Jahr 1995 erhielt der Bw. das Entgelt für drei Monatsmieten. 1996 erreichten die Zahlungen der GmbH eine Höhe von knapp vier Monatsmieten. 1997 bezahlte die GmbH dagegen das Mietentgelt für rd. sieben Monate. Dies obwohl die Wohnung nach dem Berufungsvorbringen vor der neuerlichen Vermietung rd. drei Monate leer gestanden war (der Vertrag mit dem Folgemieter stammt vom 17. Juli 1997).

Bleibt ein fremder Mieter praktisch von Beginn an die vereinbarten Mietenzahlungen schuldig bzw. bezahlt diese nur fallweise, ist im Wirtschaftsleben zweifellos davon auszugehen, dass der Vermieter das Mietverhältnis so bald wie möglich beendet. Dies umso eher, wenn die vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten sehr großzügig gestaltet wurden. Keinesfalls lässt ein fremder Vermieter unter solchen Umständen nahezu drei Jahre ohne jegliche Einbringungsmaßnahmen vergehen.

Der Bw. hat im BP-Verfahren ausdrücklich erklärt, dass er wegen der Gesellschaftereigenschaft seines Vaters in der GmbH bezüglich des Mietzinses keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt hatte (Niederschrift vom 8.8.2002). Weiteren BP-Unterlagen ist zu entnehmen, dass eine Klage gegen die GmbH ausdrücklich nicht angestrebt wurde sondern lediglich eine Forderungsanmeldung im Falle der Konkursöffnung beabsichtigt war. Im Schriftsatz vom 3.9.1999 an den steuerlichen Vertreter des Bw. verweist die beauftragte Rechtsanwaltskanzlei in diesem Zusammenhang darauf, dass mit der Abweisung eines Konkursantrages gegen die GmbH mangels kostendeckenden Vermögens am 26.8.1999 nunmehr die Forderung gegen die GmbH "wohl als uneinbringlich anzusehen" sei.

Unter diesen Umständen bestehen aus Sicht des UFS keine Zweifel an der Richtigkeit der von der Erstbehörde vorgenommenen Beurteilung. Es kann dahin gestellt bleiben, ob bereits die Begründung des MV zwischen dem Bw. und der GmbH privat veranlasst war. Seine unwidersprochene Aufrechterhaltung trotz massiver Mängel bei der Entgeltsleistung von Beginn an, war es jedenfalls. Dass ein Fremdvermieter bereits vor 1995 reagiert hätte, erscheint durchaus glaubhaft, wenn schon ab dem zweiten Monat die Miete nicht mehr vereinbarungsgemäß entrichtet wurde. Im Übrigen ist eine nähere Auseinandersetzung, in welcher Art und zu welchem Zeitpunkt ein fremder Vermieter Einbringungsmaßnahmen gesetzt bzw. das Mietverhältnis beendet hätte, entbehrlich, weil der Bw. selbst eingeräumt hat, dass solche Maßnahmen aus privaten Motiven unterblieben sind.

Das Berufungsvorbringen bezüglich des schwierigen Grazer Vermietungsmarktes, welcher ein Festhalten am MV mit der GmbH als wirtschaftlich sinnvoller erscheinen habe lassen, erweist sich unter diesen Umständen als Schutzbehauptung. Es wird zudem durch den Umstand widerlegt, dass die Neuvermietung der Wohnung nach einem durchaus als üblich zu bezeichnenden Leerstehens-Zeitraum von drei Monaten möglich war und die tatsächlich vereinnahmten Mieteinnahmen, trotz der hingenommenen Einbußen bei der neu vereinbarten Mietzinshöhe, in den Folgejahren jeweils wesentlich über den von der GmbH erhaltenen Beträgen lagen.

In der Einschätzung des Ausmaßes der Zahlungsschwierigkeiten der GmbH ist das Berufungsvorbringen in sich widersprüchlich, wenn der Bw. einerseits darauf verweist, dass Einbringungsschritte gegen die GmbH ohnehin keine Erfolgsaussichten einzuräumen gewesen wären, während er anderseits aus dem Ansteigen der Mietenzahlungen eine Aussicht auf Besserung ableitet.

Nun lässt die Abweisung der Konkursöffnung mangels hinreichenden Massevermögens der GmbH im Sommer 1999 noch nicht den Schluss zu, dass Einbringungsschritte bereits ab 1994, dem Entstehen der ersten Mietzinsrückstände, oder auch erst 1997, als zur Vermeidung von Verjährungsfolgen jedenfalls Maßnahmen gesetzt werden hätten müssen, erfolglos geblieben

wären. Wenn zwischen Beginn des MV und Insolvenz der Mieterin mehr als fünf Jahre vergingen, in welchen das Unternehmen der GmbH am Markt tätig war, so lässt dies die Erfolglosigkeit von Einbringungsmaßnahmen während der Zeit des aufrechten MV auch tatsächlich nicht glaubhaft erscheinen.

Dass das MV gerade im Sommer 1997 beendet wurde, als die GmbH damit begonnen hatte, nicht nur ihren laufenden Mietzahlungsverpflichtungen nachzukommen sondern darüber hinaus auch den Mietenrückstand abzubauen, stützt zwar die Argumentation der Aussicht auf Besserung, untermauert aber gleichzeitig die private Veranlassung des Parteienhandelns. Kein fremder Vertragspartner würde im Zeitpunkt einer erkennbaren, wirtschaftlichen Erholung seines Gegenübers, die Geschäftsbeziehung mit diesem abbrechen, ohne zumindest den Versuch zu unternehmen, die noch offene Forderung einbringlich zu machen.

Die übrigen Argumente des Bw. zum MV mit der GmbH (Zahlungsschwierigkeiten als Unwöglichkeit, objektive Ertragsfähigkeit, Überschusserzielungsabsicht, Prognoserechnung mit Einbeziehung fiktiver Mieten) beziehen sich auf die Beurteilung des MV unter dem Blickwinkel der LVO. Da diese, wie eingangs dargestellt, aber zu unterbleiben hat, wenn die zu beurteilende Betätigung gar nicht unter die in § 2 Abs. 3 EStG fallenden Einkunftsarten zu subsumieren ist, kommt diesen Ausführungen keine Relevanz zu. Eine weitere Auseinandersetzung damit erübrigte sich daher.

Der Hinweis des Bw. auf das Unterlassen einer Forderungsabschreibung erscheint in Hinblick auf die Ermittlung der Vermietungseinkünfte durch Einnahmen-Ausgabenrechnung zudem unverständlich.

Aus Sicht des UFS erfolgte die Nutzung der Grazer Eigentumswohnung des Bw. daher jedenfalls bis zur Neuvermietung im September 1997 nicht zum Zwecke der Einkünftezielung sondern war privat veranlasst. Die vom Bw. begehrten steuerlichen Auswirkungen konnte dies aufgrund der Bestimmungen der §§ 20 EStG bzw. 12 Abs. 2 UStG nicht entfalten.

Soweit sich das Berufungsbegehren auf die Vermietung der Eigentumswohnung ab Herbst 1997 bezieht, bietet das Verfahrensergebnis dagegen keinen Grund, von einer privaten Veranlassung auszugehen. Vielmehr stellt sich der Sachverhalt zunächst als ein solcher dar, wie er grundsätzlich der Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist (§ 2 Abs. 3 iVm. § 28 EStG). Da der Bw. auch aus diesem MV im Prüfungszeitraum jährlich Werbungskostenüberschüsse erklärte, hatte allerdings eine Prüfung nach der LVO zu erfolgen. In Hinblick auf den Beginn dieses MV vor dem 28.11.1997 und da der Bw. von einer Erklärung nach § 8 Abs. 3 der VO Abstand genommen hat, sind die Bestimmungen der LVO in der

Stammfassung des BGBl 33/1993 anzuwenden. Demnach lauten die für die Beurteilung des anhängigen MV maßgeblichen Bestimmungen:

§ 1. Abs.1: *Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und- nicht unter Abs. 2 fällt.*

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) *Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, 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
Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 Abs. 4: *Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.*

§ 6: *Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.*

Die Beurteilung, ob sich Wirtschaftsgüter *in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen* bzw., ob eine Betätigung *einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung* entspricht, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht an den Umständen des Einzelfalles zu messen sondern *nach der Verkehrsauffassung* bzw. aus dem Blickwinkel einer typischen Betrachtungsweise. Danach fällt die Vermietung einer Eigentumswohnung in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 Z.1 der VO (etwa VwGH 30.1.2003, 99/15/0040; 28.2.2002, 96/15/0241 mit Verweis auf 92/14/0027

vom 5.5.1992). In den zitierten Erkenntnissen hat der VwGH zudem festgestellt, dies ebenfalls in ständiger Rechtsprechung, dass auch im Anwendungsbereich des § 1 Abs.2 LVO in der Stammfassung des BGBI 33/1993 ein Zeitraum von mehr als 20 Jahren bis zum Erreichen eines Gesamteinnahmenüberschusses als nicht mehr *überschaubar* anzusehen ist und eine derartige Betätigung daher unter den Liebhabereibegriff fällt. In die Beurteilung sind auch Zeiträume einzubeziehen, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, in Hinblick auf die beabsichtigte Vermietung aber bereits Mittel aufgewendet wurden (dazu nochmals VwGH 96/15/0241 mit Verweis auf weitere Vorerkenntnisse).

Bei Auftreten von Verlusten aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen ist somit auch im hier maßgeblichen Anwendungsbereich der Stammfassung der LVO 1993 grundsätzlich von einer Liebhabereibetätigung auszugehen. Dies gilt dann nicht, wenn die Art der Bewirtschaftung innerhalb eines Zeitraumes von rd. 20 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung nicht derart geändert wird, dass ein Gesamtüberschuss erzielbar wird. Unter Gesamtüberschuss ist nach § 3 der VO der Gesamtbetrag der Einnahmenüberschüsse abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste im *überschaubaren* Zeitraum zu verstehen.

Ob die Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung insgesamt einen Einnahmenüberschuss innerhalb des maßgeblichen Zeitraumes erwarten lässt, ist an Hand der objektiven Ertragsfähigkeit der Betätigung zu beurteilen. Dabei ist vorausschauend abzuschätzen, ob diese in der konkret geführten Art und Weise – also ohne wesentliche Änderungen – zu einem Gesamtüberschuss innerhalb des Zeitraumes von rd. 20 Jahren führen kann. Der VwGH lässt für die Einschätzung der Chance auf einen Gesamterfolg subsidiär auch eine Beurteilung an Hand des nach außen in Erscheinung tretenden Strebens des Wirtschaftenden nach einem positiven Gesamtergebnis zu (VwGH 24.6.1999, 97/15/0082).

Eine Beurteilung, ob innerhalb des erforderlichen Zeitraumes ein Gesamterfolg erzielt werden kann, ist - sofern dies nicht in besonderen Einzelfällen bereits von vorne herein aussichtslos erscheint – generell erst nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes möglich. Für die Vermietung von Eigentumswohnungen ist nach der VwGH-Judikatur im Allgemeinen ein Beobachtungszeitraum von 5 – 8 Jahren angemessen (z.B. VwGH 26.6.1990, 89/14/0295).

Im Zweifel ist an Hand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass innerhalb des Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar ist. Die Prognoserechnung sind einerseits die seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten und anderseits die nach den bisherigen Erfahrungen im restlichen Zeitraum realistischer Weise noch zu erwartenden

steuerlichen Ergebnisse zu Grunde zu legen. Bei der Vermietung von Eigentumswohnungen sind dabei etwa die zu erwartende Mietzinshöhe einschließlich allenfalls vereinbarter Wertsicherungen, das Mietausfallswagnis, die Entwicklung der Fremdkapitalzinsen sowie der zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand abzuschätzen (vgl. Rauscher/Grübler, Die steuerliche Liebhaberei, S. 165 ff).

Ausgangspunkt der Prognoserechnung muss die vom Abgabepflichtigen konkret gewählte Gestaltung seiner Vermietungstätigkeit sein und nicht etwa ein fiktives, tatsächlich in dieser Form gar nicht umgesetztes MV (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Auf den Erfahrungen der bisherigen Vermietung aufbauend sind die künftigen Entwicklungen realistisch abzuschätzen. Die konkret im Beobachtungszeitraum ausgeübte Vermietungstätigkeit ist also in die Zukunft zu projizieren. Ziel ist es, die objektive Eignung dieser Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges beurteilen zu können.

Mit den Aussagen über zukünftige Entwicklungen beinhaltet die Prognoserechnung einen Schätzungsanteil, dem gewisse Unsicherheiten immanent sind. Dies entspricht allerdings dem Wesen einer Schätzung und ist daher in Kauf zu nehmen. Ergibt eine spätere ex post Betrachtung ein Abweichen des tatsächlich erzielten Ergebnisses vom prognostizierten, ist zu prüfen, ob die Ursachen dafür in nicht vorhersehbaren Unwägbarkeiten oder aber in einer, gegenüber der ursprünglich gewählten Form, geänderten Bewirtschaftung der zu beurteilenden Vermietungseinheit liegen. Unwägbarkeiten ändern an der Beurteilung aufgrund der bisherigen Prognoserechnung nichts. Weicht das tatsächlich erzielte Ergebnis dagegen von der Prognose ab, weil der Vermieter die Art der Bewirtschaftung geändert hat, beginnt mit dieser Änderung ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen. In diesem Fall hat die steuerliche Beurteilung der in der Zeit vor der Umstellung erzielten Ergebnisse weiterhin auf Basis der ursprünglichen Prognoserechnung zu erfolgen (sofern diese realistisch war). Dies deshalb, weil nicht das tatsächlich erzielte Ergebnis sondern die objektive Eignung der zu beurteilenden Tätigkeit für deren steuerliche Behandlung maßgeblich ist (3.7.1996, 93/13/0171).

Ergibt sich aus einer ordnungsgemäß und realistisch erstellten Prognoserechnung innerhalb des Beurteilungszeitraumes ein Gesamtüberschuss, spricht dies für die Annahme einer Einkunftsquelle ab Beginn der Bewirtschaftung und bis zu einer allfälligen Änderung der Bewirtschaftungsart. Im gegenteiligen Fall ist für den gleichen Zeitraum von einer Liebhabereibetätigung auszugehen. Die jeweilige Beurteilung gilt sowohl für die ertragsteuerliche Behandlung als auch – aufgrund der Bestimmung des § 6 LVO - für den Bereich der Umsatzsteuer.

Für das hier zu beurteilende MV ist aufgrund der bereits dargestellten Umstände der "Beginn der Bewirtschaftung" mit jenem Zeitpunkt anzunehmen, in welchem die privat veranlasste

Nutzung durch die GmbH endete. Nach den Ausführungen des Bw. war dies rd. drei Monate vor der erstmaligen Vermietung zu Wohnzwecken, somit in etwa Mitte 1997 der Fall. Bis dahin fand keine Bewirtschaftung zum Zwecke einer Einkünfteerzielung statt.

Damit erübrigts sich aber auch bereits die Klärung der Frage, ob in der Vermietung zu Wohnzwecken ab Herbst 1997 eine Änderung der Bewirtschaftung im Sinne der LVO zu erblicken ist. Dieses MV stellte vielmehr erst den Beginn der Bewirtschaftung der Eigentumswohnung im steuerlichen Sinn dar. Für die Berücksichtigung tatsächlich erzielter oder fiktiv erzielbarer Einnahmen vor diesem Zeitpunkt in einer Prognoserechnung bleibt daher kein Raum. Als *überschaubarer* Zeitraum im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO sind die Jahre 1997 – 2017 maßgeblich.

Der Zeitraum vor Beginn der Einnahmenerzielung, welcher zusätzlich zu berücksichtigen ist, beschränkt sich auf jene drei Monate, in welchen die Wohnung leer stand.

Nach den meldebehördlichen Daten hatte der neue Mieter von September 1997 bis September 2002 seinen Hauptwohnsitz in dieser Eigentumswohnung des Bw. Für die Voluptuarbeurteilung stand somit der erforderliche Beobachtungszeitraum von fünf Jahren zur Verfügung.

Der Bw. hat im Zuge des BP-Verfahrens niederschriftlich angegeben, das MV mit dem neuen Mieter werde voraussichtlich über die im Mietvertrag vom Juli 1997 festgelegte 10jährige Laufzeit fortgesetzt werden. Nach dem Berufungsvorbringen plante er allerdings, die monatlichen Einnahmen bei dieser Verlängerung auf (wertgesichert) 10.100,- S anzuheben.

In dieser Erhöhung um 6,3% bei ansonsten unveränderten Vertragsbestimmungen ist zweifellos keine Änderung der Bewirtschaftung zu erblicken, durch welche ein neuer Beobachtungszeitraum ausgelöst wird. Dem für die Prognoserechnung maßgeblichen Zeitraum 6/1997 - 9/2017 war deshalb das MV vom Juli 1997 unter Einbeziehung der geplanten Mietzinsanhebung ab September 2007 zu Grunde zu legen.

Ob durch eine nicht geplante, vorzeitige Beendigung dieses MV im Jahr 2002 allenfalls ein neuer Beobachtungszeitraum für die Voluptuarbeurteilung ausgelöst wurde, ist bei der Besteuerung dieses Jahres zu klären. Für die anhängigen Verfahrenszeiträume kommt diesem Umstand, wie oben dargestellt wurde, keine Bedeutung zu.

Bei Erstellung der Prognoserechnung war einnahmenseitig zu berücksichtigen, dass im Mietvertrag vom Juli 1997 eine Pauschalmiete vereinbart worden war, welche neben der Nettomiete auch die Betriebskosten (BK) und die gesetzliche Umsatzsteuer (USt) umfasst hatte.

Nach den Angaben der Abgabenerklärungen 1997 bis 2000 betragen die monatlichen BK für die Eigentumswohnung 3.136,64 S (netto). Bereinigt um die USt war somit eine Nettomiete von 5.500,- S vereinbart worden, bzw. ab 2007 eine solche von 5.846,50 S (+ 6,3%) geplant.

Allein aus der im Mietvertrag vom Juli 1997 vereinbarten Indexanpassung bis Jänner 2006 (= dzt. jüngster, veröffentlichter Indexwert) ergibt sich bereits eine Erhöhung um 15,3%. Die geplante Anhebung auf 10.100,- S bewirkt somit tatsächlich eine weitere Verschlechterung der Einnahmensituation im Prognosezeitraum.

Unter Berücksichtigung der vereinbarten Indexanpassung (Anpassung bei Überschreiten von +/- 5%, Basiswert 9/97 Verbraucherpreisindex 1986) und bei Annahme gleich bleibender Indexsteigerungen (Überschreiten der 5%-Grenze jeweils nach ca. drei Jahren) waren somit für den Prognosezeitraum Nettoeinnahmen von 1.442.793,- S (= 104.852,- €) zu erwarten.

Dem standen nach dem Ergebnis des erstinstanzlichen Verfahrens auf der Ausgabenseite neben einer jährlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) von 23.250,- S vor allem die Kosten der Fremdfinanzierung gegenüber.

Der Ankauf der Eigentumswohnung war ursprünglich mittels Schillingsdarlehen finanziert worden. Per 1. März 1997 war diese Finanzierung auf ein endfälliges Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken mit einer Laufzeit bis Juni 2014 umgestellt worden. Nach den Angaben des Bw. war eine vorzeitige Rückzahlung dieses Darlehens nicht geplant.

Für das zum Zeitpunkt der Konvertierung mit 2.076.153,25 S aushaftende Kapital war zunächst ein Zinssatz von 3,875% vereinbart. In weiterer Folge sollten revolvierende 6-Monats-Fixzinstranchen auf Basis der jeweils bei Verlängerung einer Tranche maßgeblichen "Refinanzierungskosten für entsprechende Vorlagen"..."zuzüglich einer Marge von 2%, gerundet auf das nächste volle 1/8" gelten.

Bei Ausnutzung in Schilling war als Referenzwert die Sekundärmarktrendite für Anleihen + 0,75% Marge, mindestens aber der 3-Monats-VIBOR-Wert zuzüglich einer Marge von 2%, gerundet auf das nächste volle 1/8 vereinbart.

Der seit der Euro-Umstellung als Referenzwert für Refinanzierungen allgemein zur Anwendung kommende EURIBOR lag mit seinem 3-Monats-Wert seit seiner Einführung am 1.1.1999 zu den hier maßgeblichen Zinsfälligkeitsterminen (1.3. und 1.9. eines jeden Jahres) zwischen 4,85% (1.9.2000) und 2,06% (1.3.2004). Unter Berücksichtigung der vereinbarten 2%-Marge fielen daher jährlich Zinsen zwischen 4% und 6,85% des o.a. Kapitalbetrages an (Quelle: <http://de.wikipedia.org>).

Bei Einbeziehung von Nebenkosten bzw. Spesen ergibt sich eine entsprechend höhere Effektivverzinsung. Nach den Daten in den Abgabenerklärungen 1999 /2000 lag diese im

Jahr 1999 bei 5,61% (116.323,- S) bzw. 2000 bei 6,42% (133.182,- S). Für 1998 errechnet sich eine solche von 6,21% (128.783,- S).

Bei einer auf Basis der o.a. EURIBOR-Werte für 2001 - 2005 angenommenen durchschnittlichen Effektivverzinsung von 5%, entsteht jährlich ein Zinsaufwand von 103.808,- S. Unter der Annahme eines annähernd gleich bleibend niedrigen Zinsniveaus ist somit bis zur Endfälligkeit des Darlehens im Juni 2014 von Gesamtfinanzierungskosten im Betrag von insgesamt 1.779.696,- S auszugehen. Ergänzt um die AfA ergeben sich daraus Gesamtwerbungskosten für den Prognosezeitraum 6/1997 – 9/2017 von 2.244.696,- S (= 163.128,- €), woraus ein Werbungskostenüberhang von 801.903,- S (= 58.276,- €) resultiert. Dies ohne Berücksichtigung eines Zinsausfallsrisikos (Stichwort Rezession am Grazer Vermietungsmarkt) auf der Einnahmenseite bzw. von jeglichen Erhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten innerhalb des 20jährigen Prognosezeitraumes. In der Berechnung fehlt überdies die Zinsenbelastung des Jahres 1997, in welchem zudem die Konvertierungskosten des Fremdwährungsdarlehens angefallen sind, zur Gänze. Ebenso blieb jeglicher Anstieg des Zinsniveaus von den historisch tiefen Ständen der vergangenen Jahre, wie er sich bereits seit 2005 wieder abzeichnet, unberücksichtigt.

Am negativen Gesamtergebnis ändert sich daher auch nichts, wenn der Bw. bei seinen Verhandlungen mit der Kredit gebenden Bank im Jahr 2002 ein günstiges Ergebnis erzielen konnte. Ist doch davon auszugehen, dass selbst im günstigsten Fall ein über dem jeweiligen EURIBOR-Wert liegender Zinssatz vereinbart wurde. Da es sich bei Banken um gewinnorientierte Unternehmen handelt, erscheint es realistisch, dass sich das Absenken des Zinssatzes innerhalb der vereinbarten 2%-Marge bewegt hat.

Bei Annahme einer ohnehin bereits unrealistisch günstig erscheinenden, durchschnittlichen Zinsenbelastung von 3% ab 2002 fällt bis zur Endfälligkeit des Darlehens im Jahr 2014 eine Zinsenbelastung für 1/1998 – 6/2014 von 1.260.653,- S an. Am negativen Gesamtergebnis der Prognoserechnung ändert sich dadurch nichts. Eine darüber hinausgehende Absenkung des Zinsaufwandes erscheint nur durch eine – ungeplante – vorzeitige (Teil-) Tilgung des Darlehens denkbar. Eine derartige Maßnahme würde aber im Sinne der herrschenden Judikatur eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstellen, durch welche ein neuer Beobachtungszeitraum ausgelöst wird. Allfällige steuerliche Auswirkungen könnten sich daraus nur für die Zukunft ergeben. Die Besteuerung der anhängigen Verfahrenszeiträume kann dadurch nicht berührt werden.

Unter diesen Umständen konnte die Erstbehörde berechtigt darauf verzichten, die vom Bw. angekündigte, geänderte Prognoserechnung vor der Rechtsmittelvorlage an den UFS einzufordern.

In Bezug auf die Grazer Eigentumswohnung war die Vermietungstätigkeit des Bw. im Verfahrenszeitraum somit als steuerlich unbeachtliche Voluptuarbetätigung einzustufen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 1995 – 2000 und der Umsatzsteuerbescheid 2000 bleiben daher unverändert im Rechtsbestand.

Graz, am 20. März 2006