



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Otto Dworzak, Steuerberater, 1070 Wien, Schrankgasse 12, vom 13. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch HR Dr. Karl Beck, vom 20. April 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000 bis 2002 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2000 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw ist Chirurg. Mit Kaufverträgen vom 1. November 1994 erwarb er die Liegenschaften Scha (Kaufpreis 900.000 S) und Schö (Kaufpreis 946.100 S) in Li. Neben diesen beiden Liegenschaft ist der Bw auch Eigentümer einer weiteren Liegenschaft in Li, die er selbst privat nutzt.

Die Liegenschaft Scha umfasst laut Grundbuch eine Gesamtfläche von 54.317 m², wovon 9.443 m² als landwirtschaftlich genutzt und 54.317 m² als Wald ausgewiesen sind. Darauf befindet sich ein Gebäude mit einer Baufläche von 271m². Beim Gebäude befindet sich ein Naturteich. In den Jahren 1995 bis 1997 erfolgte eine Instandsetzung des Gebäudes und dessen Neuausstattung mit Gesamtkosten im Betrag von 3,331.996 S. In den Jahren 1999 und 2000 vermietete der Bw die Liegenschaft und erzielte daraus Mieteinnahmen im Betrag von 150.000 S.

Die Liegenschaft Schö umfasst laut Grundbuch eine Gesamtfläche von 47.399 m², wovon 7.701 m² als landwirtschaftlich genutzt und 38.567 m² als Wald ausgewiesen sind. Darauf befindet sich ein Gebäude mit einer Baufläche von 191 m². In den Jahren 1995 bis 1997 erfolgte eine Instandsetzung des Gebäudes und dessen Neuausstattung sowie die Errichtung eines Pools mit Gesamtkosten im Betrag von 2,551.059 S. In den Jahren 1999 und 2000 vermietete der Bw die Liegenschaft und erzielte daraus Mieteinnahmen im Betrag von 120.000 S.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 11. Oktober 2001 die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 2000 und mit Bescheiden vom 28. November 2002 die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 2001 erklärungskgemäß (die Einkommensteuer für 2001 jedoch vorläufig) fest. Im Juli 2003 brachte der Bw die Jahreserklärungen für das Streitjahr 2002 beim Finanzamt ein.

Im Jahr 2003/2004 führte das Finanzamt beim Bw eine Prüfung der Aufzeichnungen der Streitjahre durch.

Im Zuge der Prüfung erstellte der Bw für die Bewirtschaftung der beiden Liegenschaften Prognoserechnungen, wonach sich jeweils nach 23 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergibt, und zwar 20.034 € (Scha) und 14.279 € (Schö).

Das Finanzamt beurteilte die Vermietungstätigkeit dennoch als Liebhaberei, schied die Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage und die im Jahr 2000 erklärten Einnahmen aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage aus und versagte auch den mit den beiden Liegenschaften zusammenhängenden Vorsteuern im Betrag von 19.780 S (2000), 8.637 S (2001) und 822 € die Abzugsfähigkeit (Tz 15 des Prüfungsberichts). Weiters versagte das Finanzamt im Zusammenhang mit der Betätigung des Bw als Chirurg stehenden Bewirtungskosten im Betrag von 7.895 S (2000), 17.447,50 S (2001) und 774,55 S (2002) die steuerliche Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben.

Im Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen führt das Finanzamt zur Liebhaberei aus, dass die Verluste nicht anerkannt würden, weil laut vorgelegter

Prognoserechnungen in Zusammenschau mit den bisher aus den genannten Liegenschaften erzielten Einnahmen die Erreichung eines Gesamtüberschusses in angemessener Zeit nicht wahrscheinlich erscheint. Wegen der weiteren Beurteilung der Liegenschaften als Einkunftsquelle würden die Bescheide vorläufig erlassen (Tz 24). Zu den Bewirtungskosten führt der Prüfer unter Wiedergabe des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 aus, dass der mehrmaligen Aufforderung, die an den Geschäftsessen teilnehmenden Personen zu nennen, nicht entsprochen worden sei.

Unstrittig ist die Feststellung, dass die bisher bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft geltend gemachte Nutzung einer weiteren Liegenschaft in Li privat veranlasst und deshalb steuerlich unbeachtlich ist. Ebenso unstrittig ist die Vermietung eines in Wien befindlichen Wohngebäudes, für welches der Bw ebenso jährlich beträchtliche Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen gelten macht.

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 20. April 2004 setzte das Finanzamt nach Abschluss der Prüfung der Aufzeichnungen jeweils im wiederaufgenommenen Verfahren für das Streitjahr 2000 die Umsatzsteuer mit 4.042,64 € (Abgabennachforderung 4.195,76 €) und die Einkommensteuer mit 71.074,03 € (Abgabennachforderung 24.508,91 €) fest. Ebenfalls jeweils im wiederaufgenommenen Verfahren setzte das Finanzamt für das Streitjahr 2001 die Umsatzsteuer mit 2.379,82 € (Abgabennachforderung 3.359,23 €) und die Einkommensteuer mit 67.120,63 € (Abgabennachforderung 15.704,60 €) fest. Für das Streitjahr 2002 setzte es (erstmalig) die Umsatzsteuer mit 3.845,48 € (Abgabengutschrift 2.786,46 €) und die Einkommensteuer mit 78.772,31 € (Abgabennachforderung 18.818,33 €) fest. Sämtliche Abgabenfestsetzungen erfolgten vorläufig.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 13. Mai 2004 bringt der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter zum Streitpunkt Liegenschaftsvermietung vor, der Beweggrund für die Errichtung der beiden Wohnhäuser sei die Begründung einer Einkunftsquelle mit Hilfe der Anlage von Ersparnissen und von Fremdmitteln mit der begründeten Erwartung von Erträgen, die über den voraussichtlichen Sparzinsen lägen, gewesen. In dieser Planung sei er von einer Reihe örtlicher Persönlichkeiten bestärkt worden, die ihm einen im Zusammenhang mit dem Betrieb der "aufstrebenden" Golfanlage in Ha verbundenen Aufschwung der Infrastruktur und des Fremdenverkehrs im Bezirk Li vor Augen gehalten hätten. Nach Beendigung der eigentlichen Bauführung und der nachträglich erforderlichen Adaptierungen sei im Jahr 2000 eine Vermietung beider Objekte mit einem Gesamtpreis von 270.000 S möglich. Es habe sich daraus auch die Erfahrung ergeben, dass es künftig erstrebenswert sei, keine kurzfristigen Mieter zu suchen, sondern vor allem aus dem Kreis der betuchten Golfspieler und deren Familien Dauerinteressenten zu gewinnen. Das würde bedeuten, dass mit den Anlage

pfleglicher umgegangen werde und auch die Betreuung durch den Vermieter bzw. seine Hilfskräfte weitaus weniger Aufwand erfordern werde. Was nun die steuerliche Beurteilung dieser Einkünfte betreffe, so sei wohl dargetan, dass die Errichtung der Wohnhäuser nicht in einer der Lebensführung begründeten Neigung gelegen sei. Er bewohne das Haus Schö 21 bis zu heutigen Tag und habe bzw. hätte nie die Absicht gehabt, die beiden Häuser für andere als Vermietungszwecke zu verwenden. Die Erwartung eines Gesamtüberschusses werde nach Abschluss von Dauermietverträgen, die im heurigen Jahr abgeschlossen würden, realisiert. Es würden Prognoserechnungen erstellt und deren Ergebnis der "Behörde" bekannt gegeben. Für die Behandlung als Liebhaberei sei das Finanzamt eine ausreichende Begründung schuldig geblieben. Es werde weder der Begriff der "angemessenen Zeit", in der ein Gesamtüberschuss wahrscheinlich erscheine, konkretisiert, noch sei auf die im Jahr 2000 erzielten Mieteinnahmen (270.000 S), aus denen die Wahrscheinlichkeit künftiger Überschüsse sehr wohl erkennbar sei, eingegangen worden. Zum Streitpunkt "Bewirtungskosten" führt das Berufungsschreiben aus, dass es sich bei diesen Kosten ihrem Wesen nach eindeutig um Fortbildungskosten handle. Auf Grund seiner enormen fachlichen und auch zeitlichen Belastung sei es ihm oft unmöglich, an Seminaren und ähnlichen der ärztlichen Fortbildung dienenden Veranstaltungen teilzunehmen. Um nicht gänzlich den Anschluss an wesentliche Neuerungen zu verlieren, habe es sich ergeben, dass einige Kollegen sich fallweise zusammenfänden, um die jeweils neuesten Erkenntnisse auszutauschen. An diesen Besprechungen hätten ua. die Prof. Dr. WE und Prof. Dr. MZ teilgenommen. Da der Kollegenkreis öfters gewechselt habe (je nach Abkömmlichkeit der Ärzte und unabhängig davon, wer als Teilnehmer von Kongressen jeweils neue fachliche Erkenntnisse gehabt habe), könnten weitere Kollegen namhaft gemacht werden. Bei zwei seiner Kollegen, die derzeit an ausländischen Instituten arbeiteten, hänge dies davon ab, dass er erst deren Aufenthaltsort ermitteln müsse. Denn es scheine selbstverständlich, dass ihre Zustimmung aus Namensnennung vorher einzuholen sei. Öfters fänden diese Fachgespräche auch im privaten Rahmen statt. Hier würden die Kosten vom jeweiligen Gastgeber getragen und steuerlich demnach nicht geltend gemacht. Wenn jedoch eine Privatzusammenkunft nicht möglich sei, müsse erforderlicherwise ein Lokal aufgesucht werden. Diese relativ geringfügigen Kosten würden jeweils abwechselnd steuerlich geltend gemacht. Diese Vorgangsweise sei für alle Seiten vorteilhaft, weil sich der einzelne Mediziner Zeit und Geld erspare, welche Kosten er sonst für Fachvorträge in den verschiedensten Orten zu tragen hätte (Reisespesen, Übernachtungen, Kurs- und Kongressgebühren usw.) und andererseits die für seine praktische Arbeit relevanten Themen wählen und somit seine speziellen Fachkenntnisse gezielt erweitern könne. Auch der Fiskus profitiere von dieser Form der fachlichen Fortbildung, weil einerseits die Abzugsfähigkeit der ungleich höheren Kongresskosten außer Zweifel stehe, andererseits seine Spesen nur einen Bruchteil davon

betrügen. Da nach Erhebung der WHO sich der medizinische Wissensstand alle drei Jahre verdopple, sei es augenscheinlich, dass eine ständige Information des Arztes dringend erforderlich sei. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe in mehreren Erkenntnissen festgestellt, dass Fortbildungskosten dazu dienen, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Auf die Erkenntnisse vom 30. Jänner 1990, 89/14/0227, 307, und vom 29. November 1994, 90/14/0215, werde hingewiesen. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1992, 91/16/0137) sei die Erlassung vorläufiger Bescheide nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung des Sachverhaltes zu ersparen, um sich die Abgabeneinnahmen sofort vorbehaltlich des späteren Ermittlungsverfahrens zu verschaffen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im April 2005 zur Entscheidung vor.

Der unabhängige Finanzsenat führte am 23. Juni 2005 in Anwesenheit des Bw und der Vertreter beider Parteien einen Augenschein bei beiden Liegenschaften durch.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Liegenschaftsvermietung

Gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 in der Fassung vor BGBl. II Nr. 358/1997 (bei Betätigungsbeginn [= erstmaliges Anfallen von Ausgaben] vor dem 14. November 1997) ist Liebhaberei 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) 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 Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Im Berufungsfall handelt es sich um in einer ruhigen, abgeschiedenen, landschaftlich schönen Gegend befindliche Liegenschaften, wo die Freizeit verbracht werden kann. In Anbetracht der qualifizierten Nahebeziehung zur Lebensführung handelt es sich dabei geradezu klassisch um Wirtschaftsgüter im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 (vgl. VwGH 21.10.2003, 97/14/0161).

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 (§ 2 Abs. 4 LVO). Bei Vermietung von Freizeitliegenschaften gilt – so der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zur Rechtslage vor BGBl. II Nr. 358/1997 – als überschaubarer Zeitraum ein Zeitraum von etwa 20 Jahren.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Der Bw hat im Prüfungsverfahren für beide Liegenschaften Prognoserechnungen vorgelegt und darin dargestellt, dass die Vermietung in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Das Finanzamt hat demgegenüber nur festgestellt, dass die Erreichung eines Gesamtüberschusses in angemessener Zeit nicht wahrscheinlich erscheint.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach zum Ausdruck gebracht hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung auch nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung (vgl. zB VwGH 27.4.2000, 99/15/0012, mwN).

Vor diesem Hintergrund verneint der unabhängige Finanzsenat das Vorliegen von Liebhaberei. Die Vermietungstätigkeit ist an sich als Einkunftsquelle und als unternehmerische Tätigkeit zu beurteilen.

Was die Umsatzsteuer 2001 und 2002 sowie die Einkommensteuer 2002 betrifft, so ist die Berufung mit dieser Beurteilung jedoch noch nicht in ihrer gesamten abgabenrechtlichen Auswirkung entschieden.

Der Bw hat nämlich von 2001 bis März 2004 keine Mieteinnahmen aus den beiden Liegenschaften erzielt und hegt für beide Liegenschaften konkrete Veräußerungsabsichten (siehe ua das Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 18. Jänner 2006, wonach der Bw mehrere Makler mit der Veräußerung beauftragt hat). Eine ernsthafte Vermietungsabsicht ist beim Bw zumindest seit Mitte 2001 (erfolglos gebliebener Versuch der Vermietung an den neuen Geschäftsführer des nahe liegenden Golfclubs) nicht mehr zu erkennen.

Die Mietersuche erfolgt nach Aussage des Bw bei seiner Einvernahme am 23. Juni 2005 durch „Bekanntgabe im Golfclub“. Anzeigen in einer Tageszeitung hat der Bw nach eigener Aussage nur in den Jahren 1998 und 1999 aufgegeben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss auf Grund der vom Steuerpflichtigen gesetzten Handlungen die eindeutige Vermietungsabsicht erweislich sein (vgl. zB VwGH 18.3.1997, 96/14/0045; VwGH 20.9.2001, 96/15/0231). Die bloße „Bekanntgabe im Golfclub“ kann die Vermietungsabsicht des Bw in der Folge nicht erweisen, zumal diese Art der Mietersuche langjährig (ab 2001) erfolglos geblieben ist.

Was die „Vermietungstätigkeit“ des Bw ab Frühjahr 2004, betrifft, so beurteilt sie der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung als bloß vorgetäuscht, um den im Prüfungsverfahren getroffenen Feststellungen des Finanzamtes bezüglich Liebhaberei im Berufungsverfahren entgegenzuwirken.

Die Schlussbesprechung fand am 6. April 2004 statt. Danach erließ das Finanzamt die Bescheide vom 20. April 2004, denen ua die Liebhabereibeurteilung zu Grund liegt. Ab 29. April 2004 finden sich erstmals wieder „Mieteinnahmen“ auf dem Bankkonto des Bw.

Der unabhängige Finanzsenat sieht sowohl im engen zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Abschluss der Außenprüfung bzw. den dort getroffenen Feststellungen und der Wiedererzielung von Mieteinnahmen als auch in der Tatsache, dass plötzlich und gleichzeitig wieder „Mieteinnahmen“ für beide Liegenschaften (die zuletzt mehrjährig nicht vermietet waren) erzielt wurden, Indizien dafür, dass es sich dabei um bloß vorgetäuschte Mietzinszahlungen handelt.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die Mieteinnahmen ab 2004 bloß vorgetäuscht sind, sieht der unabhängige Finanzsenat darin, dass die „Mieteinnahmen“ unter den Mieteinnahmen liegen, die der Bw von „denselben Mietern“ in den Jahren 1999 und 2000 erhalten hat (für jede Liegenschaft jeweils monatlich 5.000 S), und noch viel weiter von jenen Mieteinnahmen entfernt liegen, die sich der Bw für die Vermietung – im Hinblick auf die Qualität und Ausstattung der Liegenschaften durchaus angebracht – vorstellt (für jede Liegenschaft 1.000 € zzgl. Umsatzsteuer und Betriebskosten: siehe auch Vorhalt vom 29. Juni 2005 und Vorhaltsbeantwortung vom 1. August 2005).

In diesem Zusammenhang hat auch Indizwirkung, dass es keine schriftlichen Mietverträge, keine Kautionszahlungen, keine Betriebskostenabrechnungen oder sonstigen Aufzeichnungen gibt. Das völlige Fehlen von schriftlichen Unterlagen, die sonst üblicherweise bei einer Vermietung an Fremde vorhanden sind, ist für den unabhängigen Finanzsenat ebenso ein Indiz, dass die Mietverhältnisse vorgetäuscht werden, wie die Tatsache, dass der Bw für die

mit großem finanziellen Aufwand sanierten und luxuriös ausgestatteten Liegenschaften keine Kautions verlangt hat und keine Betriebskosten abrechnet.

Den Bemühungen des unabhängigen Finanzsenates, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungen über den Stromverbrauch die Nutzung der Liegenschaften zu beurteilen, ist der Bw überhaupt nicht entgegen gekommen. Trotz Ersuchens zur Vorlage sämtlicher Verbrauchsabrechnungen für die Jahre 1999 bis 2005 hat der Bw lediglich die Stromabrechnung 1999 für Schö, die Erlagscheine des Stromversorgers sowie Versicherungspolizzen und Grundsteuervorschreibungen der Gemeinde vorgelegt. Damit hat er sich der Beurteilung der Nutzung der Liegenschaften über den Verbrauch zur Gänze entzogen. Der unabhängige Finanzsenat sieht in der Vorgehensweise des Bw ein weiteres Indiz dafür, dass die Mietverhältnisse ab 2004 bloß vorgetäuscht sind.

Nicht unerwähnt bleiben sollen die Bemühungen des unabhängigen Finanzsenates, vom Bw Unterlagen über die „Mietverhältnisse“ zu bekommen. In der Niederschrift vom 23. Juni 2005 machte der Bw die Zusage zur Vorlage von Aufzeichnungen über die „Vermietungstätigkeit“. Später hat der Bw im Schreiben vom 1. August 2005 behauptet, er könne keine Zahlungsbelege vorlegen, weil sie „bei Kellerüberflutung (Hochwasser 2003)“ vernichtet worden seien. Über Nachfrage des unabhängigen Finanzsenates gab der Bw - in Abkehr von seinem bisherigen Vorbringen - mit Schreiben vom 9. September 2005 als Grund für die von ihm behauptete Vernichtung der Unterlagen an, dass das Hochwasser im in die Kellerräume E-Gasse (Anmerkung: im 13. Bezirk in Wien) „in Form einer Kanalverstopfung“ eingedrungen sei und das Kanalwasser die Unterlagen vernichtet habe. Auf das Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates, die Tatsache der Überschwemmung durch Kanalverstopfung durch Vorlage der Versicherungsmeldung und der Rechnung über die Schadensbeseitigungskosten nachzuweisen, antwortete der Bw, der Wassereintritt sei nicht gemeldet worden. Im Zuge eines Telefonates mit dem steuerlichen Vertreter hat der unabhängige Finanzsenat klar gemacht, dass eine Kanalverstopfung nicht ohne Spezialgeräte zu beseitigen sei, weshalb es über diese Arbeit jedenfalls eine Rechnung eines dazu ausgerüsteten Unternehmers geben müsse. Dem folgenden schriftlichen Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates, den Versicherungsvertrag für das Gebäude und die Rechnung über die Beseitigung der Kanalverstopfung vorzulegen bzw. die Kanalreinigungsfirma namhaft zu machen, entsprach der Bw insofern nicht, als er den damals geltenden Versicherungsvertrag samt Ergänzungen nur unvollständig vorlegte (es fehlt die Versicherungspolizze sowie die zweite und dritte Folgepolizze) und er über die Beseitigung der Kanalverstopfung überhaupt keine Angaben machte, sondern die Besprechung der „Angelegenheit Kanalverstopfung“ auf eine geplante zweite Einvernahme verschob. Nachdem der unabhängige Finanzsenat den Bw davon unterrichtet hatte, dass eine zweite Einvernahme nicht stattfinden werde und er die

Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme habe, teilte der Bw in der Stellungnahme vom 14. Jänner 2005 mit, die Kanalrohre seien mit Baumwurzeln aus dem Nachbargarten durchwachsen, weshalb es im Sommer 2003 nach starken Regenfällen zu einem Wasserrückstau mit Überschwemmungsfolge im Keller gekommen sei. Das Wasser sei dann wieder von selbst abgeronnen sei.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist es erwiesen, dass der Bw über keine Unterlagen bezüglich der Vermietungstätigkeiten verfügt hat (weil sie ja vorgetäuscht waren) und es sich bei dem Vorbringen, die Unterlagen seien durch Wasser vernichtet worden, um eine bloße Zweckbehauptung des Bw handelt, um das Nichtvorhandensein von Unterlagen zu erklären. Sein Vorbringen hat der Bw dabei laufend dem Stand des Verfahrens bzw. der Ermittlungen angepasst.

Dem Bw wurde der Verdacht der Vortäuschung der Mietverhältnisse mit Schreiben vom 10. Februar 2006 vorgehalten. Mit Schreiben vom 15. Februar 2006 verwies der Bw darauf, dass der Zeitraum ab 2002 nicht mehr Gegenstand der Berufung sei. Er habe im Jahr 1996 die Liegenschaften zur langfristigen und gewinnbringenden Vermietung ohne Vortäuschung von Mietverhältnissen oder Mietzinszahlungen geplant. Auf „stattgehabte Mietzinszahlungen sowie Mietverhältnisse“ verweise er auf die Aktenlage.

Der Bw hat somit – trotz Mitwirkungsverpflichtung - keine Bemühungen gezeigt, irgendwelche Umstände aufzuzeigen, die eine andere Beurteilung rechtfertigen würden.

Dass der Bw – wie in der Stellungnahme vom 15. Februar 2006 vorgebracht – im Jahr 1996 (also zu Betätigungsbeginn) die Objekte zur langfristigen und gewinnbringenden Vermietung ohne Vortäuschung von Mietverhältnissen oder Mietzinszahlungen geplant hat, ist für sich unstrittig, ändert aber nichts daran, dass er in späteren Jahren keine ernsthafte Vermietungsabsicht mehr hatte, sondern eine Veräußerung der Liegenschaften anstrebte.

Der unabhängige Finanzsenat sieht es somit in Gesamtbetrachtung aller Umstände als erwiesen an, dass der Bw seine Vermietungstätigkeit im Jahr 2001 (nach dem oben erwähnten erfolglos gebliebenen Vermietungsversuch) eingestellt, die Liegenschaften nicht mehr vermietet und im Hinblick auf seine Verkaufsabsichten auch keine ernsthafte Vermietungsabsicht mehr gehabt hat.

Für das Streitjahr 2001 ist deshalb eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Maßgabe des § 12 Abs. 10 bis 13 UStG 1994 vorzunehmen und der Umsatzsteuerbescheid dementsprechend abzuändern. Ändern sich nämlich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs.

3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte (§ 12 Abs. 10 UStG 1994).

Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 12 Abs. 12 UStG 1994).

Der Bw hat die sanierten Gebäude erstmals im Jahr 1999 in Verwendung genommen und bis Ende 2000 vermietet. Im Jahr 2001 haben sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse wegen des Entfalls der Vermietungsabsicht des Bw geändert, weshalb für dieses Veranlagungsjahr – auf Grundlage der Angaben des Bw im Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 6. Februar 2006 – eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen ist.

Die Berichtigung ist im Berufungsfall für die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallenden Vorsteuerbeträge im Ausmaß von acht Zehntel und für die auf andere Gegenstände des Anlagevermögens entfallenden Vorsteuerbeträge im Ausmaß von drei Fünftel vorzunehmen. Daraus ergibt sich für das Jahr 2001 eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges im Betrag von 59.204,58 € (auf die Berechnungen in den Beiblättern wird verwiesen).

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die allfällige Veräußerung der Liegenschaften höchstwahrscheinlich umsatzsteuerfrei sein wird, weil es sich dabei um typische Freizeitliegenschaften handelt (siehe oben), weshalb ein allfälliger Erwerber bei Privatnutzung keine Vorsteuer aus dem Erwerb abziehen kann und deshalb eine umsatzsteuerpflichtige

Veräußerung der Liegenschaften durch den Bw wenig wahrscheinlich ist. Wird eine (umsatzsteuerpflichtige) Vermietungstätigkeit eingestellt, um die die Liegenschaft zu veräußern und ist im Zeitpunkt der Einstellung unklar, ob die Veräußerung als umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei behandelt werden wird, so muss im Hinblick auf die Berichtigung des Vorsteuerabzuges die Lösung gewählt werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (in diesem Sinn für den Vorsteuerabzug: Ruppe, UStG³, § 12 Rz 164/1). Auf § 295a BAO wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

Für das Streitjahr 2002 sind die geltend gemachten Ausgaben (Aufwendungen) mangels Vermietungstätigkeit im Sinne des § 28 EStG 1988 einkommensteuerlich unbeachtlich. Der Vorsteuerabzug ist für dieses Streitjahr mangels unternehmerischer (Vermietungs-)Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 ausgeschlossen. Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 war daher diesbezüglich keine Folge zu geben.

2. Bewirtungskosten

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. nicht abgezogen werden:

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Nach dem sinngemäßen Vorbringen des Bw sei der den Bewirtungskosten zu Grunde liegende Anlass stets fachspezifischer kollegialer Wissensaustausch mit Fortbildungscharakter, weshalb die Ausgaben eigentlich Fortbildungskosten seien. Der unabhängige Finanzsenat kann dieser Ansicht nichts abgewinnen.

Mit seinem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1990, 89/14/0227, welches nur den Unterschied zwischen Berufungsausbildung und Berufsfortbildung behandelt, und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. November 1994, 90/14/0215, welches die Abzugsfähigkeit von Seminarkosten eines Lehrers behandelt, kann der Bw für seinen Fall nichts gewinnen; genauso wenig gewinnen kann der Bw mit seinem Vorbringen, der Abgabengläubiger profitiere von dieser Form der "Fortbildung", weil die Bewirtungskosten niedriger seien als die Kosten für einen Kongress oder der Tatsache, dass ständige Information des Arztes dringend erforderlich sei.

Die diesbezüglichen Ausgaben sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Dass es sich bei den Bewirtungskosten um Repräsentationsausgaben handle, hat der Bw in seinem umfassenden Vorbringen nicht behauptet, weshalb eine einkommensteuerliche Anerkennung der "Bewirtungskosten" nach Maßgabe des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht in Frage kommt.

Die Berufung war diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 21. Februar 2006